

LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA



**MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA**

**COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL
LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA**

2022

LIBRO BLANCO

SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA



COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL
LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA



GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA
SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid, 2022

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

En esta publicación se ha utilizado papel reciclado libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado

<https://cpage.mpr.gob.es/>.

El texto que contiene este volumen ha sido sometido a una labor editorial para mejorar aspectos formales respecto al que aprobó el Comité de personas expertas publicado el 3 de marzo de 2022.

https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf.

Para citar este documento:

Comité de personas expertas (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.

Depósito Legal: M-19959-2022

I.S.B.N.: 978-84-8008-416-1

N.I.P.O.: 140-22-010-8

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
28035 Madrid (España)
www.ief.es

Imprime: Advantia Comunicación Gráfica, S.A.

Comité de personas expertas

Presidente

Jesús Ruiz-Huerta Carbonell

Vocales

Francisco Adame Martínez Guillem López Casasnovas

Antonia Agulló Agüero Julio López Laborda

Olga Cantó Sánchez David López Rodríguez

Laura de Pablos Escobar Saturnina Moreno González

Santiago Díaz de Sarralde Miguez Violeta Ruiz Almendral

Xavier Labandeira Villot María Teresa Soler Roch

Santiago Lago Peñas Marta Villar Ezcurra

Secretaría

Alain Cuenca García

Cristina García-Herrera Blanco

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	15
RESUMEN EJECUTIVO.....	19
RESUMEN DE LAS PROPUESTAS.....	53

I DIAGNÓSTICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. FUNDAMENTOS Y OBJETIVOS DE UNA REFORMA TRIBUTARIA	59
1.1. Los retos del sistema tributario español.....	59
1.1.1. Sostenibilidad de las finanzas públicas, retos medioambientales y equidad del sistema tributario.....	59
1.1.2. Globalización, digitalización, automatización y envejecimiento poblacional.....	61
1.2. La necesidad de reforma y los principios del sistema tributario	63
1.3. Las cifras del sistema tributario español en el contexto de la UE	68
1.3.1. Recaudación agregada en términos de PIB	69
1.3.2. Estructura tributaria	72
1.3.3. Fuentes de imposición: trabajo, consumo y capital.....	73
1.3.4. Tributación directa, indirecta y cotizaciones sociales.....	75
1.3.5. Tipos implícitos por fuentes de imposición.....	77
1.4. Reforma y consolidación fiscal.....	80
1.5. Objetivos para una reforma tributaria.....	83
1.5.1. La mejora de la equidad del sistema tributario y la eficiencia asignativa de la economía.....	83
1.5.2. La resiliencia del sistema tributario y su capacidad estabilizadora	84
1.5.3. Crecimiento económico: estructura tributaria, innovación y desigualdad	86
1.5.4. La conciliación entre adaptabilidad, complejidad y estabilidad normativa del sistema tributario.....	87
1.5.5. El método para las reformas y el avance en su evaluación permanente	91
1.5.6. Reforma tributaria y contexto macroeconómico: gradualismo y credibilidad de la política fiscal	93
1.6. Las reformas tributarias en un contexto multinivel: contexto internacional, integración en la UE y descentralización.....	94
1.6.1. La integración en la UE y el contexto internacional	94
1.6.2. Reformas tributarias y descentralización.....	96
1.7. Sistema tributario y desigualdades	101
1.7.1. Reformas tributarias y desigualdades de renta y riqueza	101
1.7.2. Sistema tributario y desigualdades de género	116
1.7.3. Sistema tributario y desigualdades intergeneracionales.....	117
1.8. La perspectiva de los ciudadanos.....	123

2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	130
2.1. Ensanchamiento de la base del impuesto.....	133
2.1.1. Exenciones.....	133
2.1.2. Reducciones por obtención de rendimientos del trabajo.....	135
2.1.3. Reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario por arrendamiento de viviendas.....	137
2.1.4. La reducción por tributación conjunta.....	139
2.1.5. El mínimo por descendientes	139
2.1.6. El régimen de estimación objetiva de rendimientos	141
2.2. El carácter dual del IRPF y la progresividad del Impuesto	144
2.3. Obligación de declarar y prestaciones sociales	150
3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	153
3.1. Tipos reducido y superreducido y exenciones	154
3.1.1. Efectos recaudatorios y distributivos	154
3.1.2. Tipo reducido y superreducido: problemas y recomendaciones.....	159
3.1.2.1. Recomendaciones.....	162
3.1.3. Exenciones en operaciones interiores: problemas y recomendaciones	166
3.1.3.1. Sanidad y educación	167
3.1.3.2. Servicios financieros y de seguros.....	169
3.1.3.3. Otras exenciones	170
3.2. Los regímenes especiales del IVA	171
3.2.1. Los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca. El régimen de franquicia.....	171
3.2.1.1. Régimen simplificado	172
3.2.1.2. Régimen especial del recargo de equivalencia.....	174
3.2.1.3. Régimen simplificado para el sector agrario y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.....	175
3.2.1.4. Recomendaciones.....	176
3.2.1.5. El régimen de franquicia	177
3.2.2. Los regímenes especiales del criterio de caja y del grupo de entidades.....	177
3.2.2.1. Régimen especial del criterio de caja	177
3.2.2.2. Régimen especial del grupo de entidades	178
Anexo I.1. Imposición saludable	180
Anexo I.2. Tablas	189
4. CUMPLIMIENTO Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	193
4.1. El marco general.....	193
4.2. La percepción de los ciudadanos y la cuantificación del fraude tributario.....	194
4.3. Recursos humanos y litigiosidad: Algunos datos.....	197
4.4. Estrategias a favor del cumplimiento tributario	199
4.5. Recomendaciones del Comité sobre el fraude fiscal y el cumplimiento tributario.....	203

II FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

1. INTRODUCCIÓN	211
2. FUNDAMENTOS Y ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	214
3. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA: DIAGNÓSTICO Y PROPUESTAS RECIENTES	220
4. PRINCIPIOS Y GUÍAS DE LAS PROPUESTAS DEL COMITÉ	224
4.1. Racionalidad medioambiental.....	224
4.2. Coordinación y complementariedad con el contexto regulatorio medioambiental.....	227
4.3. Efectividad.....	229
4.4. Áreas prioritarias de actuación	229
4.5. Diseño y reforma fiscal.....	231
4.6. Paquetes compensatorios	231
4.7. Evaluación	233
5. PROPUESTAS PARA LA REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA	236
5.1. Electrificación sostenible.....	236
5.2. Movilidad compatible con la transición ecológica	247
5.3. Aumento de la circularidad	289
5.4. Incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua.....	305
6. PRINCIPALES MENSAJES Y CONCLUSIONES	317

III IMPOSICIÓN SOCIETARIA

1. INTRODUCCIÓN	321
2. LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN CONTEXTO.....	324
2.1. La imposición societaria en España en el contexto de la UE	324
2.1.1. Recaudación en porcentaje del PIB	324
2.1.2. La prociclicidad recaudatoria de la imposición societaria	326
2.1.3. Estructura tributaria: el peso relativo de la imposición societaria.....	329
2.1.4. Evolución del tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades	329
2.1.5. Tributación efectiva sobre las rentas empresariales	332
2.1.6. Tipos efectivos medios sobre la inversión empresarial	333
2.2. Anatomía recaudatoria del impuesto sobre sociedades.....	336
2.2.1. Heterogeneidad de declarantes por tamaño empresarial.....	337

2.2.2. Tipos efectivos y heterogeneidad por tipología de declarantes.....	339
2.2.3. Erosión de la capacidad recaudatoria del tributo: del resultado contable a la base imponible	345
2.2.4. Erosión de la capacidad recaudatoria del tributo: deducciones en la cuota	352
3. LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN UN CONTEXTO GLOBAL: EL ACUERDO DE LA OCDE/G20 Y LA TRIBUTACIÓN EFECTIVA DE LAS MULTINACIONALES ESPAÑOLAS	353
3.1. El contexto jurídico internacional y de la UE.....	353
3.2. Los problemas de medición de un tipo efectivo sobre el beneficio neto global.....	360
3.3. Impacto recaudatorio potencial del acuerdo sobre tipos efectivos mínimos.....	364
4. CUESTIONES Y ÁREAS PRIORITARIAS DE ANÁLISIS PARA UNA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA.....	371
4.1. Justificación y eficiencia en el diseño de un IS	371
4.2. Traslación del impuesto y efectos distributivos.....	373
4.3. Neutralidad del tributo y sesgo al endeudamiento.....	374
4.4. Equidad horizontal y forma societaria	375
4.5. Movilidad de las bases y tributación internacional.....	376
4.6. El problema de la suficiencia recaudatoria.....	376
4.7. Tamaño empresarial y normas tributarias	378
4.8. Ampliación de bases: beneficios fiscales y regímenes especiales	378
4.9. Gestión tributaria y simplificación.....	380
4.10. Imposición societaria y recuperación económica.....	381
4.11. Seguridad jurídica e incertidumbre económica	382
5. PROPUESTAS RELACIONADAS CON LOS CONTRIBUYENTES (SUJETOS PASIVOS) DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	385
5.1. Residencia de las personas jurídicas.....	385
5.1.1. Criterios para la determinación de la residencia de las personas jurídicas	385
5.1.2. Conflictos relacionados con la residencia en el ámbito de aplicación de los CDI....	386
5.1.3. Otras cuestiones relacionadas con la residencia	387
5.2. Problemas de deslocalización	389
5.2.1. La cautela prevista en el artículo 8.1 de la Ley del IS (presunción de residencia)	389
5.2.2. El “impuesto de salida” (artículo 19.1 LIS)	390
5.2.3. Posible impacto del acuerdo sobre tributación efectiva mínima	391
5.3. La utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso.....	393
5.3.1. Las sociedades pantalla: tipología y utilización	393
5.3.2. Sociedades instrumentales: su tratamiento en el Derecho interno	394
5.3.3. Cuestiones y medidas específicas en el ámbito de la fiscalidad internacional y en el Derecho de la UE.....	398
6. PROPUESTAS REFERIDAS A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	401
6.1. El sistema de ajustes al resultado contable.....	403

6.2. Tratamiento de las rentas externas y corrección de la doble imposición internacional	406
6.3. Reglas de amortización fiscal.....	410
6.4. Compensaciones de bases imponibles negativas.....	413
6.5. Gastos fiscalmente no deducibles.....	424
6.6. Sesgo al endeudamiento	427
6.7. Tipo efectivo mínimo sobre resultado contable.....	435
7. LOS TIPOS DE GRAVAMEN	437
8. BENEFICIOS FISCALES Y REGÍMENES ESPECIALES	440
8.0. Recomendación general.....	440
8.1. Ajustes extracontables que constituyen beneficios fiscales	441
8.2. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (<i>Patent Box</i>)	441
8.3. Las SICAV.....	444
8.4. La deducción por donativos y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.....	449
8.5. Las SOCIMI.....	452
8.6. Los beneficios fiscales a la I+D+i.....	458
9. CUESTIONES ADICIONALES.....	469
9.1. Pagos fraccionados.....	469
9.2. Impuesto sobre Actividades Económicas	475
9.3. Tamaño empresarial y tributación	478

IV

ECONOMÍA DIGITALIZADA Y ACTIVIDADES EMERGENTES: NIVELACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN Y FOMENTO DE LA INNOVACIÓN

1. INTRODUCCIÓN	481
2. NIVELACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	484
2.1. Digitalización y desafíos tributarios.....	484
2.2. Opciones de nivelación de la tributación de la economía digital.....	486
2.2.1. Comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios	487
2.2.1.1. Bienes y servicios adquiridos digitalmente a una empresa no residente y provistos –sean éstos digitales o no– directa e individualmente al consumidor...	499
2.2.1.2. Bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito radicados en el país de mercado	512
2.2.1.3. Provisión de nuevos servicios digitales: computación o almacenamiento en la nube; adquisición de licencias de impresión 3-D.....	517
2.2.2. Modelos de negocio digitales por empresas no residentes que rentabilizan los datos de usuarios locales.....	521
2.2.2.1. Rentabilización indirecta –marketing/publicidad– de los datos de usuarios de servicios gratuitos.....	529

2.2.2.2. Plataformas de economía colaborativa y prestación de servicios.....	533
2.2.2.3. Criptoactivos, <i>tokens</i> e ICO (<i>Initial Coin Offerings</i>).....	542
2.2.3. Consideraciones finales.....	555
3. FOMENTO DEL EMPRENDIMIENTO, LA INNOVACIÓN Y LAS ACTIVIDADES EMERGENTES.....	557
3.1. Introducción.....	557
3.2. Panorama del emprendimiento y la innovación en España.....	560
3.3. Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre.....	567
3.3.1. Ventanilla única tributaria electrónica	567
3.3.2. Sistemas de consultas	568
3.3.3. Clarificación normativa.....	569
3.3.4. <i>Sandbox</i> : espacio controlado de pruebas	576
3.3.5. Reducción de obligaciones tributarias	577
3.4. Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación.....	586
3.4.1. Incentivos a la inversión.....	587
3.4.2. Tratamiento fiscal de la remuneración	589
3.4.3. Compensación de pérdidas y tratamiento de los gastos.....	592
3.5. Medidas tributarias complementarias.....	593
3.5.1. Residencia fiscal de las personas físicas y problemas de deslocalización.....	597
3.5.2. Tributación internacional de las rentas del trabajo.....	602
3.5.3. Tratamiento fiscal del teletrabajo en España.....	605
3.5.4. El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (<i>impatriados</i>)	608
3.5.5. Tratamiento fiscal de los creadores de contenidos digitales	613

V

APLICACIÓN Y CONCRECIÓN DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DE ANÁLISIS	621
2. FUNDAMENTOS ECONÓMICOS Y JURÍDICOS DEL IP E ISD. ALTERNATIVAS DE GRAVAMEN SOBRE LA RIQUEZA	629
2.1. Evidencia y fundamentos económicos del IP y del ISD.....	630
2.1.1. Imposición patrimonial y distribución de la riqueza	630
2.1.2. La equidad como principal fundamento de la imposición sobre la riqueza personal.....	638
2.1.2.1. Imposición patrimonial y redistribución.....	639
2.1.2.2. La riqueza como índice de capacidad de pago.....	641
2.1.2.3. La imposición sobre la riqueza como complemento del IRPF y como incentivo al uso productivo del capital	642
2.1.3. Utilidad de los impuestos sobre la riqueza como instrumento de control.....	643
2.1.4. La imposición sobre la riqueza y la consolidación fiscal	644

2.1.5. Limitaciones y argumentos contrarios a la aplicación del IP y el ISD	645
2.2. Fundamentos jurídicos del IP y el ISD.....	646
2.2.1. El mandato constitucional.....	646
2.2.2. Referencia a las competencias normativas de las CCAA	647
2.3. Alternativas de gravamen sobre la riqueza en otros impuestos	648
2.3.1. Alternativas a una eventual supresión del IP.....	649
2.3.2. Alternativas a una eventual supresión del ISD	652
3. EL IP: BASES Y PROPUESTAS PARA SU REFORMA	653
3.1. El IP. Naturaleza y características.....	653
3.2. Principales datos del IP. Año 2019.....	654
3.2.1. Principales magnitudes del IP 2019	654
3.2.2. Composición del patrimonio en el año 2019 por CCAA. Peso relativo de los distintos bienes y derechos por CCAA	660
3.3. El IP. Análisis comparado.....	665
3.3.1. Países que gravan el patrimonio neto de las personas físicas o jurídicas	666
3.3.1.1. Noruega	666
3.3.1.2. Suiza.....	666
3.3.1.3. Luxemburgo.....	667
3.3.2. Países que gravan la riqueza integrada en el impuesto sobre la renta.....	667
3.3.2.1. Países Bajos	667
3.3.3. Países que gravan determinados activos	668
3.3.3.1. Francia.....	668
3.3.3.2. Italia	668
3.3.3.3. Portugal.....	669
3.3.3.4. Bélgica	670
3.3.4. Recomendaciones para la reforma del IP	671
3.4. El IP en el sistema tributario español. Principales deficiencias: análisis y propuestas	672
3.4.1. Evasión fiscal y elusión fiscal. Brecha fiscal y brecha de política.....	672
3.4.2. Los riesgos de inmunidad fiscal.....	672
3.4.2.1. La deslocalización interna e internacional	673
3.4.2.2. La utilización de sociedades.....	675
3.4.2.3. Las nuevas formas de representación de bienes y derechos. Criptoactivos...	677
3.4.3. La deficiente cuantificación de la base imponible del impuesto	679
3.4.3.1. El problema de las valoraciones.....	679
3.4.3.2. El tratamiento de las deudas.....	681
3.4.4. Límites de gravamen y mínimo exento	682
3.4.5. Exenciones.....	689
3.4.6. Escala de gravamen y determinación de la cuota líquida	691
3.4.7. La sobreimposición de la propiedad inmobiliaria.....	691
3.4.7.1. La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF	691
3.4.7.2. El Impuesto municipal sobre bienes inmuebles.....	692

4. EL ISD: BASES Y PROPUESTAS PARA SU REFORMA	694
4.1. El ISD. Naturaleza y características.....	694
4.2. Principales magnitudes del ISD	695
4.3. El ISD. Análisis comparado	699
4.3.1. Características del ISD en Europa.....	699
4.3.2. Recomendaciones de la OCDE para la reforma del ISD.....	703
4.4. El ISD en el sistema tributario español. Principales deficiencias: análisis y propuestas	704
4.4.1. Evasión y elusión fiscal. Deslocalización del capital.....	705
4.4.2. Cuantificación de la base liquidable. Reducciones	707
4.4.2.1. Reducción por transmisión de la empresa familiar.....	707
4.4.2.2. Reducción por adquisición <i>mortis causa</i> de vivienda habitual	709
4.4.2.3. Reducción por cantidades percibidas por contratos de seguros de vida	709
4.4.2.4. Supresión del ajuar doméstico.....	710
4.4.3. Simplificación del impuesto: reducciones por parentesco, mínimo exento, tarifa y coeficientes multiplicadores	710
4.4.3.1. Reducciones por parentesco y mínimo exento.....	711
4.4.3.2. Tarifa y coeficientes multiplicadores	711
4.4.4. Gestión del tributo. Problemas de falta de liquidez	714
4.4.5. Necesaria revisión en profundidad del reglamento del impuesto y otras modificaciones para cumplir las directrices de técnica normativa.....	715
5. LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA.....	716
5.1. El marco normativo	716
5.2. El ejercicio de la capacidad normativa en la práctica.....	719
5.2.1. Los principales problemas.....	719
5.2.2. Los datos	721
5.3. Un nuevo marco para la cesión de competencias normativas	727
5.3.1. La posición de las CCAA	727
5.3.2. Las opciones disponibles	730
5.3.3. La propuesta del Comité	732
Anexo V.1. Composición patrimonial países EU	734
Anexo V.2. Normativas ISD CCAA	735
Glosario	741
Referencias	749

Introducción

Adaptar el sistema impositivo al siglo XXI

Este Informe da cumplimiento a la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se crea el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (en adelante: “el Comité”).

Según se indica en la Resolución, la futura reforma tributaria debe adecuarse a la realidad económica del siglo XXI, y garantizar un sistema tributario “más equitativo, progresivo, justo y que incorpore la fiscalidad medioambiental, digital y la perspectiva de género”. Se trata, con ello, de “sentar las bases para una reforma tributaria estructural a medio y largo plazo que modernice y aumente la eficiencia del sistema tributario de nuestro país”. En suma, el objetivo de este Libro Blanco es servir de fundamento para una reforma del sistema tributario que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas, de manera que pueda responder a la financiación de los gastos públicos, contribuyendo a reducir el déficit estructural y al mantenimiento del Estado de Bienestar.

A partir del objetivo general señalado, la Resolución determina dos componentes básicos:

“En primer lugar, obtener un análisis del sistema tributario óptimo en sentido amplio, esto es, incluyendo la imposición directa, indirecta y los restantes ingresos públicos. Y ello tanto desde el punto de vista de la eficiencia económica, contribuyendo a la internalización de los efectos ambientales de las actividades económicas, como desde el punto de la equidad interpersonal, territorial y de género. Así, habrán de valorarse aspectos como la suficiencia, equidad y eficiencia del sistema, las tendencias internacionales, en particular en materia de fiscalidad medioambiental y tributación de la economía digital, y sus consecuencias en el modelo territorial y en el proceso de integración europeo.”

“En segundo lugar, se [acometerá] un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro, con especial atención a las áreas siguientes: Fiscalidad medioambiental, Imposición societaria, Tributación de la economía digitalizada, Fiscalidad de las actividades económicas emergentes [y] Aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial.”

Por último, la Resolución mencionada indica al Comité que las reformas que se propongan:

“Deberán calibrar adecuadamente el momento económico actual y el esperado a medio y largo plazo, de modo que, sin perder de vista los principios fundamentales que deben inspirar la reforma: consolidación fiscal, seguridad jurídica, simplificación del sistema, modernización del mismo, potenciación de la fiscalidad en áreas infragravadas (medioambiental, ámbito financiero, etc.), logre acertar en los tiempos apropiados para la entrada en vigor de cada modificación, de modo que no frene la recuperación económica, pero permita aproximar progresivamente los ingresos tributarios hacia la media de los Estados miembros.”

Tras su constitución, las primeras deliberaciones del Comité se centraron en organizar su plan de trabajo. En la medida en que se demandaba un informe técnico, que “sirviera de fundamento de una reforma del sistema tributario para garantizar su sostenibilidad, reducir el déficit estructural y financiar el Estado de bienestar”, se optó por la redacción de un documento sobre el diagnóstico del sistema tributario y el análisis de los temas específicos señalados, que necesariamente tendría que ser extenso, para intentar recoger los principales problemas, analizar los datos disponibles y los sistemas comparados, incluir simulaciones, estudiar las posibles alternativas y ofrecer las propuestas y las recomendaciones pertinentes.

Por otra parte, el Comité entendió que la elaboración del Libro Blanco implicaba abrir un amplio debate social sobre las distintas alternativas para diseñar un sistema tributario que garantizara su suficiencia para atender al gasto público y tuviera en cuenta los efectos distributivos del mismo, por lo que parecía necesario invitar a instituciones y personas interesadas a participar en el debate a través de contribuciones que pudieran ser útiles en el proceso de elaboración de los contenidos. Con el fin de lograr un proceso abierto y participativo, y dada la imposibilidad material de que todas aquellas entidades con interés en la reforma fiscal pudieran comparecer ante el pleno, se abrió un proceso de consulta pública, con dos vertientes básicas: una, de carácter general, y otra específicamente dirigida a las Comunidades Autónomas (CCAA) y a la FEMP, a través de la página creada al efecto en el sitio web del Instituto de Estudios Fiscales. Se dio plazo para enviar propuestas hasta el 15 de julio de 2021, y posteriormente se publicaron todas las aportaciones en la página web del Comité, alojada en el sitio web del IEF, para general conocimiento. Como consecuencia del proceso de consulta, se recogieron cerca de 80 documentos con diversas propuestas de reforma.

Se dedicaron también tres sesiones plenarias a mantener audiencias con el Director General de la AEAT (acompañado del Director del SETE), la Directora General de Tributos (a la que acompañaban las Subdirectoras Generales de Impuestos sobre las Personas Jurídicas y de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente), y con los principales agentes sociales, a la que únicamente acudieron las organizaciones sindicales CCOO y UGT.

El Comité decidió organizar su trabajo a partir de ponencias según áreas temáticas. Cada ponencia hizo una primera presentación plenaria y por escrito, exponiendo las líneas maestras sobre las que estaba trabajando, para recibir las impresiones, observaciones y propuestas del resto del Comité. Posteriormente, se elaboraron y discutieron en sesión plenaria sucesivos borradores de cada ponencia, hasta acabar de configurar el documento definitivo.

El resultado del trabajo realizado es el Informe que suscriben solidariamente las 17 personas que han conformado el Comité, en el que se ha querido ofrecer un panorama de las principales cuestiones que afectan a nuestro sistema tributario, y un menú de opciones de utilidad para los decisores políticos, en forma de diferentes alternativas y vías de reforma que, a juicio de este Comité, pueden servir para construir el sistema tributario del siglo XXI.

En el primer capítulo se analizan los fundamentos y objetivos para una reforma tributaria, seleccionando los problemas principales y ofreciendo recomendaciones y vías de mejora. El Comité estimó también que los dos grandes impuestos de nuestro sistema, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), debían ser objeto de un tratamiento específico, aunque sin ofrecer una revisión en profundidad de ambas figuras, realizando un análisis de algunas cuestiones particularmente relevantes en el momento actual. Además, se consideró que debía dedicarse una sección al tratamiento de los problemas de cumplimiento fiscal, dada su relevancia, y con la limitación de evitar el solapamiento con las propuestas específicas realizadas en los diferentes capítulos de este Libro, las del Componente 27 del Plan Recuperación Transformación y Resiliencia (PRTR) y los contenidos de la Ley 11/2021 de Prevención y Lucha contra el Fraude fiscal, recientemente aprobada.

Los cuatro capítulos restantes del Libro Blanco se destinan a analizar los temas propuestos en la Resolución. En el marco de cada uno de ellos, y tras los intensos y pormenorizados análisis que se llevan a cabo, se ofrece un conjunto de propuestas de reforma que incluimos ordenadamente al final de este resumen ejecutivo.

La situación actual, marcada aún por la crisis del coronavirus, la incertidumbre asociada y sus consecuencias económicas, ha puesto de manifiesto la necesidad de disponer de un sistema tributario que garantice los recursos para asegurar un adecuado funcionamiento de los servicios públicos y facilite el papel estabilizador del Estado ante la demanda generalizada de ayudas por parte de los ciudadanos y de la práctica totalidad de los sectores económicos del país.

Las respuestas europea y española han permitido hacer frente a los problemas planteados por la pandemia, pero los recursos son limitados y el endeudamiento público ha crecido de manera notable. Esta realidad se une a la necesaria adaptación del sistema tributario a las exigencias de transformación de la actividad económica, además de asegurar los recursos para un buen funcionamiento de los servicios públicos fundamentales (sanidad, educación, servicios sociales, de cuidados a la dependencia o pensiones) mediante una adecuada financiación procedente del sistema tributario.

A las exigencias anteriores se suman hoy las derivadas del momento histórico que vivimos, en un mundo global en intensa transformación tecnológica y que debe afrontar seriamente el problema del cambio climático. Es imprescindible también tener en cuenta estos factores y analizar las reformas necesarias en ámbitos como la tributación internacional, la imposición medioambiental o la transformación digital de la economía, asegurando, en todo, caso el crecimiento económico sostenible.

Desde otro punto de vista, es ineludible considerar el papel del sistema tributario como instrumento para hacer frente al problema de la desigualdad. Como se ha señalado -entre otras instituciones- por el FMI, “las desigualdades preexistentes han amplificado el impacto adverso de la

pandemia y, a su vez, la COVID-19 ha agravado las desigualdades: un círculo vicioso de desigualdad que podría dar lugar a una grave quiebra social y política” (IMF, 2021a: ix-x). El diseño de una reforma tributaria, por lo tanto, debiera tener en cuenta los efectos distributivos de la misma.

Por su parte, el marco internacional parece, en este sentido, favorable a un mayor impulso y coordinación de las reformas tributarias, como se desprende del cambio en las posiciones del Gobierno de los Estados Unidos a favor de una reforma del marco internacional de la imposición societaria, plasmada en los recientes acuerdos de la OCDE-G20. Estos acuerdos se producen también en un contexto en el que se articula una mayor coordinación con la Unión Europea en el ámbito de la digitalización, la fiscalidad medioambiental o la tributación societaria. A lo anterior se suma el reconocimiento, por parte de organizaciones internacionales como la OCDE, y de muchos Estados, de la necesidad de adaptar sus sistemas tributarios ante la intensidad de los cambios mencionados.

Para terminar, el Comité quiere hacer constar que ha contado con el apoyo de los servicios del Ministerio de Hacienda y Función Pública y de otros departamentos ministeriales, para la obtención de datos e informaciones. También, como se ha indicado, con las opiniones y sugerencias obtenidas a través de audiciones y de la consulta pública, y de las propuestas y sugerencias de los departamentos de Hacienda de las CCAA, además de los trabajos ya realizados a lo largo de los últimos años sobre las reformas fiscales necesarias y de la información suministrada por las organizaciones internacionales de referencia en este ámbito. Por otra parte, el apoyo del Instituto de Estudios Fiscales ha sido crucial para poder llevar a buen puerto esta encomienda. El Comité quiere agradecer especialmente el esfuerzo de todo su equipo humano.

Por último, dos de los miembros del Comité –Ignacio Zubiri y Carlos Monasterio– lo abandonaron por diversas razones en diciembre de 2021 y enero de 2022, respectivamente. El Comité agradece su trabajo y sus aportaciones durante el tiempo que dedicaron al mismo.

Resumen ejecutivo

I. Diagnóstico sobre el sistema tributario español

Los retos del sistema tributario

Cualquier sistema tributario debe ir de la mano de las necesidades de gasto público expresadas por los ciudadanos a través de las instituciones democráticas. Esto es particularmente cierto en el momento actual, marcado por la persistencia de la pandemia, la necesidad de garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y la coincidencia de los intensos cambios tecnológicos, sociales y económicos en marcha. Por todo ello, es necesario incrementar la eficiencia y el potencial recaudatorio del sistema tributario y ofrecer alternativas para asegurar la suficiencia, diseñando de forma adecuada el proceso de consolidación presupuestaria, en relación con su contenido y con su secuencia temporal.

Por otro lado, y en línea con lo que señalan las principales instituciones internacionales, el aumento de la desigualdad y de la concentración de la riqueza es uno de los mayores desafíos de las economías modernas. Garantizar la equidad, considerar los efectos redistributivos conjuntos de los ingresos y los gastos públicos, así como plantear las posibles “compensaciones” para tener en cuenta los efectos distributivos de las reformas, son elementos esenciales de las propuestas que se pretendan formular.

Un reto adicional para el sistema tributario es la necesidad de mitigar los efectos negativos del cambio climático, fortalecer la descarbonización de la economía y facilitar la transición energética. Para poder cumplir el objetivo climático de la UE para 2030, el diseño adecuado de la fiscalidad medioambiental constituye un instrumento imprescindible, junto a otras medidas de política medioambiental.

La globalización, la intensidad de los cambios tecnológicos y el envejecimiento de la población son factores condicionantes para afrontar adecuadamente los retos mencionados. Una consecuencia de tales fenómenos es el aumento de la movilidad del capital personal y societario o de las rentas de trabajadores cualificados y la creciente dificultad para identificar y asignar las bases gravables entre jurisdicciones. El crecimiento de la competencia tributaria y la búsqueda de “inmunidad fiscal” presionan a la baja la capacidad recaudatoria y provocan el desplazamiento de la carga entre contribuyentes, generando una progresiva pérdida de equidad. En este proceso el sistema pierde legitimidad ante los contribuyentes que realizan actividades más controladas, tienen menor movilidad o disponen de una mayor conciencia tributaria.

En el contexto anterior, la garantía de suficiencia hace cada vez más necesario reforzar la coordinación y la cooperación internacional, así como evitar la aplicación de medidas unilaterales no coordi-

nadas, con el objetivo de dar una respuesta eficaz a los desafíos planteados al sistema tributario, a partir de las propuestas de reformas en curso, tanto en la OCDE como de la Comisión Europea.

El cambio tecnológico, la digitalización, la automatización y las nuevas actividades emergentes constituyen otro factor esencial para configurar los objetivos y el diseño del sistema tributario. Con el diseño actual, resulta muy difícil gravar una parte significativa de las actividades económicas. Es imprescindible apostar por la nivelación fiscal en el tratamiento de las actividades digitales respecto a las tradicionales, aunque hay que recordar que la digitalización puede y debe servir para el desarrollo de nuevas actividades, así como para permitir la simplificación y la reducción de trámites administrativos.

Por su parte, la automatización y robotización pueden generar cambios en la composición de las bases y en la distribución de la carga tributaria. Sus efectos en el mercado de trabajo no son aún claros y debe determinarse si se trata de mecanismos complementarios o sustitutivos del factor trabajo, aunque, a juicio del Comité, el sistema tributario no debería penalizar el proceso de cambio sino estimularlo. No obstante, no hay que descartar la posible incidencia de estos cambios en la pérdida de peso relativo de las rentas de trabajo respecto de las rentas de capital o los márgenes empresariales. Por ello, una tarea imprescindible para el próximo futuro es la de revisar la estructura del sistema tributario, excesivamente concentrado en la tributación de las rentas de trabajo y repartir el peso mediante la aplicación de las figuras tradicionales y las nuevas fuentes de recursos.

El último condicionante del contexto en el que se mueve el sistema tributario es el envejecimiento de la población. Aunque se trata de un problema común a la mayoría de los países, es especialmente intenso en España. Este fenómeno producirá un aumento del gasto público y, probablemente, un cambio en el nivel y en la composición de las bases impositivas que se encuentran gravadas con distintos tipos efectivos. El posible impacto en los ingresos públicos se explica porque las fuentes de renta y las pautas y la composición del consumo varían a lo largo del ciclo vital, observándose una caída de los tipos efectivos de los mayores, lo que podría provocar una erosión de los ingresos públicos.

Ingresos públicos y objetivos de la reforma: consolidación fiscal, eficiencia y equidad

El nivel agregado de ingresos públicos de las Administraciones Públicas (AAPP) en términos de PIB muestra una elevada estabilidad desde 1995, con un promedio de recaudación situado en el 38,2% del PIB. En el año 2019, previo a la pandemia de la COVID-19, el nivel de ingresos públicos en España se situaba 3,9 puntos (pp) de PIB por debajo de la media aritmética de las economías de la UE-27, y era 6,9pp de PIB inferior a la media ponderada de las mismas economías.

Por otra parte, el sector público español muestra un elevado déficit estructural, que tiene su origen próximo en la recesión económica iniciada en 2008. Las estimaciones de Eurostat para el ejercicio

2019 situaban a España entre los países con mayor desequilibrio en la UE-27, con una cifra superior al 3% del PIB. Un déficit persistente que condujo a la deuda pública a un nivel próximo al 100% de PIB. La pandemia ha agravado ambos desequilibrios de las finanzas públicas.

La suspensión temporal de las reglas fiscales a escala europea mediante la activación de la cláusula de escape prevista en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el trienio 2020-2022, en combinación con el programa extraordinario de compras de deuda pública del Banco Central Europeo y las ayudas y préstamos contenidos en el plan *EU Next Generation*, han permitido responder con vigor al desafío macroeconómico provocado por la pandemia. Pero la normalidad retornará también en este ámbito, lo que puede implicar un serio riesgo de sostenibilidad financiera.

Por ello, la definición de una estrategia de consolidación fiscal creíble y rigurosa a medio plazo es una tarea urgente para la que será necesario combinar, en la proporción que se considere preferible, ajustes por el lado del gasto e incrementos de los ingresos no financieros. En todo caso, la reforma del sistema fiscal debería aumentar la capacidad recaudatoria potencial del sistema tributario español y reducir sus costes de eficiencia, lo que debería favorecer el crecimiento económico de largo plazo.

Desde una perspectiva comparada, los datos sugieren que el mayor déficit público español tiene que ver, sobre todo, con lo que ocurre en el lado de los ingresos. No obstante, el Comité entiende que la forma concreta en la que se articule la estrategia de consolidación es una decisión política, que debe quedar en manos de los ciudadanos y sus representantes. Un elemento clave es que la sociedad asuma y comparta la necesidad de coherencia global entre el nivel de prestación de servicios públicos y los programas de transferencias, por un lado, y la carga impositiva, por otro; y que los gobiernos a todos los niveles (central, autonómico y local) cuenten con un sistema tributario bien diseñado y gestionado que permita alcanzar los objetivos de recaudación preferidos en cada momento.

Con la finalidad de garantizar la suficiencia de recursos y en cumplimiento del artículo 31 de la Constitución española, clave de bóveda del sistema tributario que recoge el deber de contribuir y los principios de justicia que deben presidir todo proyecto de reforma del sistema, es necesario reforzar los medios disponibles para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir los márgenes para evitar o eludir el pago de los tributos. Si bien una primera línea de actuación se encuentra en el ámbito del control tributario, el Comité plantea a lo largo del Libro Blanco la adopción de diversas medidas para reducir la capacidad de erosionar las bases impositivas, las modificaciones necesarias para definir mejor los distintos elementos de los impuestos, así como la articulación de mecanismos de transparencia fiscal y de información y educación tributaria.

La mejora de la eficiencia como un objetivo central de la reforma tributaria es particularmente relevante en una economía como la española, que presenta problemas asociados a la ineficiente

asignación de los recursos en el conjunto de su sistema productivo y padece un reducido crecimiento de la productividad empresarial. En particular, el Comité ha considerado en su diagnóstico y recomendaciones el objetivo de reducir las posibles distorsiones causadas por el diseño de los tributos sobre la renta y el consumo en los precios relativos de los factores productivos, de los productos o de los rendimientos de los activos.

El diseño de la reforma tributaria debe tener también presente que las previsiones de crecimiento de la economía española se encuentran lastradas por el escaso dinamismo de la productividad y la persistencia de un alto nivel de desempleo estructural. En ese contexto, el diseño y la aplicación del sistema tributario no pueden ser un obstáculo adicional al crecimiento potencial de la economía, y su reforma debería tratar de estimular dicho crecimiento a medio y largo plazo.

En esa dirección, se identifican tres áreas de actuación dentro del conjunto de propuestas y recomendaciones de reforma tributaria dirigidas a preservar el crecimiento económico: 1) ajustes en la composición de la estructura tributaria; 2) mejoras en el diseño y en la aplicación de determinadas figuras impositivas; y 3) la consideración del impacto del sistema tributario sobre la desigualdad.

En lo que atañe a la composición de los ingresos públicos, el Comité plantea la posibilidad de incrementar el potencial recaudatorio del sistema, mejorando el diseño de la tributación sobre la renta, el consumo y la riqueza, especialmente a través de ampliaciones en las bases sujetas a tributación en cada una de las figuras impositivas analizadas.

En el ámbito de posibles mejoras en el diseño y en la aplicación de los tributos, el Comité considera necesario eliminar las discriminaciones tributarias que penalizan el crecimiento empresarial y mejorar el diseño de los incentivos fiscales existentes, tanto para estimular la inversión en determinados activos como para procurar internalizar los efectos externos vinculados a las actividades innovadoras. Asimismo, entiende que es conveniente extender el ámbito de la fiscalidad medioambiental, sin que se introduzcan beneficios fiscales que vayan en detrimento de su efectividad. Finalmente, con la ayuda de la digitalización, la simplificación del sistema tributario y una reducción de sus costes de cumplimiento y control, se pretende favorecer también el aumento de la actividad económica.

El sistema tributario, de manera conjunta con el nivel de prestaciones y servicios públicos, puede mitigar los efectos negativos que la polarización y la desigualdad de la renta y de la riqueza podrían tener en el crecimiento económico. Por ese motivo, se ha examinado el posible efecto distributivo de sus propuestas, planteando la necesidad de diseñar paquetes compensatorios y transferencias a los hogares con menor renta en aquellas propuestas que tuvieran un mayor impacto regresivo. Al mismo tiempo, el Comité considera necesario avanzar en una mejor integración de las políticas de gasto con el sistema tributario, siendo el IRPF la figura tributaria natural para realizar esa integración.

Reformas basadas en la evidencia

Las reformas tributarias tienen mayor probabilidad de alcanzar sus objetivos si su formulación descansa en la evidencia disponible sobre sus posibles efectos. Por ello, los contenidos del Libro Blanco se fundamentan en un amplio conjunto de datos tributarios, análisis descriptivos, simulaciones, estimaciones y cuantificaciones macroeconómicas proporcionadas por parte de la AEAT, del IEF y de diversos Ministerios. De manera complementaria, se ha examinado la evidencia empírica y las evaluaciones disponibles en otras economías, relativas al diseño y los cambios recientes en los tributos y en los incentivos fiscales.

En cualquier caso, la concreción cuantitativa de las propuestas de reforma aquí planteadas requerirá de una calibración detallada por parte del legislador. Más aún, el Comité estima necesario impulsar un cambio profundo en el diseño y la evaluación de la política tributaria en España. En particular, es necesario seguir avanzando en la cultura de la evaluación sistemática de las políticas públicas, así como en una mayor transparencia y explotación de los datos administrativos, como son los de naturaleza tributaria.

El calendario de las reformas

Por lo que se refiere al calendario de aplicación de las reformas, el Comité considera que el legislador debe examinar tanto la situación macroeconómica de partida como las perspectivas de futuro de la economía. En particular, el Comité considera necesario afianzar la recuperación antes de iniciar reformas que aumenten el potencial recaudatorio del sistema tributario. Una vez consolidada la recuperación, la implementación de las reformas debería ser paulatina, calibrando en cada momento la situación macroeconómica y teniendo en cuenta que la recuperación de la capacidad económica de los agentes será gradual y heterogénea. Por lo tanto, el legislador tendría que considerar con atención el principio del gradualismo en el diseño y la implementación de las distintas medidas, con el objetivo de que las reformas no lastren la senda de recuperación.

Con la finalidad de contribuir a la recuperación económica, este Comité estima compatible conciliar los principios de prudencia y gradualismo con el deseable anuncio temprano de las medidas tributarias que se decidan adoptar. El anuncio de un amplio programa de reformas tributarias de medio plazo, condicionado a las posibles contingencias asociadas a la incertidumbre actual sobre la evolución de la economía, proporcionaría credibilidad a la política fiscal y, a la vez, contribuiría a suavizar a lo largo del tiempo las distorsiones en las decisiones de los agentes económicos.

El marco territorial de las reformas

Ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional. La interdependencia de los Estados se ha acelerado en las últimas décadas, por lo que resulta ahora más cierta que en ninguna época ante-

rior. España está integrada en una economía globalizada, presenta una estructura de reparto de competencias de alta descentralización, y forma parte de la Unión Europea desde el 1 de enero de 1986.

En el plano internacional, España tiene firmados 103 convenios de doble imposición, de los que 98 son aplicables. Muchos de los convenios en vigor se verán modificados a medida que se les aplique el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, con la finalidad de prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2022, y que ha sido rubricado por España como parte de los trabajos que se están desarrollando en el marco de la OCDE y del G20 para negociar las normas tributarias internacionales, a cuyas consecuencias se refiere este Libro Blanco en distintos capítulos. Por ello, aunque los diagnósticos y las propuestas contenidas en este Libro Blanco se ciñan al sistema tributario del Estado, se ha tenido en cuenta la compleja arquitectura jurídica del sistema tributario actual, el grado de internacionalización de la economía y la integración en la Unión Europea.

En particular, el sistema tributario debe adaptarse al desarrollo continuo de la normativa europea, así como a los tratados internacionales firmados por España. De ese modo, las reformas que se planteen deben tener presente tanto las limitaciones como las oportunidades que establecen las reglas de tributación internacional que constituyen derecho propio de obligado cumplimiento.

Por ello, el Comité considera especialmente relevante para España continuar en la senda de la coordinación internacional en el ámbito tributario, teniendo en cuenta, en el análisis realizado, las propuestas y recomendaciones de reforma planteadas durante la elaboración de este Libro Blanco por parte de la Comisión Europea. En concreto, las propuestas de fiscalidad medioambiental, recogidas en el “Objetivo 55” de la política climática de la UE, y las efectuadas en el ámbito de la imposición societaria, singularmente la propuesta de Directiva publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 22 de diciembre de 2021. Así mismo, se ha analizado, en los correspondientes capítulos, el acuerdo auspiciado por la OCDE/G20 sobre la tributación de las empresas multinacionales, con especial atención a las reglas preliminares del Pilar II publicadas el 20 de diciembre de 2021, a las que se hace mayor referencia en el lugar correspondiente.

La intensa descentralización de ingresos y gastos públicos en España obliga a que la reforma fiscal tenga en cuenta el vigente reparto competencial. Aunque se han producido avances muy significativos en las dos últimas décadas, las CCAA de régimen común siguen dependiendo, en grado elevado, de transferencias o de participaciones territorializadas en el IVA y en los impuestos sobre consumos específicos, sobre las que carecen de autonomía tributaria. Además, los tributos sobre los que sí existe esa posibilidad están sujetos a una triple problemática. En primer lugar, la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Do-

cumentados (ITPAJD) está obsoleta tras décadas de atención insuficiente. En el caso del IRPF, la asimetría en el sistema de retenciones que se aplica al tramo estatal y al autonómico hace que la ciudadanía no perciba las decisiones tributarias de sus gobiernos autonómicos hasta la liquidación del impuesto y que estos tarden incluso más en notar el efecto en sus recursos. Finalmente, la descentralización de la imposición patrimonial (ISD e IP) puede generar la movilidad de las bases imponibles y otras externalidades fiscales negativas. Todo lo anterior justifica la aplicación de reformas, de mayor o menor calado, en las figuras reseñadas. Ajustes que, en su mayor parte, aparecían ya en el Informe del Comité de expertos para la reforma de la financiación autonómica de 2017 y que serán abordados en las secciones correspondientes del Libro Blanco.

La reducción de la desigualdad

España es actualmente uno de los países de la Unión Europea donde la desigualdad de ingresos medida con el índice de Gini es más alta (Eurostat, 2021g). Estos resultados se confirman si utilizamos las distintas fuentes disponibles para medir ingresos como los datos del *Luxembourg Income Study* (LIS) y también si calculamos otros indicadores alternativos al de Gini. Aunque esta caracterización no es exclusiva del período reciente, la intensidad y la larga duración de la denominada “Gran Recesión” han sido claves para que los indicadores de desigualdad aumentaran más que en otros países y alcanzaran los valores más altos de las últimas décadas. En la posterior etapa de recuperación de la actividad económica y del empleo antes de la crisis de la COVID-19, los indicadores mostraron una cierta resistencia a la baja, lo que parece corroborar que la desigualdad en España tiene un importante componente estructural.

El sistema tributario español reduce entre seis y diez puntos porcentuales la desigualdad en la distribución de la renta de mercado, lo que subraya que, en España, como en todos los países de la OCDE, el efecto de los impuestos sobre la distribución de la renta es inferior al que tienen las prestaciones sociales. En ninguno de ellos el efecto redistributivo de los impuestos es más de un tercio del que generan las prestaciones monetarias. Sin embargo, eso no significa que la vertiente tributaria de la Hacienda Pública no tenga un papel relevante en la corrección de las diferencias de renta entre los hogares. La capacidad redistributiva de las principales figuras impositivas se produce principalmente por la acción del IRPF y, en menor medida, el IS, ambos con un efecto positivo, mientras que los impuestos indirectos tienen un efecto regresivo, lo que reduce la capacidad redistributiva en la dimensión de los ingresos.

La política tributaria es un instrumento relevante para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible, eficiente y justo en el que la igualdad de género ocupe un lugar central. Como toda política económica, las acciones en materia de ingresos y gastos públicos tienen implicaciones diferenciadas para hombres y mujeres. Partiendo de que la desigualdad de género es socialmente injusta y económicamente ineficiente, una revisión de la fiscalidad desde la perspectiva de

género conlleva un estudio del sistema tributario en su conjunto, analizando los diferentes impuestos, así como un análisis del gasto público, y del efecto que tienen ambas políticas - tributaria y presupuestaria- en la consecución de la igualdad. En particular, en el ámbito del sistema tributario el Comité cree que es necesario impulsar un análisis de las discriminaciones no justificadas que este pueda contener, así como del impacto de las principales políticas tributarias en función del género.

Por otra parte, uno de los aspectos más preocupantes del fuerte incremento de las desigualdades en la mayoría de los países desarrollados en la última década es la apertura de una brecha generacional en los niveles tanto de pobreza y vulnerabilidad económica como de capacidad para la acumulación de recursos en forma de riqueza. La riqueza neta muestra un componente generacional que está dejando atrás progresivamente a las generaciones más jóvenes. Esta brecha generacional en renta y riqueza tiene consecuencias sobre las decisiones de emancipación de los jóvenes, condicionando tanto la formación de nuevos hogares como su fecundidad. Los niveles de deuda acumulada y la carga de intereses asociada suponen la necesidad de aumentar el endeudamiento o, alternativamente, de los impuestos futuros, que habrán de sufragar principalmente las generaciones más jóvenes. Por tanto, el desequilibrio del saldo entre gastos e ingresos públicos hoy favorece el aumento de la brecha intertemporal de bienestar entre generaciones.

Algunas cuestiones básicas del sistema tributario

Como se ha señalado en la introducción de este documento, el Comité estimó que debían ser objeto de atención especial las cuestiones más relevantes de los dos grandes impuestos de nuestro sistema, IRPF e IVA. También se consideró necesario dedicar una sección al tratamiento de los problemas de cumplimiento fiscal, así como un anexo en el que se analiza el papel que puede jugar la imposición para conseguir un consumo más saludable por parte de los ciudadanos.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF es el eje central de la imposición en España, porque es el impuesto de mayor recaudación y el que permite dar cumplimiento al mandato constitucional de progresividad del sistema tributario (artículo 31.1 CE). La progresividad del impuesto lo convierte, además, en un instrumento útil de estabilización económica a lo largo del ciclo y su versatilidad permite también introducir incentivos en favor de aquellas actividades o rentas que en cada momento son prioritarias para los principios rectores de la política económica.

En opinión del Comité, sería conveniente plantear una revisión del impuesto orientada a potenciar sus dos funciones básicas, recaudatoria y redistributiva y, a la vez, intentar reducir los costes de eficiencia asociados al mismo. En esa dirección, sería necesario ensanchar su base imponible,

suprimiendo aquellas exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no esté justificado. Se trata de una reclamación que viene realizando desde hace tiempo la literatura especializada de nuestro país, y en la que también han insistido recientemente diversas instituciones y organizaciones internacionales.

En esta parte del Libro Blanco se examinan las exenciones del IRPF y algunos de los beneficios fiscales evaluados por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF, 2020) y múltiples especialistas: reducción por tributación conjunta, por arrendamiento de vivienda y por obtención de rendimientos del trabajo. El Comité recomienda transformar la primera en un nuevo mínimo, suprimir la segunda, al tiempo que los rendimientos de capital inmobiliario se integran en la base del ahorro, y convertir la última en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* aplicado en algunos países. Esto último permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las personas con rentas bajas. En la misma dirección, el Comité recomienda estudiar la posibilidad de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes menores de 18 años, con la finalidad de contribuir a la reducción de la pobreza infantil.

Por lo que se refiere al régimen de Estimación Objetiva de rendimientos empresariales, el Comité recomienda su eliminación gradual, aunque considera que determinadas actividades agrarias pueden requerir de un período de adaptación más amplio. De forma adicional, entiende que podría estudiarse, a la luz de la experiencia comparada, la introducción de un sistema de determinación de la base imponible para las explotaciones más pequeñas (en función del número de hectáreas o del volumen de rendimientos íntegros) a partir del promedio de ingresos de los tres últimos ejercicios fiscales, de manera que se tenga en cuenta la variabilidad de ingresos de estas actividades. Desde luego, estas medidas deberían venir acompañadas de una continuación del esfuerzo de la Administración Tributaria de información y asistencia a los pequeños empresarios y de simplificación de sus obligaciones formales.

Como se ha señalado, el segundo objetivo consistiría en asegurar que el IRPF sigue desempeñando su papel como instrumento garante de la progresividad del sistema fiscal. Para ello, el Comité expone sus razones para apoyar el mantenimiento de su carácter dual, frente a la opción de recuperar su originaria condición de impuesto sintético, plantea algunos posibles cambios en la base del ahorro y discute los elementos que deben valorarse a la hora de establecer la distancia entre los tipos de la tarifa general y del ahorro.

Finalmente, con el fin de articular adecuadamente la relación entre este impuesto y las prestaciones públicas y de visibilizar la participación de todos los ciudadanos en el impuesto que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política, el Comité examina el ámbito de aplicación del IRPF en el marco de la obligación formal de declarar y recomienda su reforma y simplificación. Como mecanismo para empezar a obtener algunos

de los resultados que fundamentan esta recomendación, el Comité sugiere la puesta en marcha por la AEAT de un sistema sencillo de comunicaciones individualizadas a todos los perceptores de renta, informándoles de su situación tributaria, en términos absolutos y en relación con los demás perceptores.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

A diferencia de otros impuestos que persiguen objetivos adicionales, el objetivo del IVA es exclusivamente recaudatorio.

Si el IVA aplicara un tipo único a una base imponible lo más amplia posible, se aseguraría una elevada capacidad recaudatoria para atender a la financiación de los servicios y prestaciones demandados por los ciudadanos. Adicionalmente, como este IVA simplificado gravaría con un mismo tipo impositivo todos los bienes y servicios, no introduciría distorsiones en el comportamiento de las empresas ni de los consumidores. A cambio, este IVA de tipo único es regresivo, si se mide el carácter regresivo en relación con la renta de los hogares; y proporcional, si se mide respecto al gasto de los mismos.

Como el de otros países de la UE, el IVA español se aleja de ese modelo simplificado de impuesto. Y lo hace, fundamentalmente, por la aplicación de tipos impositivos inferiores al general del 21% (un tipo reducido del 10% y otro superreducido del 4%) y por la concesión de algunas exenciones, que reducen considerablemente la base sobre la que se aplican los tipos. Los tipos inferiores al general persiguen dos finalidades principales: facilitar el consumo de bienes y servicios de primera necesidad, consumidos en una proporción mayor de su renta por las personas con menos recursos, y favorecer el consumo de bienes y servicios sociales especiales, que pueden no consumirse suficientemente por las personas (salud, medio ambiente, cultura). Y podría añadirse una tercera finalidad: la protección de algún sector económico, como, por ejemplo, el turístico.

Con respecto al primer objetivo, aunque es cierto que los tipos reducidos abaratan el precio de determinados consumos para las personas con menos renta, el beneficio es mayor, en valores absolutos, para los ciudadanos con más recursos, que no necesitan ese subsidio, lo que eleva el coste recaudatorio de esta medida. Se estima que el 55% del beneficio fiscal que representan los tipos reducidos se concentra en el 40% de los hogares más ricos. Por otra parte, aunque es cierto que la aplicación de los tipos reducidos produce una ganancia en términos redistributivos, el Comité considera que lo relevante es conocer cómo trata a las personas el conjunto del sistema de impuestos y prestaciones, y no un impuesto determinado. Una forma menos costosa y más eficiente de alcanzar el mismo fin podría ser la utilización de prestaciones dirigidas a las personas con renta reducida cuyo consumo se quiera favorecer, directamente o a través del IRPF, que es el impuesto más adecuado para llevar a cabo esa diferenciación por rentas.

En cuanto al segundo objetivo mencionado, el favorecimiento de bienes socialmente deseables, la literatura identifica, al menos, tres problemas: que el beneficio que supone el tipo reducido crece, en muchos casos de forma injustificada con el precio del bien favorecido por la reducción; que no siempre se puede dirigir ese beneficio exclusivamente hacia los colectivos cuyo comportamiento quiere incentivarse; y que no es efectivo para los empresarios, ya que estos pueden deducir el IVA soportado en sus inputs, con independencia de su cuantía. Nuevamente, las políticas orientadas a consumos y colectivos determinados podrían ser un instrumento más adecuado para alcanzar ese objetivo.

Finalmente, por lo que se refiere a la utilización de los tipos reducidos como instrumento de protección de algún sector económico, baste decir que esa actuación introduce una distorsión evidente, en perjuicio de los sectores no favorecidos por la misma, lo que impide una competencia empresarial en igualdad de condiciones.

Como se explica en el Libro Blanco, en coherencia con el diagnóstico realizado, el Comité recomienda la transición gradual a un IVA simplificado, tal y como se ha definido más arriba, siempre que los hogares con menos renta reciban una compensación adecuada por el aumento que experimenten en el IVA por el consumo de bienes y servicios esenciales. Ahora bien, hasta que esta reforma pueda alcanzarse se debe llevar a cabo una revisión del listado de las operaciones a las que resulta aplicable en la actualidad el tipo reducido, para excluir del mismo a aquellas para las que el beneficio no parece justificado.

El Comité entiende que una reforma de este calado no se podría llevar a cabo inmediatamente, dado el contexto de recuperación económica en el que nos encontramos. Y tampoco debería aplicarse de un día para otro, ya que puede acarrear incrementos notables de precios en algunos bienes y servicios, posibles cambios significativos en los patrones de consumo y, previsiblemente, una fuerte contestación social.

La periodificación de la reforma (acompañada, en su caso, de otras políticas que adopten los poderes públicos, dirigidas a facilitar la transición) debería contribuir a la adaptación de algunos sectores económicos que podrían verse especialmente afectados por la misma, al desaparecer el subsidio que ahora reciben a través de los tipos reducidos, a la vez que ayudaría a alcanzar una composición sectorial más equilibrada de nuestra economía.

Asimismo, el Comité es consciente de que la posible reforma que se sugiere afectaría negativamente, de forma muy señalada, a los hogares con menor capacidad económica que podrían ver incrementado el precio de los bienes y servicios esenciales que adquieren. Por ello, se considera que una condición *sine qua non* del cambio propuesto es que se establezca una compensación a esos hogares por el aumento del IVA soportado en sus consumos de bienes de primera necesidad. Existen diversas alternativas para llevar a cabo esta compensación. Puede establecerse un sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos, o introducir una deducción

reembolsable en el IRPF, para esos mismos beneficiarios. Estas fórmulas de aplicación general son compatibles con compensaciones específicas para los consumidores en aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios básicos en los que sea posible discriminar en función de la renta de las personas o los hogares, como son la electricidad, el agua, la calefacción o el transporte.

El Comité ha analizado también la exención de los servicios de sanidad y educación prestados por el sector privado, la exención de los servicios financieros y de seguros y algunas otras exenciones de menor entidad. Sopesando los argumentos a favor y en contra, el Comité se inclina por no recomendar la eliminación de la exención de la prestación por el sector privado de los servicios de sanidad y educación. En relación con los servicios financieros, la Comisión Europea plantea dos posibles alternativas a la exención vigente: el gravamen pleno de los servicios financieros y de seguros y una tributación limitada a los servicios basados en comisiones (*fees*). En este punto, el Comité se alinea en la dirección en la que está trabajando la Comisión Europea.

También se analizan los regímenes especiales del impuesto y, en particular, las deficiencias que presentan en su diseño y funcionamiento. En relación con los aplicables a las pequeñas empresas, se recomienda su eliminación gradual, teniendo en cuenta que determinadas actividades agrarias pueden requerir de un período de adaptación más largo que las restantes, por las características propias de este sector de actividad. Sobre el régimen de caja, se aboga por su replanteamiento, bien suprimiéndolo, bien dotándolo de una vigencia temporal limitada hasta el momento en que mejore la situación de liquidez de las pymes. Asimismo, el régimen especial del grupo de entidades precisa de un replanteamiento de los actuales dos niveles (mínimo y avanzado) detallándose con claridad los requisitos (subjetivos y objetivos) y las obligaciones específicas de las entidades que apliquen cada modalidad, así como su contenido. En particular, para el nivel avanzado se debería producir la aproximación a un sistema de no sujeción de las operaciones internas o intra-grupo, de acuerdo con la propuesta de la Comisión europea de 2 de julio de 2009.

Cumplimiento y Administración tributaria

El fraude y la elusión fiscal reducen los recursos para la financiación de las políticas públicas, generan un efecto redistributivo negativo y un sentimiento de agravio comparativo por parte de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias. Además, provocan problemas de competencia desleal en el ámbito empresarial y profesional e incentivan una asignación ineficiente de los recursos, desviándolos a la economía informal. Finalmente, pero no por ello menos importante, alimentan la desconfianza de los ciudadanos ante las instituciones.

A la hora de afrontar los comportamientos fraudulentos, la Administración tributaria debe atender a los factores que afectan a la decisión de incumplir. En primer lugar, debe incidir en la represión de comportamientos ilegales, incrementando las probabilidades objetiva y subjetiva (percibi-

da) de detección, a través de la comprobación gestora o inspectora, combinadas con sanciones ponderadas, que tengan en cuenta la conducta de los contribuyentes y modulen la respuesta de la Administración en función de su comportamiento y de la gravedad de los incumplimientos. En segundo lugar, debe ayudar al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la simplificación y clarificación de normas y procesos, la mejora de programas de ayuda y asistencia y la potenciación del acuerdo para dirimir las situaciones de conflicto que puedan re conducirse, y que eviten recursos y reclamaciones. En tercer lugar, ha de reforzar la moral fiscal, es decir, el convencimiento con el que los contribuyentes afrontan voluntariamente sus obligaciones tributarias.

En el ámbito internacional, las principales actuaciones dirigidas a reducir el margen de elusión fiscal se han concentrado en las multinacionales de mayor dimensión y en la mitigación de las prácticas de erosión de la base gravable en la imposición societaria. Así, desde el año 2013, se está acometiendo un replanteamiento global de las reglas fiscales. Algo que comenzó con los trabajos de la OCDE y del G20 en el proyecto BEPS, a los que posteriormente se sumaría la Unión Europea de manera expresa, y que todavía no ha culminado. Al abrigo de esta reacción supranacional, el contexto de lucha contra las maniobras elusivas de impuestos se ha transformado sustancialmente.

Tomando en consideración los progresos en el ámbito internacional, y los derivados de las medidas internas de lucha contra el fraude en España, el Libro Blanco formula varias recomendaciones, que deberían incardinarse en la estrategia para mejorar el cumplimiento tributario y atajar el fraude y elusión fiscales, en relación con las iniciativas contempladas en el Componente 27 del PRTR.

El Comité recomienda la creación de una Unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario, en línea con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El trabajo de esta Unidad permitiría disponer de un conocimiento más completo y preciso de las razones que favorecen el incumplimiento, y de la brecha fiscal, la elusión y el fraude en los diferentes tributos del sistema, aprovechando, entre otros, los recursos estadísticos y el conocimiento de los que dispone la propia Administración. También serviría para ayudar a definir una estrategia global y ambiciosa que nos sitúe entre los países de mejor desempeño en el ámbito de la UE-27.

En segundo lugar, el Comité considera que deberían reforzarse los recursos humanos y materiales de la Administración tributaria, no sólo en el ámbito del control e inspección, sino también para ayudar a la clarificación de las normas tributarias y, en última instancia, para elevar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Este proceso debería servir para potenciar los perfiles de capital humano e inversiones en TIC requeridas en un escenario de digitalización creciente, con los desafíos y oportunidades que ello plantea.

En tercer lugar, el apoyo a la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fundamental, lo que conlleva la necesidad de avanzar en las estrategias de información y comunicación e intentar mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes,

evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración. El Comité estima que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur.

Por otra parte, el Comité considera necesario intensificar la educación fiscal, aprovechando la inclusión de ésta en la Ley de educación aprobada en 2021, pero ampliando la información fiscal a los canales seguidos por las distintas generaciones etarias, incorporando las redes sociales.

El Libro Blanco recomienda hacer un mayor esfuerzo en mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ofreciendo criterios de la propia Administración cuando se publiquen normas relevantes, lo que puede ayudar a simplificar la aplicación de una norma compleja. Dado el importante papel que desempeñan las consultas en el logro de este escenario de seguridad, el Comité entiende que ha de aspirarse a recortar el plazo para su contestación. Otra línea de actuación necesaria es el reforzamiento de la coordinación entre la AEAT y las Administraciones autonómicas, incluidas las forales. El trabajo consorciado de todas ellas es una adecuada línea de progreso. Además, deberían intensificarse las evaluaciones para identificar áreas de mejora y de potencial consorcio. Estas medidas deben completarse con los modelos de servicio para facilitar y ayudar al cumplimiento de los contribuyentes que son sensibles y responden fundamentalmente a motivaciones intrínsecas (reputación, moral fiscal o normas sociales, entre otras).

Sin duda, el futuro de las Administraciones tributarias pasa por la digitalización y el uso de la tecnología de forma integrada con los contribuyentes. Para ello, es necesario aumentar las interconexiones entre los distintos sistemas que emplean los contribuyentes y la Administración tributaria. El Comité considera también que, en los próximos años, deberá impulsarse la utilización de software que incorpore vínculos directos de los contribuyentes con la Administración tributaria.

Con la finalidad de disminuir la litigiosidad tributaria, debe avanzarse en la adopción de medidas que eviten que los conflictos surjan o que ayuden a que éstos se resuelvan antes de llegar al ámbito judicial. En este contexto, se entiende que deben incentivarse las actas con acuerdo, introducidas en nuestro país con la reforma de la Ley General Tributaria de 2003, como un eficaz mecanismo de reducción de la conflictividad en el área de inspección. Todo ello sin perjuicio de que, a medio plazo, se progrese en la aplicación de otros mecanismos alternativos para solucionar controversias.

II. Fiscalidad medioambiental

La fiscalidad medioambiental está llamada a desempeñar un importante papel en el logro de uno de los desafíos prioritarios para la sociedad, que hoy se plantea con especial intensidad: la transición relativamente rápida hacia sociedades descarbonizadas y que minimicen otras emisiones

contaminantes y el uso de recursos, y protejan los ecosistemas, la biodiversidad y la salud de la ciudadanía. Además, estos tributos pueden contribuir a varios de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, dentro de la Agenda 2030.

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

Siguiendo las recomendaciones europeas al respecto, y en el intento de atender adecuadamente una de las demandas planteadas expresamente al Comité, este considera preciso y urgente que se introduzcan en España diversas reformas de fiscalidad medioambiental para corregir las deficiencias señaladas, y también para incorporar un mayor grado de racionalidad y coherencia en el sistema fiscal.

Es sabido que los tributos medioambientales se incardinan en el ámbito de la extrafiscalidad, que cuenta con pleno respaldo constitucional y legal (artículo 45 CE, art. 2 LGT), como confirma una doctrina reiterada del Tribunal Constitucional en este ámbito. En general, se trata de figuras tributarias que, por el lado de los ingresos públicos y mediante técnicas de aplicación de incentivos, pretenden generar cambios operativos en los comportamientos y en el equipamiento (inversiones) de personas, empresas y organizaciones, con la finalidad de lograr una sensible reducción de emisiones y un menor uso de recursos materiales, lo que se traduciría, en definitiva, en una intensa reducción de los impactos medioambientales.

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

La creciente preocupación por los efectos socioeconómicos de la transición ecológica exige, no obstante, prestar una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad empresarial de estas figuras, y al diseño y aplicación de instrumentos y vías alternativas para mitigar dichos efectos. Estas alternativas, que no deben menoscabar la finalidad correctora de los

tributos medioambientales, pueden tomar la forma de transferencias directas a quienes resulten afectados, o de subsidios para estimular los cambios de equipamiento.

El Comité fundamenta su trabajo en este ámbito sobre tres premisas fundamentales. En primer lugar, sobre la preocupación por la racionalidad medioambiental, pues las propuestas tributarias se definen como una parte importante de la respuesta a los problemas medioambientales a los que se enfrenta España. Las distintas propuestas que se ofrecen a lo largo de este Informe buscan así, de forma prioritaria, permitir el cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles, que se recogen en la Tabla II.1 incluida en el capítulo II del Libro Blanco.

En segundo lugar, el Comité es consciente de la necesidad de coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio medioambiental. Asegurar el correcto nivel de actuación y la coherencia vertical y horizontal es una premisa para lograr la eficacia de las medidas de reforma. Se considera así que el nivel de actuación (estatal, autonómico o local) de los tributos medioambientales requiere analizar detenidamente las condiciones de entorno (entre otras, el tipo de problema medioambiental, las características de los emisores o el contexto regulatorio y económico existente). En consecuencia, es necesario analizar particularmente los parámetros de legalidad, considerando las iniciativas normativas anunciadas (por ejemplo, el paquete *Objetivo 55* de la Comisión Europea) o en tramitación parlamentaria (por ejemplo, el impuesto a los plásticos de un solo uso y a los residuos). Por otra parte, entendemos que la reforma fiscal ambiental puede contribuir a evitar el incumplimiento por parte de España de las Directivas europeas relacionadas con el medioambiente (por ejemplo, en el ámbito de la energía, transporte, aguas, residuos o nitratos).

El Comité considera que la existencia de problemas medioambientales de marcado carácter territorial justifica el ejercicio del poder tributario de las administraciones subcentrales en este ámbito. Sin embargo, la alta heterogeneidad existente en el uso de estas figuras por las distintas administraciones hace aconsejable que se asegure una mayor cooperación y coordinación interadministrativa, que podría tomar como referencia la experiencia armonizadora de la UE o los modelos de coordinación y cooperación aplicados en otros países.

En tercer lugar, el Comité considera que el principio de efectividad debe ser un criterio básico para la definición y aplicación de estas figuras. Y ello puede lograrse a través de la extensión de los tributos ambientales a los sectores y actividades generadores de impactos medioambientales, la búsqueda prioritaria de cambios de comportamiento e inversiones por parte de los agentes generadores de contaminación, la concentración de las actuaciones en áreas donde existen numerosos agentes heterogéneos (en términos tecnológicos y operativos), la minimización de interacciones negativas con otros instrumentos de política económica o tecnológica y la contribución al desarrollo y despliegue de tecnologías limpias.

A partir de lo apuntado, el Comité realiza sus propuestas y reflexiones, concentrando su atención en cuatro grandes áreas y en un conjunto de propuestas (que se recogen al final de este resumen):

La primera área integra las medidas destinadas a favorecer una electrificación sostenible, orientadas a ordenar la tributación en el sector de la energía eléctrica y garantizar al máximo la eficiencia energética, incluyendo algunas reflexiones sobre la energía de origen nuclear.

Un segundo conjunto de medidas se dirige a fomentar un modelo de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica. La finalidad, en este caso, es conseguir un modelo de movilidad más eficiente, a través de la aplicación de diversas figuras tributarias que afectan a los combustibles empleados en las distintas modalidades de transporte, revisar e incorporar nuevos impuestos sobre el transporte (compra y tenencia de vehículos, congestión, uso de infraestructuras, aviación) y una reflexión sobre el uso de los vehículos. En este ámbito, se ofrecen diversas propuestas de innovación y cambio.

El tercer grupo recoge las propuestas y recomendaciones que contribuyen a los objetivos de la economía circular. Como es conocido, la economía circular es un modelo de producción y consumo alternativo al predominante en nuestras sociedades, que implica una utilización racional de los recursos disponibles y una estrategia que pretende minorar el empleo descontrolado de los bienes y servicios y el despilfarro. Las propuestas en este caso se refieren a la generación de residuos, la extracción de áridos, la imposición sobre fertilizantes o las emisiones de grandes instalaciones industriales y ganaderas.

El último grupo integra las medidas dirigidas a la incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua. Aquí se incluyen las propuestas encaminadas a controlar y mejorar los consumos de agua, un recurso cada vez más escaso en nuestro país, poniendo el acento en la extracción de recursos hídricos, los costes de las infraestructuras hidráulicas y la búsqueda de cooperación y coordinación entre las CCAA.

El Comité considera que, dados sus impactos y relevancia para el cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles así como su preocupante evolución reciente, el transporte y la energía deben ser sectores de actuación prioritaria para la reforma de la fiscalidad medioambiental en nuestro país. También es necesaria una revisión profunda de la fiscalidad de las aguas y los residuos, ámbitos poco explorados en los que se plantean desafíos de gran relevancia para la sociedad española.

Las propuestas fiscales medioambientales incluyen una fundamentación técnica (medioambiental, socioeconómica y jurídica), el análisis de experiencias significativas en otros países, de evidencia especializada, de informes de otras comisiones de expertos y de las aportaciones ofrecidas al Comité en la fase de audiencia pública; en todo caso, se trata de medidas viables desde un punto de vista administrativo y de gestión. El trabajo en este ámbito ha intentado presentar consideraciones, principios y directrices de la reforma fiscal medioambiental comunes a todos los sectores contemplados, sin obviar las peculiaridades de cada ámbito, conformando así una propuesta sistémica coherente y fundamentada.

Todas estas propuestas se acompañan, cuando es posible, de simulaciones ilustrativas de sus impactos medioambientales, distributivos y recaudatorios. El Comité insiste en la necesidad de contar con datos de calidad que permitan el diseño, la evaluación y la posible actualización de las distintas propuestas, particularmente, en los sectores de agua y residuos, donde la disponibilidad de datos es más limitada. En cualquier caso, se subraya la conveniencia de realizar exploraciones de mayor profundidad y detalle de las opciones fiscales de interés antes de su consideración e incorporación efectiva al sistema fiscal español.

La conveniencia de adoptar las medidas fiscales recogidas en el Libro Blanco no debe confundirse con una prescripción de aplicación inmediata, sin considerar la coyuntura y los impactos socioeconómicos. El Comité aboga, en general, por una actuación gradual, que permita hacer mínimos los impactos de las propuestas y garantizar el cumplimiento de los compromisos medioambientales en el medio plazo (habitualmente, su horizonte temporal de definición). Además, se sugiere la utilización de compensaciones para atenuar posibles efectos regresivos (que podrían concretarse en transferencias directas y subsidios para incentivar el cambio de equipamientos relacionados con las emisiones de contaminantes). Los impactos sobre la competitividad, frente a países que no cuenten con medidas correctoras equivalentes, pueden también atenuarse con otros instrumentos de política complementarios (por ejemplo, ajustes en frontera) o con la introducción de compensaciones sectoriales, con la posible utilización de una parte de la recaudación obtenida por las propuestas correspondientes para atenuar los eventuales efectos negativos sobre la competitividad de las empresas.

En definitiva, las propuestas del Comité explicadas en este capítulo del Libro Blanco contribuyen a facilitar el cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles, con reducciones significativas de las emisiones contaminantes consideradas a corto plazo, aunque cabe esperar mejores resultados en horizontes temporales más dilatados que no se contemplan en las simulaciones. La capacidad recaudatoria de muchas figuras contempladas es elevada, especialmente, en el caso del transporte, y puede suministrar los recursos necesarios para mitigar los efectos distributivos y sobre la competitividad generados por las nuevas figuras. De hecho, aunque los impactos distributivos evaluados suelen arrojar resultados distributivos negativos, la introducción de compensaciones dirigidas a los grupos de menores rentas puede servir para revertir esta situación con un empleo moderado de recursos.

III. Imposición societaria

La imposición societaria tiene un papel central en los sistemas tributarios de las economías avanzadas. La justificación de la principal figura del Impuesto sobre Sociedades (IS), se basa, en buena medida, en la necesidad de gravar las rentas o los beneficios de las entidades como complemento de la imposición sobre la renta personal. Este papel central pero complementario ex-

plica por qué en las economías avanzadas la imposición societaria presenta un potencial recaudatorio significativo, pero inferior al de las principales figuras impositivas, el IVA o el impuesto sobre la renta personal.

El diagnóstico de la imposición societaria en España parte de un detallado análisis descriptivo sobre la capacidad recaudatoria y los determinantes de la tributación efectiva en esta fuente de imposición. La evidencia empírica muestra que la contribución a la recaudación de la imposición societaria en términos de PIB en España en el período 2015-2019 se encuentra por debajo de los niveles observados en las principales economías de la UE-27. Estos diferenciales de tributación relativa en España son de menor cuantía si se comparan con el peso relativo de estas figuras en el total de los ingresos públicos o con las aproximaciones agregadas a la tributación efectiva de las entidades.

Por otra parte, la anatomía recaudatoria del IS indica que los efectos de la crisis iniciada en 2008 tienen aún un impacto muy relevante en la recaudación del tributo, como consecuencia del lastre que supone la elevada cuantía de las pérdidas pasadas pendientes de compensar en la dinámica de la recaudación actual. Además, el análisis realizado muestra que el elevado *stock* de pérdidas a compensar en el IS reducirá la recaudación potencial del tributo durante los próximos años. Al mismo tiempo, la evidencia señala que existe una amplia heterogeneidad entre las sociedades que tributan en el IS, así como una notable concentración en el peso relativo de los beneficios y la recaudación por parte de los contribuyentes de mayor dimensión. En relación con este último grupo de contribuyentes se intenta comparar, de la manera más homogénea posible, su tributación efectiva en el IS, con la tributación de las entidades de menor dimensión. Este análisis pone de manifiesto que una proporción significativa de la base potencial de los contribuyentes de mayor dimensión se encuentra vinculada a las actividades realizadas y gravadas en el exterior.

La importancia de la dimensión internacional de la imposición societaria ha aumentado su relevancia por el proceso de globalización y digitalización de la actividad económica, que ha incrementado el volumen de actividad realizada por parte de sociedades que operan a escala global y de manera simultánea en múltiples jurisdicciones. Ningún Estado de nuestro entorno económico tiene libertad completa para regular de manera integral la imposición societaria sin tener en cuenta los acuerdos de tributación internacional que libremente ha suscrito. En consecuencia, el futuro de la imposición societaria en España está estrechamente vinculado al Derecho de la Unión Europea, así como a las iniciativas y a las propuestas de coordinación internacional que en estos momentos se están discutiendo en la UE o en foros como el de la OCDE-G20.

En este contexto global, el Comité se ha centrado en examinar y valorar aquellas iniciativas a escala internacional que tienen como objetivo evitar los efectos de un proceso generalizado de competencia fiscal a la baja, así como las que se dirigen a corregir las deficiencias en el diseño y el

control del sistema tributario internacional que facilitan la localización de bases gravables en jurisdicciones de menor tributación sin que exista un desplazamiento de la actividad real. En particular, se examina con detalle la potencial relevancia del denominado “Marco Inclusivo” (*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*), en cuyo seno se han desarrollado dos conjuntos de propuestas (dos “Pilares”) con importantes implicaciones para la imposición societaria de las entidades de mayor dimensión. El Comité concluye que una mayor profundización en la senda de la armonización, o coordinación, de la imposición societaria a escala internacional es la mejor manera de proteger la capacidad recaudatoria de esta fuente de imposición a nivel interno.

Dentro de este marco internacional, se analizan los márgenes existentes para introducir mejoras en el diseño de la imposición societaria en España. En esa dirección, se examinan los principales argumentos económicos y principios jurídicos para identificar las cuestiones y las áreas prioritarias para la reforma, con la finalidad de garantizar la contribución del tributo a la suficiencia recaudatoria y a la equidad del sistema tributario y, al mismo tiempo, alcanzar su mejor articulación y diseño del IS para reducir las distorsiones del mismo sobre las decisiones empresariales. En particular, las reformas planteadas tienen como objetivo conjunto tanto reforzar la equidad horizontal como impulsar la recuperación de la actividad económica y, en un horizonte temporal más amplio, contribuir a la suficiencia recaudatoria estimulando la inversión y el crecimiento del tamaño y la productividad empresarial de la economía española.

Una de las principales conclusiones del análisis es que un adecuado diseño del IS debería evitar que las rentas individuales del trabajo o del capital se refugien en una estructura societaria con el objetivo de eludir la imposición progresiva sobre la renta personal. Las propuestas destinadas a mitigar esta posibilidad, y de ese modo mejorar la equidad del sistema tributario, se articulan a través de una serie de medidas relativas a la determinación de los contribuyentes y a la medición de la base imponible del impuesto. En lo que atañe a los primeros, se realizan propuestas referidas a una mejor determinación de la sede de dirección efectiva, la integración del establecimiento permanente en el impuesto, contrarrestar la utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso y la mejora del régimen de las sociedades patrimoniales. Se ofrecen en este punto alternativas al legislador, teniendo en cuenta los problemas de cumplimiento observados en España en este tipo de entidades que, en algunos casos, podrán ser también abordados con la futura transposición de la propuesta de la Comisión Europea sobre las “empresas ficticias” (*shell companies*), presentada el pasado 22 diciembre de 2021. Respecto a la base imponible, se propone estudiar la introducción de una norma anti-abuso para limitar la deducibilidad fiscal de gastos personales no afectos a la actividad económica.

También en relación con la base imponible, las propuestas de reforma están dirigidas a alcanzar una mejor adecuación de la base a la capacidad económica del contribuyente y, al mismo tiempo, reducir el impacto de las distorsiones creadas por el impuesto. En este sentido, el primer objetivo de una reforma de la base imponible del impuesto debería consistir en mejorar la cohe-

rencia interna del tributo, simplificando su estructura e identificando las principales distorsiones que los ajustes fiscales pudieran mitigar o ampliar. En este análisis se tienen muy presentes las posibles medidas que se están discutiendo en los foros internacionales, así como la experiencia comparada de las economías de nuestro entorno. En ese contexto, se formulan propuestas concretas en las áreas de especial relevancia que se han identificado: i) la adecuación y simplificación del sistema de ajustes al resultado contable; ii) el tratamiento de las rentas procedentes del exterior como mecanismo de corrección de la doble imposición internacional, considerando a la vez su papel en la internacionalización de las empresas y la necesidad de garantizar una tributación efectiva acorde con la capacidad económica; iii) el adecuado diseño de las reglas de amortización fiscal para favorecer la inversión y para disponer de un instrumento adicional que pudiera contribuir a la transición energética y a la sostenibilidad medioambiental; iv) la articulación de un mecanismo de compensación de bases imponibles negativas que garantice la necesaria conexión de la capacidad económica entre ejercicios, ponderando su impacto recaudatorio y, al mismo tiempo, no suponga un desincentivo al crecimiento empresarial; v) la introducción de ajustes que podrían limitar la contribución del IS al endeudamiento empresarial a través de medidas que redujeran en términos relativos el tratamiento preferencial de la financiación externa frente al capital propio de las entidades.

En el capítulo se reflexiona también sobre el tipo de gravamen vigente en el IS, así como la posibilidad de introducir un tipo efectivo mínimo sobre el resultado contable. En relación con el tipo de gravamen, se plantea como preferible una estrategia basada en la ampliación de las bases y el mantenimiento del tipo general de gravamen, justificado este último por dos consideraciones básicas. En primer lugar, el impacto negativo de un incremento del tipo sobre el volumen de inversión y la competitividad de la economía española, considerando su papel como factor determinante tanto de la localización de la actividad económica y la realización de proyectos de inversión, como de la localización de los beneficios gravables entre jurisdicciones por parte de las entidades multinacionales. En segundo lugar, la reducción de los tipos de gravamen puede generar problemas de equidad vertical y, además, erosionar la capacidad recaudatoria de otras fuentes de imposición, al crear un incentivo adicional para el trasvase de las rentas personales a una estructura societaria.

Por lo que se refiere al establecimiento de un tipo efectivo mínimo sobre el resultado contable, la reflexión se fundamenta en el análisis de la lógica jurídica y económica que explica la necesaria divergencia entre el resultado contable y la base gravable del tributo. El análisis concluye que plantear un tipo mínimo sobre el resultado contable sería contrario a la lógica que requiere determinar una base gravable que aproxime la capacidad económica del sujeto pasivo de acuerdo con los principios constitucionales y, al mismo tiempo, que dicha base se acerque a una medida de renta económica más propia de un tributo neutral que redujera las distorsiones en el volumen de capital agregado de la economía. En todo caso, la fijación de un tipo efectivo mínimo sobre

el resultado contable no debería valorarse sin tener en cuenta la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición internacional. De ese modo, se concluye que las cuestiones de tributación efectiva habrían de canalizarse a través de mecanismos de coordinación y acuerdo a escala internacional, en línea con los procesos que se están desarrollando en el marco de la OCDE-G20 y de la UE.

En lo que concierne al conjunto de beneficios fiscales y regímenes especiales vigentes en el IS, el análisis indica, en línea con el diagnóstico general de este Libro Blanco, que estas medidas son excepciones a la norma, cuya articulación implica, en buena parte de los casos, distanciarse del principio de capacidad económica del contribuyente y que, por lo tanto, deben estar plenamente justificados para garantizar su eficacia en el logro de los objetivos de política económica que establezca el legislador. Como recomendación general, el Comité considera que los beneficios fiscales deben estar sujetos a un proceso de evaluación permanente, en el marco del reforzamiento de la evaluación independiente de las políticas económicas. Asimismo, el Comité entiende de que se debe estudiar la posibilidad de incorporar una cláusula de condicionalidad para el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales, de manera que se supediten siempre a la previa evaluación positiva.

El diagnóstico pone de manifiesto la necesidad de examinar la efectividad y la complejidad de algunos ajustes extracontables; plantea el mantenimiento de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*), condicionada a la evaluación de sus consecuencias en los resultados de la actividad innovadora, así como en la creación y fortalecimiento de activos intangibles con efectos positivos en la competitividad de las empresas españolas; y expresa la necesidad de examinar los regímenes especiales de las SICAV y las SOCIMI, considerando la dimensión de la competencia fiscal internacional, así como los objetivos de estos regímenes especiales. Finalmente, se realiza una propuesta de reforma integral de los incentivos fiscales a la I+D+i con la finalidad de que estos contribuyan de manera más eficaz al necesario impulso del esfuerzo innovador del sector empresarial español.

El capítulo contiene dos propuestas específicas con posibles efectos positivos en el actual proceso de recuperación económica, al tiempo que contribuyen a la simplificación de la imposición societaria, el estímulo de la inversión y el tamaño empresarial. En particular, se propone una reforma del sistema de pagos fraccionados, con el objetivo de que el adelanto del IS no diverja en exceso de la capacidad de pago del contribuyente y no suponga una distorsión en la liquidez de las entidades según su tamaño empresarial. Además, de acuerdo con el análisis realizado, se estima conveniente simplificar el sistema y reducir los costes de gestión tributarios y empresariales eliminando el Impuesto sobre Actividades Económicas, justificado por diversos motivos, entre ellos, por su diseño arcaico o por su excesiva incidencia en las decisiones de localización e inversión de las entidades. Esta propuesta supondría además reducir en mayor proporción la carga tributaria sobre las pymes durante la recuperación.

Por último, los indicadores disponibles evidencian que la economía española presenta un déficit de empresas de mayor dimensión, así como un problema de crecimiento de la productividad empresarial. Estos hechos tienen efectos sobre la amplitud de las bases sujetas a gravamen en la imposición societaria y lastran su potencial recaudatorio. El sistema tributario no debería ser un factor que perjudicara el crecimiento potencial de las pymes y contribuyera a amplificar estos fenómenos, cuyas causas son múltiples y tendrían que ser tratadas también por otras dimensiones de la política económica. En ese contexto, una buena parte de las propuestas planteadas en este capítulo tienen como objetivo reducir las penalizaciones y las distorsiones que el sistema tributario pudiera introducir en el crecimiento de las pymes. Este objetivo podría alcanzarse a través de un diseño del sistema tributario que simplificara la imposición societaria, facilitara la gestión de sus obligaciones tributarias, redujera las distorsiones de la imposición en sus decisiones de inversión y de organización empresarial, contribuyera a su internacionalización, reforzara su capitalización y favoreciera su esfuerzo innovador.

IV. Economía digitalizada y actividades emergentes: nivelación de la tributación y fomento de la innovación

La transformación tecnológica y digital plantea importantes desafíos para los sistemas tributarios, pero también nuevas oportunidades para fomentar la innovación, el emprendimiento y el crecimiento. La tecnología siempre ha transformado la economía y, a juicio del Comité, en la medida en que aquella mejore la eficiencia, la libre competencia y la satisfacción de las necesidades en un entorno medioambiental y socialmente sostenible, la tributación debe contribuir a su desarrollo.

A diferencia del resto de capítulos de este Libro Blanco, el capítulo IV presenta la particularidad de abordar un fenómeno -complejo, heterogéneo y en constante evolución- sobre cuya importancia económica y social no existe duda, pero frente al que las respuestas normativas, regulatorias y fiscales, son todavía incipientes. A ello hay que añadir que el carácter transversal de la economía digital (o digitalizada) imprime una importante dificultad en el análisis, al verse afectados la práctica totalidad de los impuestos del sistema, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. En este marco, el objetivo ha sido identificar los elementos del sistema tributario en los que la actuación se considera más necesaria, partiendo de los datos sobre la dimensión económica de los nuevos modelos de negocio y actividades emergentes en España, las novedades regulatorias a nivel europeo y nacional en el terreno digital, las experiencias de Derecho comparado, los informes de organismos internacionales, europeos y nacionales, así como las aportaciones realizadas en la fase de consulta pública.

Las premisas que fundamentan el examen y realización de propuestas concretas en este capítulo son dos. En primer lugar, contribuir a nivelar de forma justa y eficiente la tributación de las acti-

vidades digitales con o sin residencia fiscal en España, favoreciendo su desarrollo en un entorno de igualdad de oportunidades. En segundo lugar, fomentar la transformación digital de las pequeñas y medianas empresas, las iniciativas emprendedoras y las nuevas actividades, reduciendo la complejidad y creando un marco favorable a la innovación. En todo caso, el Comité es consciente de que la tributación es sólo uno de los elementos para alcanzar estos objetivos, teniendo que colaborar en ello el resto de las políticas públicas y el dinamismo de la sociedad en su conjunto. Un principio fundamental presente en todo este análisis es simplificar lo más posible el cumplimiento y aplicación del sistema tributario en su adaptación a la economía digital y el fomento de la innovación, en el entendido de que la claridad normativa y la facilidad para su cumplimiento son un elemento central de la reforma fiscal.

Economía digitalizada y nivelación de la tributación

La primera parte del capítulo IV aborda la nivelación de la tributación de la economía digital. Tras sintetizar los retos que ésta plantea a los principios y conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional (movilidad de bases imponibles, inexistencia de un nexo que legitime el gravamen donde se realiza la actividad económica, valoración de activos intangibles o caracterización a efectos fiscales de las rentas, tratamiento fiscal de los datos, entre otros) y las dificultades que tales retos generan en términos de sujeción tributaria, identificación de sujetos pasivos, calificación, cuantificación y control de la deuda tributaria, se examinan distintas opciones de reforma y se efectúa un conjunto de propuestas para evitar que las empresas deslocalizadas compitan deslealmente con las establecidas en territorio español, así como con la economía “tradicional”. Tales opciones se presentan teniendo en cuenta la doble dimensión de los distintos modelos de negocio (comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios; modelos de negocio digitales de empresas no residentes que rentabilizan los datos de usuarios locales; criptoactivos, *tokens* e ICO –*Initial Coin Offering*–) y los impuestos afectados por la transformación digital (impuestos sobre el consumo, impuestos sobre la renta de sociedades y personas físicas e impuestos sobre la propiedad).

El volumen de negocio del comercio electrónico transfronterizo se ha más que triplicado en la última década, mostrando una estructura de mercado fuertemente concentrada en empresas no residentes en España a efectos fiscales. En el ámbito de la imposición indirecta, la tradicional falta de adecuación del IVA a una economía cada vez más global y digital ha generado problemas de distorsión de la competencia, fraude fiscal y costes de cumplimiento. La reciente reforma del tratamiento fiscal del comercio electrónico en la Directiva IVA y su transposición en España ha fortalecido el principio de tributación en destino e introducido instrumentos para mejorar el cumplimiento voluntario, como los sistemas de ventanilla única y las obligaciones de registro de operaciones de plataformas digitales o mercados en línea (*marketplaces*) y operadores postales.

Las propuestas del Comité se dirigen a clarificar la normativa del nuevo régimen fiscal del comercio electrónico del IVA en ciertos aspectos, reforzar la cooperación administrativa y asistencia mutua dentro de la UE y con países terceros, equiparar el tratamiento fiscal entre actividades digitales y no digitales y explorar nuevas fórmulas para limitar las posibilidades de elusión que, pese a la reforma, siguen existiendo en el comercio electrónico. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las plataformas de la denominada economía colaborativa a efectos de IVA depende del tipo de servicio que aquellas lleven a cabo, como intermediarias o prestadoras de otro tipo de prestaciones de servicios contratados a través de ellas. La casuística es amplia y especialmente compleja, particularmente en operaciones internacionales, por lo que merece un tratamiento específico que la Comisión Europea pretende abordar a lo largo de 2022, adaptando el marco del IVA a “la economía de las plataformas”. El Comité valora positivamente esta iniciativa y recomienda su apoyo activo por las autoridades españolas.

En lo que concierne a la imposición directa sobre la renta empresarial, en algunos tipos de comercio electrónico (bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito –promoción, almacenaje, logística– radicados en el país de mercado) un problema analizado por el Comité es la posible elusión del estatus de establecimiento permanente (EP) y, por tanto, de la tributación sobre la renta en el país de destino de los bienes mediante el aprovechamiento de las excepciones para actividades de carácter auxiliar o uso indebido de acuerdos de comisión o estrategias similares.

La Acción 7 del Plan BEPS dio lugar a la introducción de cambios en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE en materia de tributación de la renta y el patrimonio (2017), posteriormente incorporados en el Convenio Multilateral. Aunque estos cambios puedan hacer que algunos modelos de comercio electrónico caigan dentro del concepto de EP, se trata de una solución insuficiente que no tendrá apenas impacto en los casos de grupos multinacionales que operen con estructuras totalmente desmaterializadas, sin presencia física en España. Pese a las limitaciones apuntadas, el Comité realiza en este punto propuestas orientadas a actualizar la definición doméstica de EP para adaptarla al contexto internacional y contrarrestar prácticas abusivas en aquellos casos en que no haya convenio en vigor, así como a avanzar hacia la generalización de instrumentos de certeza jurídica sobre la existencia y asignación de beneficios a los EP.

La principal carencia del concepto de EP frente a los modelos de negocio digitalizados sigue siendo la exigencia de una presencia física o “lugar fijo de negocios” en el Estado donde se realiza la actividad económica. Los trabajos desarrollados a nivel internacional y europeo para avanzar hacia un concepto de EP digital no han fructificado y han evolucionado hacia una solución (Pilar I) consistente en la asignación de unos mínimos derechos impositivos a las jurisdicciones de mercado respecto al beneficio residual de un número muy reducido de grandes grupos multinacionales, pertenecientes o no al sector digital.

En España, los negocios digitales que rentabilizan los datos de los usuarios locales a través de negocios paralelos de marketing/publicidad y el cobro de comisiones por intermediación por parte de plataformas digitales está dominado por un reducido número de empresas multinacionales, en muchos casos sin sede ni establecimiento permanente en nuestro país, pudiendo caer en el ámbito del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) que, como es sabido, grava la prestación de servicios de publicidad online, intermediación online y servicios de transmisión de datos. El IDSD fue la respuesta de España, y otros países, a la paralización de los trabajos a nivel internacional y europeo para afrontar los retos de la fiscalidad de la economía digital. No obstante, se trata de una figura controvertida por distintas razones económicas y jurídicas, que no está cumpliendo con las estimaciones recaudatorias iniciales. El impuesto nació con carácter provisional, aplicándose mientras no entrasen en vigor las normas que incorporasen una solución global para la tributación internacional de los grupos multinacionales. Tras el acuerdo alcanzado sobre los Pilares I y II en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE/G20 el 8 de octubre de 2021, España se ha comprometido políticamente a retirar el impuesto en el momento en que entre en vigor el Pilar I o, de no hacerlo antes, el 31 de diciembre de 2023. No obstante, en un contexto de incertidumbre internacional sobre el contenido final del Pilar I y los efectos jurídicos reales de los compromisos políticos adquiridos por cada jurisdicción, el Comité considera que las autoridades españolas deben actuar con prudencia y acompañar la eliminación del impuesto a la clarificación del panorama internacional. Además, los compromisos políticos asumidos no son incompatibles con el apoyo a la propuesta de Directiva anunciada por la Comisión Europea para aplicar de forma coordinada en toda la UE el acuerdo sobre el Pilar I, pues ello puede facilitar la retirada uniforme y simétrica de los impuestos nacionales sobre servicios digitales, evitando comportamientos distorsionadores y protegiendo en mayor medida el poder tributario de los Estados miembros en sus relaciones intracomunitarias.

Con la desaparición del IDSD, el gravamen de los servicios digitales incluidos en su ámbito de aplicación sólo será posible a través de la implantación efectiva del Pilar I (y siempre que se cumplan los umbrales y nexo establecidos en el referido Pilar) o, en caso de que la multinacional tenga su residencia en la UE, mediante el avance en el proyecto *Business Europe Framework Income Taxation* (BEFIT). El Comité considera que el tratamiento de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas en ocasiones por su menor fiscalidad, sería en general mucho más justo y eficiente si se avanzara en el proyecto BEFIT y se estableciera un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, basado en una base imponible común y en su distribución entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. En este sentido, el Comité anima al Gobierno español a tener una posición activa en el seno de la UE a favor de los avances en materia de armonización de la tributación societaria.

El Comité también ha abordado la relevancia de la calificación fiscal como canon o beneficio empresarial de determinados servicios digitales (computación o almacenamiento en la nube;

adquisición de licencias de impresión 3-D, etc.) cuando el prestador de los servicios no tiene su residencia fiscal en España. La tradicional posición española en el seno de la OCDE, favorable a la tributación de los cánones en el país de la fuente (esto es, en el país donde reside la persona o entidad que los paga) ha encontrado reflejo en la mayoría de nuestros convenios de doble imposición. El Comité considera que debería trabajarse a nivel internacional a favor de una clarificación en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) sobre en qué casos estas rentas constituyen cánones o beneficios empresariales, así como impulsar una evolución del concepto de canon que abarque algunos de los servicios digitales más comunes; impulsar la incorporación en el MC OCDE de una cláusula de sujeción al impuesto que permita gravar los cánones en el Estado de la fuente cuando no sean gravados de forma efectiva en el Estado de residencia; y apoyar las propuestas de la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/49/CEE, a fin de que la no retención en fuente de los pagos se condicione a la sujeción efectiva a gravamen de tales rentas en el Estado miembro de residencia.

En el caso particular de las plataformas de economía colaborativa, el Comité ha tenido en cuenta, además de los problemas relacionados con la tributación de la propia plataforma en la imposición indirecta y directa ya mencionados, las dificultades de identificación de las rentas obtenidas por los usuarios de las plataformas a efectos de garantizar su tributación. La nueva obligación de información a cargo de las plataformas digitales establecida en la DAC 7 puede ser de utilidad a estos efectos. Sin embargo, más allá de las obligaciones de comunicación de información a cargo de determinadas plataformas digitales, el Comité considera que, en determinados tributos (ITPAJD, IRNR), podría resultar más efectivo atribuir la condición de sustituto o retenedor a la plataforma digital, con la finalidad de simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y facilitar la recaudación.

De forma diferenciada de los gravámenes por consumo o renta, en algunos territorios (Reino Unido, Colorado, Pensilvania, Nueva York, Barcelona) se ha planteado un gravamen sobre las empresas/plataformas comercializadoras de comercio electrónico de bienes físicos, residentes o no, así como sobre los servicios de entregas a domicilio –*delivery*–, en función del número de envíos. Se trata de propuestas preocupadas por los posibles problemas de aumento de tráfico, contaminación, congestión y ordenación territorial y urbanística generados por el comercio electrónico. En opinión del Comité, esta es una opción que, pese a sus limitaciones, podría explorarse, teniendo en cuenta en su diseño su correcta configuración legal, el tipo de actividades sujetas y los mecanismos para su gestión.

La primera parte del capítulo IV se cierra con el examen y realización de propuestas relacionadas con los criptoactivos, *tokens* e ICO. El Comité considera urgente la necesidad de intervenir normativamente en este ámbito de la economía digital, dado el elevado riesgo de inmunidad fiscal de las manifestaciones de capacidad económica que derivan de la titularidad y operaciones realizadas con criptoactivos. Tras un examen de los principales tipos y características de los criptoac-

tivos, sus usos principales y la expansión del mercado de criptoactivos en los últimos años, se abordan los dos problemas principales que se plantean desde la perspectiva tributaria: la falta de transparencia de estas operaciones y las personas y entidades que intervienen en ellas; y la incertidumbre sobre la calificación y cuantificación a efectos fiscales de los derechos, operaciones y transacciones relacionados con ellos.

Respecto al primer problema, el Comité considera necesario apoyar las iniciativas de la OCDE y la UE para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información sobre criptoactivos, así como ampliar el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 a otros criptoactivos, además de las criptomonedas, en línea con las propuestas de Reglamento MiCA (Mercados de Criptoactivos) y DAC 8. Respecto al segundo problema, a corto plazo podría proporcionar mayor seguridad jurídica a los operadores económicos facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los criptoactivos utilizando la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en la Ley General Tributaria. No obstante, el Comité entiende necesario y urgente aprobar un marco normativo sustantivo sobre los criptoactivos (que podría ser objeto de adaptación cuando se apruebe la propuesta de Reglamento, que permita su adecuada calificación jurídico-tributaria y de las operaciones subyacentes. Asimismo, considera necesario adaptar distintas figuras impositivas (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de criptoactivos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con los mismos e incorporar reglas específicas de valoración.

Actividades emergentes y fomento de la innovación

La segunda parte del capítulo IV analiza y realiza propuestas de mejora para incentivar fiscalmente la innovación, el emprendimiento y las actividades emergentes. Estas actividades se caracterizan por generar efectos externos positivos, pero se desarrollan en un ambiente de incertidumbre, alto riesgo, elevada probabilidad de fracaso y, en caso incluso de éxito, generación de pérdidas a corto y medio plazo, con expectativas de generación de beneficios desplazadas en el tiempo. La política tributaria puede actuar para minimizar esos riesgos e incentivar la voluntad de innovar y emprender, creando un marco propicio para su desarrollo. En concreto, tras realizar un breve panorama de la innovación y el emprendimiento en España y en el entorno comparado, el Comité ha seleccionado tres áreas de actuación: (i) medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre; (ii) medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación; y (iii) medidas tributarias complementarias.

Respecto a las medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre, el Comité entiende que, en este ámbito, es imprescindible avanzar todo lo posible en la simplificación de trámites y de gestión del sistema impositivo y en la clarificación de obligaciones tributarias. En esa direc-

ción, el Comité ofrece propuestas como la creación de una ventanilla única tributaria electrónica para la declaración y pago de todos los tributos, tasas y cotizaciones; el refuerzo y agilización del sistema de consultas digitales y la potenciación y reducción del plazo de respuesta de las consultas tributarias escritas de la Dirección General de Tributos (DGT); la clarificación normativa de la fiscalidad de determinadas actividades emergentes, en especial algunas manifestaciones propias del consumo colaborativo; la consideración de las plataformas digitales como sustitutas del contribuyente en determinados impuestos para facilitar el cumplimiento y la posibilidad de establecer ciertos umbrales para excluir de gravamen determinadas rentas de muy escasa cuantía o actividades de solidaridad. Asimismo, se propone exportar el modelo “*sandbox*” al ámbito tributario, facilitando las iniciativas innovadoras y anticipándose a los posibles conflictos o dificultades de interpretación que puedan generarse, evitando el freno al emprendimiento derivado de las dudas ante la fiscalidad de actividades emergentes.

Dentro todavía de este primer bloque de medidas, la reducción de las obligaciones tributarias es, a juicio del Comité, indispensable para incentivar la innovación y el emprendimiento. Los costes de cumplimiento son una carga adicional derivada de la tributación muy relevante para las empresas y, especialmente, para el emprendimiento, mayor cuanto menor es la dimensión de la empresa. En algunos casos los requerimientos tributarios formales desincentivan –o desplazan a la economía informal– la realización de actividades por cuenta propia que pueden contribuir positivamente a desarrollar el espíritu emprendedor e innovador. Aun siendo consciente de sus ventajas e inconvenientes, el Comité aconseja, atendiendo a la experiencia comparada y la reflexión técnica (económica y jurídica) en este ámbito, que se exploren nuevas vías para continuar reduciendo los costes indirectos. Ello podría hacerse a través de tres tipos de medidas: (i) la introducción de un umbral o franquicia (en el entorno de los 3.000 euros y de carácter flexible en consonancia con la regulación europea) en materia de IVA -acompañado de un sistema sencillo de información de las operaciones-; (ii) la articulación de un régimen fiscal opcional que exonere de obligaciones formales en materia de IRPF a las rentas de actividades económicas de reducida cuantía (en el entorno de los 3.000 euros) sobre cuyo importe íntegro se aplicaría una única deducción fija por gastos en un porcentaje no superior al 5%; y (iii) la introducción de una exención en materia de ITPO para las transacciones de reducida cuantía –bienes usados y de segunda mano–, compatible con la mejora de la información y colaboración efectiva de las plataformas intermediarias.

Empleadas de forma coordinada, estas medidas de simplificación para este tipo de rentas esporádicas y de reducida cuantía contribuiría, con un coste recaudatorio muy reducido, al desarrollo de la iniciativa emprendedora y de la economía colaborativa -para sus usuarios y para las empresas emergentes nacionales que podrían acceder a un mercado en el que crecer y desarrollarse- sin introducir diferencias de trato injustificadas entre distintos rendimientos o sectores, siendo positivas para fomentar el uso compartido de activos, la obtención de pequeñas rentas complemen-

tarias y para sacar de una zona gris multitud de actividades de pequeña cuantía que en la actualidad constituirían en España una infracción tributaria si no se declarasen.

Por otra parte, tras analizar el panorama del emprendimiento y la innovación en España, se ha constatado que nuestro país está por debajo de los países de nuestro entorno en términos de actividad emprendedora total y se encuadra entre los “innovadores moderados” (tercero de los cuatro niveles en los que se clasifican los países, en el puesto 21 de 38 países evaluados) en el cuadro de indicadores de innovación elaborado por la Comisión Europea (European Commission, 2021j). Es necesario crear un entorno más favorable para el emprendimiento y la innovación en España que contribuya a la creación y crecimiento de este tipo de empresas y al desarrollo económico del país, mejorando nuestro posicionamiento internacional. En este sentido, el Comité realiza propuestas focalizadas en la mejora de los incentivos a la inversión, el tratamiento fiscal de la remuneración, la compensación de pérdidas y los beneficios fiscales a la I+D+i.

Respecto a los incentivos a la inversión, en España existen en el IRPF deducciones específicas para la inversión en empresas de nueva o reciente creación, a las que se añade la exención de la plusvalía obtenida por su venta en caso de reinversión en las mismas condiciones, y actualmente está prevista su ampliación por el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. Adicionalmente, la práctica totalidad de las CCAA y diputaciones forales con competencias han introducido deducciones en la cuota en términos muy similares. En este ámbito, dada la experiencia preexistente, debería procederse a la evaluación de los incentivos utilizando los microdatos de las experiencias a nivel nacional y autonómico para valorar su reformulación. Asimismo, se deberían analizar e implantar medidas de incentivo de la microfinanciación de pequeñas y medianas empresas emergentes, en línea con la experiencia comparada.

En cuanto al tratamiento fiscal de la remuneración, debería valorarse la reforma del actual tratamiento de las opciones sobre acciones en relación con los implantados en los países de nuestro entorno, así como las condiciones para acceder a los potenciales tratamientos especiales, si bien dicho proceso en la actualidad está condicionado por los resultados finales del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. En particular, debería valorarse la posibilidad de desplazar temporalmente el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra, en línea con lo propuesto en el Proyecto de Ley. Asimismo, el Comité reitera la valoración de la utilización de tipos de gravamen reducidos y del régimen de *patent box*, recomendando en ambos casos la evaluación de la experiencia existente respecto a la aplicación de estas medidas.

El Comité entiende que las empresas de nueva creación no deberían tener limitaciones a la compensación de pérdidas durante los primeros años de obtención de bases imponibles positivas. De igual forma, se les debería permitir la libertad de amortización durante sus primeros años de existencia (cinco o siete años, equiparándose al tratamiento de las empresas calificadas como emergentes). Adicionalmente, dentro de la propuesta de este Comité de reforma del actual

esquema de beneficios fiscales a la I+D+i en el IS, se prevén medidas específicas dirigidas a facilitar la aplicación de tales beneficios a las empresas innovadoras de reciente creación y a aquellas que impulsan procesos de innovación más disruptivos y que por la propia naturaleza del proceso inversor, reducen su base imponible en el IS durante el proceso e incluso incurren en pérdidas antes de obtener el resultado de su innovación. Por supuesto, todas estas medidas deberían venir acompañadas de las cautelas necesarias para evitar el falseamiento del carácter de empresa de nueva creación y el aprovechamiento fraudulento de estas medidas.

La segunda parte del capítulo IV se cierra con el análisis de los efectos de la globalización, las nuevas tecnologías y la digitalización sobre la movilidad internacional de determinado tipo de trabajadores y profesionales, la aparición de nuevas formas de trabajo a distancia y la aparición de nuevas actividades profesionales, así como sus consecuencias fiscales. El Comité parte de la necesidad de una mayor coordinación a nivel internacional y, en especial, europeo, de las políticas fiscales de los Estados en el contexto de la movilidad transfronteriza de las personas físicas para sentar unas reglas comunes de juego que eviten distorsiones en la localización de las rentas personales. Sin perjuicio de esa premisa, el Comité ofrece un panorama general del crecimiento de estos fenómenos en los últimos años y de su creciente relevancia económica y realiza una serie de propuestas que permitan, de un lado, afrontar los problemas de deslocalización de las personas físicas residentes fiscales en España, y, de otro, coadyuvar al florecimiento del teletrabajo, la atracción y recuperación del talento y el fomento del emprendimiento y la innovación. Las cuestiones que se abordan en esta última parte del capítulo IV y sobre las que versan las diferentes propuestas son (i) el concepto de residencia fiscal de las personas físicas y los problemas de deslocalización; (ii) la tributación internacional de las rentas del trabajo y su falta de adecuación a la realidad del teletrabajo; (iii) la clarificación normativa del tratamiento fiscal del teletrabajo en España; (iv) la mejora de la competitividad internacional de España en la atracción de talento o capital humano cualificado a través de la reforma del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores impatriados; y (vi) la clarificación del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los creadores de contenido digital.

V. Aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial

En el último capítulo del Libro Blanco se analizan los principales impuestos patrimoniales, así como la conveniencia y necesidad de ordenar el ejercicio de determinadas competencias relativas a los impuestos estatales sobre la riqueza, cuya regulación ha sido en parte cedida a las CCAA de régimen común, y se proponen posibles reformas en este ámbito.

La puesta en práctica de dichas competencias, fundamentalmente en relación con el IP y el ISD, ha implicado una evolución que reclama una reflexión sobre la necesidad de encontrar un marco

óptimo de equilibrio entre la corresponsabilidad fiscal (como expresión de la autonomía financiera de las CCAA) y la exigencia de garantizar la aplicación de la imposición sobre la titularidad del patrimonio y su transmisión con criterios de eficiencia y equidad, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución.

La imposición sobre la riqueza constituye el ámbito tributario en el que existen mayores diferencias en la práctica internacional, al tratarse de impuestos cuya naturaleza, características y objetivos son muy distintos. Ciertamente la riqueza, como índice de capacidad económica, puede ser gravada a través de instrumentos diferentes. Así, hay países que han establecido impuestos directamente sobre la tenencia de la riqueza (impuestos sobre propiedad inmobiliaria u otros elementos o impuestos periódicos sobre el patrimonio neto), otros que sólo gravan sus transferencias (herencias y donaciones o transacciones financieras y de capital), e incluso otros que no la gravan de ninguna forma.

En España, este tipo de imposición tiene un fuerte arraigo histórico y también presenta gran diversidad, siendo objeto de aplicación en los distintos ámbitos territoriales. El sistema vigente cuenta con impuestos de carácter personal, dinámicos, que gravan la transferencia de riqueza (ISD), e impuestos estáticos que gravan la tenencia de riqueza anualmente (IP). Además, existen impuestos de naturaleza real que gravan la tenencia de riqueza y su transferencia. Entre ellos, se encuentra el ITPAJD, de naturaleza estatal y cedido a las CCAA, y varios impuestos locales y autonómicos, incluidos lo de naturaleza extrafiscal.

Los objetivos de estos tributos son diferentes. El IP encuentra un fundamento anclado en el mandato constitucional contenido en el artículo 31 de la CE que, en interpretación del Tribunal Constitucional, exige “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. Este impuesto asume funciones tan importantes como promover una mayor eficiencia en la utilización del capital y completar el sistema fiscal con mayor justicia distributiva (complementaria de la aportada por el IRPF). Por su parte, el ISD, fundamentado en el aumento de capacidad económica asociado a una transmisión gratuita de bienes, tiene como objetivo básico fortalecer el principio de igualdad de oportunidades y la progresividad del sistema fiscal en su conjunto. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que grava las plusvalías inmobiliarias, son, por otra parte, piezas centrales para garantizar la suficiencia del sistema de financiación local, aunque su estudio no corresponde al presente Libro Blanco.

Por otra parte, desde la cesión de los impuestos patrimoniales a las CCAA, estos forman parte de los recursos para financiar los servicios transferidos a las mismas. Todas estas funciones, en suma, hacen que estos impuestos constituyan en la actualidad un instrumento complementario de la imposición sobre la renta, además de gravar un índice particular de capacidad económica y de cumplir una función de cierre del sistema tributario.

El capítulo V del Libro Blanco se centra en el análisis de la imposición sobre la riqueza de carácter personal, esto es, en el IP y en el ISD, y en las cuestiones relacionadas con la aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial. En relación con los fundamentos económicos y jurídicos de estos impuestos, hay que recordar que en España, al igual que en otros países de nuestro entorno, la desigualdad de riqueza es más amplia que la de la renta. La brecha entre los extremos se ha hecho más profunda desde los años de la crisis financiera, de manera que una proporción relevante y creciente de la riqueza se concentra en especial en la parte más alta de la distribución. En este contexto, el gravamen de la riqueza como manifestación de capacidad económica distinta de la renta y del consumo se justifica por motivos tanto de equidad como de eficiencia.

Gravar la riqueza es también un instrumento para que las personas situadas en la parte más alta de la distribución de la renta contribuyan más a la recaudación de ingresos públicos, en especial para gravar aquellos elementos que puedan escapar al IRPF. Además, puede jugar también un cierto papel como incentivo a la utilización más productiva del capital. La necesidad de que la riqueza contribuya al proceso de consolidación fiscal derivado del incremento del gasto público y del endeudamiento motivado por la pandemia de la COVID-19, es una razón adicional para disponer de estos impuestos.

Actualmente, la riqueza personal contribuye de forma moderada a la suficiencia del sistema tributario y, aunque su fortalecimiento no resolverá por sí solo las necesidades de financiación del gasto público, sí es un factor legitimador del esfuerzo que ha de hacer la sociedad en su conjunto.

El IP y el ISD son los dos grandes impuestos estatales que dan cumplimiento al mandato constitucional de configurar un sistema tributario justo, que articule el deber que corresponde a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El fundamento jurídico, por tanto, de estas figuras tributarias, se encuentra en el propio artículo 31.1 de la Constitución española, con independencia de cuál fuere el origen histórico y los correspondientes precedentes normativos. En otras palabras, es la norma constitucional la que legitima su exigibilidad, a la vez que sienta los principios básicos del sistema tributario en el que se insertan, y de las propias figuras que componen dicho sistema.

Tras este análisis, se formulan propuestas de reforma que pretenden contribuir a mejorar la configuración y la aplicación de estos impuestos y conseguir una imposición sobre la riqueza personal moderna y acorde con las necesidades tan específicas que nuestra sociedad enfrenta en la actualidad.

En relación con el IP, el Comité recomienda un conjunto de mejoras para hacer frente al problema de las valoraciones y el tratamiento de las deudas. Además, se propone el mantenimiento del límite conjunto IRPF-IP, con la posible elevación del impuesto mínimo a pagar. En cuanto al mínimo exento se considera conveniente su incremento hasta un millón de euros, para gravar

solo la parte alta de la distribución de la riqueza. Por último, el Comité aboga por una reducción de la tarifa, manteniendo en todo caso su carácter progresivo.

En lo que se refiere a la necesaria reforma del ISD, entre otras propuestas para ampliar la base imponible, el Comité propone mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, aunque, al igual que sucede con la exención del patrimonio empresarial y profesional en el IP, urge a evaluar periódicamente la efectividad de este beneficio fiscal. Además, con el fin de evitar posibles abusos que conduzcan a su desnaturaleza, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, el Comité aconseja revisar la regulación de los requisitos exigidos para su aplicación; en particular, el establecimiento de un importe máximo de base imponible que pudiera beneficiarse de esta reducción. Y en la misma línea que en el IP, el Comité propone un mínimo exento alto y una escala de gravamen moderada para los grupos I y II de parentesco.

No obstante, el Comité considera que el mantenimiento del IP y del ISD con las reformas que se proponen no es la única alternativa a disposición de los decisores públicos. La supresión de dichos impuestos es posible, siempre que se articule de acuerdo con los principios constitucionales, en el sentido de garantizar el gravamen por otras vías o manifestaciones de la riqueza personal. En el caso de optar por la supresión, sería necesario analizar y calibrar dichas opciones, lo que excede el cometido de este Comité, que se limita a enunciarlas.

Finalmente, la reforma del IP y del ISD que el Comité sugiere al Gobierno en este Libro Blanco ha de acompañarse necesariamente de una diferente delimitación de la capacidad normativa de las CCAA de régimen común para asegurar el fortalecimiento de sus ingresos tributarios. Eso es lo que garantiza, en última instancia, el propio mantenimiento de la autonomía financiera en el largo plazo, porque se salvaguarda la continuidad de ambas figuras tributarias, adaptándolas a las nuevas realidades. En ese sentido, el Comité se inclina por la conveniencia de avanzar hacia una focalización de las competencias normativas de las CCAA en el ámbito del mínimo exento, las escalas de gravamen y posibles deducciones o bonificaciones de la cuota. Así, se mantiene la coordinación en todo el territorio de las bases imponibles y liquidables (excepto el mínimo exento) y se asegura un mínimo de gravamen efectivo.

Resumen de las propuestas

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Medidas para favorecer una electrificación sostenible

Propuesta 1	236
Propuesta 2	237
Propuesta 3	240

Medidas dirigidas a fomentar un modelo de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica

Propuesta 4	250
Propuesta 5	254
Propuesta 6	260
Propuesta 7	270
Propuesta 8	274
Propuesta 9	276
Propuesta 10	278
Propuesta 11	282

Medidas que contribuyen a los objetivos de la economía circular

Propuesta 12	292
Propuesta 13	293
Propuesta 14	296
Propuesta 15	296
Propuesta 16	298

Medidas para la incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua

Propuesta 17	308
Propuesta 18	310
Propuesta 19	310

IMPOSICIÓN SOCIETARIA

<i>Medidas al respecto de los sujetos pasivos del impuesto</i>	
Propuesta 20.....	384
Propuesta 21.....	384
<i>Medidas antideslocalización</i>	
Propuesta 22.....	388
<i>Medidas que afectan a la utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso</i>	
Propuesta 23.....	395
Propuesta 24.....	396
<i>Medidas que atanen a la base imponible del impuesto</i>	
Propuesta 25.....	402
Propuesta 26.....	406
Propuesta 27.....	409
Propuesta 28.....	419
Propuesta 29.....	421
Propuesta 30.....	427
<i>Medidas referidas a los beneficios fiscales y regímenes especiales</i>	
Propuesta 31.....	432
Propuesta 32.....	435
Propuesta 33.....	440
Propuesta 34.....	444
Propuesta 35.....	449
Propuesta 36.....	459
<i>Medidas adicionales</i>	
Propuesta 37.....	466
Propuesta 38.....	469

ECONOMÍA DIGITALIZADA Y ACTIVIDADES EMERGENTES: NIVELACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN Y FOMENTO DE LA INNOVACIÓN

ECONOMÍA DIGITALIZADA

Medidas para la nivelación de la tributación de las actividades digitales

Comercio electrónico transfronterizo: IVA

Propuesta 39.....	498
Propuesta 40.....	498
Propuesta 41.....	498
Propuesta 42.....	498
Propuesta 43.....	499

Comercio electrónico transfronterizo: imposición directa

Propuesta 44.....	503
Propuesta 45.....	503
Propuesta 46.....	505
Propuesta 47.....	508
Propuesta 48.....	509
Propuesta 49.....	513
Propuesta 50.....	513
Propuesta 51.....	513

Modelos de negocio digitales por empresas no residentes que rentabilizan los datos de usuarios locales

Propuesta 52.....	525
Propuesta 53.....	526
Propuesta 54.....	526
Propuesta 55.....	534
Propuesta 56.....	535

Criptoactivos, tokens e ICO (Initial Coin Offerings)

Propuesta 57.....	540
Propuesta 58.....	540
Propuesta 59.....	548
Propuesta 60.....	548
Propuesta 61.....	548

FOMENTO DEL EMPRENDIMIENTO, LA INNOVACIÓN Y LAS ACTIVIDADES EMERGENTES*Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre*

Propuesta 62.....	561
Propuesta 63.....	562
Propuesta 64.....	562
Propuesta 65.....	565
Propuesta 66.....	565
Propuesta 67.....	565
Propuesta 68.....	565
Propuesta 69.....	567
Propuesta 70.....	567
Propuesta 71.....	567
Propuesta 72.....	569
Propuesta 73.....	569
Propuesta 74.....	578
Propuesta 75.....	578
Propuesta 76.....	578
Propuesta 77.....	579

Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación

Propuesta 78.....	581
Propuesta 79.....	582
Propuesta 80.....	584
Propuesta 81.....	585
Propuesta 82.....	586

Medidas tributarias complementarias (residencia; teletrabajo; creadores digitales; etc.)

Propuesta 83.....	592
Propuesta 84.....	593
Propuesta 85.....	595

Propuesta 86.....	595
Propuesta 87.....	596
Propuesta 88.....	597
Propuesta 89.....	598
Propuesta 90.....	600
Propuesta 91.....	601
Propuesta 92.....	605
Propuesta 93.....	606
Propuesta 94.....	611
Propuesta 95.....	612
Propuesta 96.....	612

APLICACIÓN Y CONCRECIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL

IMPUUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Medidas para evitar los riesgos de deslocalización internacional

Propuesta 97.....	666
-------------------	-----

Medidas sobre los criptoactivos

Propuesta 98.....	670
-------------------	-----

Medidas para mejorar la cuantificación de la base imponible

Propuesta 99.....	672
Propuesta 100	673
Propuesta 101	673
Propuesta 102	674

Medidas en relación con los límites de gravamen y el mínimo exento

Propuesta 103	676
Propuesta 104	680

Medidas sobre las exenciones

Propuesta 105	682
Propuesta 106	683

Medidas en relación con la escala de gravamen

Propuesta 107	683
---------------------	-----

Medidas para evitar la sobreimposición sobre los bienes inmuebles

Propuesta 108	685
---------------------	-----

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES*Medidas sobre el mantenimiento del impuesto*

Propuesta 109	697
---------------------	-----

Medidas que afectan a la base liquidable

Propuesta 110	700
Propuesta 111	701
Propuesta 112	701
Propuesta 113	702
Propuesta 114	703

Medidas en relación con la tarifa y los coeficientes multiplicadores

Propuesta 115	705
Propuesta 116	705

Medidas para evitar problemas de liquidez

Propuesta 117	706
---------------------	-----

Medidas sobre el ejercicio de las competencias normativas autonómicas

Propuesta 118	725
---------------------	-----

I

DIAGNÓSTICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. FUNDAMENTOS Y OBJETIVOS DE UNA REFORMA TRIBUTARIA

1.1. Los retos del sistema tributario español

El sistema tributario español se enfrenta a un conjunto de retos presentes y futuros. Su diagnóstico detallado es condición previa y fundamento para una posterior reforma por parte del legislador. Entre el conjunto de retos, este Comité ha identificado los que, a su juicio, requieren una atención especial, tanto por su relevancia para la evaluación del sistema tributario vigente, como por su impacto en el diseño de las posibles reformas. De acuerdo con el análisis realizado, los retos inmediatos para el sistema tributario son su contribución a los objetivos de suficiencia y sostenibilidad de las finanzas públicas, su papel en el proceso de transición energética y en la mitigación del impacto del cambio climático, así como su necesaria adecuación para alcanzar, como regla general, la equidad horizontal entre contribuyentes en la aplicación de cada una de las figuras impositivas, así como garantizar de manera permanente la equidad vertical del conjunto del sistema tributario en un contexto de aumento de la desigualdad de la renta y de mayor concentración de la riqueza. En paralelo, este Comité considera que un conjunto de cambios y procesos ya en curso, como son el proceso de digitalización de la economía, la movilidad internacional de las bases impositivas, la automatización o el envejecimiento poblacional, tienen ya un impacto relevante en la economía española. Este impacto será probablemente creciente en el tiempo y sus previsibles efectos deben anticiparse en la reforma del sistema tributario.

1.1.1. *Sostenibilidad de las finanzas públicas, retos medioambientales y equidad del sistema tributario*

Entre el conjunto de desafíos que condicionan el diseño de la reforma tributaria, aparece una serie de objetivos que el Comité considera prioritarios. Estos objetivos tienen plena justificación interna, pero la valoración de los mismos debe tener muy presente los compromisos internacionales adquiridos por España. En particular, los compromisos en materia de sostenibilidad de las finanzas públicas, sostenibilidad medioambiental y transición energética¹. Enmarcando lo ante-

¹ Los principios guía de la agenda económica de la UE siguen siendo sostenibilidad medioambiental, productividad, equidad y estabilidad económica. Además, asegurar una efectiva política coordinada en el marco del Semestre Europeo es también crucial para conseguir una economía europea reforzada después de la crisis económica. Véase Comisión Europea (2021a).

rior, toda reforma tributaria debe tener presente la aspiración de alcanzar el principio constitucional que requiere garantizar de manera permanente la equidad del sistema tributario en su conjunto. A continuación, se sintetizan los principales retos que plantean estos objetivos, si bien su análisis específico y las propuestas de reforma se abordan con mayor detalle a lo largo de este Libro Blanco.

La sostenibilidad de las finanzas públicas supone un reto para la suficiencia de recursos de un sistema tributario que actualmente no la garantiza y que, además, se enfrenta a un probable escenario de erosión presente y futura de sus bases impositivas en ausencia de medidas. Por ese motivo, entre el conjunto de propuestas de reforma analizadas por el Comité, destacan las destinadas a incrementar la eficiencia y el potencial recaudatorio del sistema tributario, a fin de ampliar el menú de posibles alternativas a disposición de quienes tienen la responsabilidad de garantizar la suficiencia de recursos y diseñar el proceso de consolidación presupuestaria que se divisa en el horizonte de la economía española.

La mitigación de los efectos negativos y costes económicos asociados al cambio climático, así como el impulso al proceso de transición energética y descarbonización, se encuentran entre los principales retos a los que se enfrenta la economía española en la próxima década². A la complejidad y la falta de sistematización que caracteriza la articulación actual de la fiscalidad medioambiental se une la urgencia de actuar ante la gravedad y el alcance de los problemas medioambientales. En ese contexto, un diseño apropiado de la fiscalidad constituye un mecanismo imprescindible para actuar en línea con la ambición de las políticas de transición ecológica. Las propuestas de reforma en este ámbito no tienen vocación coyuntural y se plantean en atención a los principios de gradualismo y compensación, a fin de tener en cuenta el impacto de las medidas sobre los hogares económicamente más vulnerables y los sectores de actividad cuya competitividad pudiera verse afectada en mayor medida.

Los efectos económicos adversos asociados al aumento de la desigualdad de la renta y al proceso de concentración de la riqueza son otros de los principales desafíos de las economías avanzadas y, de modo particular, de la española (OECD 2015a; Anghel *et al.*, 2018, Ayala y Cantó 2018, Martínez-Toledano 2020). En ese contexto, el Comité considera particularmente relevante la valoración de las medidas que garanticen de forma permanente el cumplimiento de los principios de equidad tributaria. En particular, la necesidad de garantizar la equidad vertical (progressividad) del conjunto del sistema tributario, así como la equidad horizontal, como regla general, en la aplicación de cada una de las figuras impositivas. Al mismo tiempo, cuando los criterios de

² La pandemia ha acelerado estas tendencias económicas asociadas al cambio climático y a la degradación del medio ambiente. Además, los retos a los que España se enfrenta deben ser asumidos considerando especialmente el marco europeo de transformación de la fiscalidad empresarial (*vid.* Comisión Europea, 2021b), que incluyen una nueva Directiva armonizadora de la Fiscalidad de la energía.

eficiencia muestren la necesidad de reforma de un tributo o de un área de imposición, se considerará en el análisis el potencial impacto distributivo de las medidas y, en su caso, se recomendará al legislador la posible articulación de paquetes compensatorios dirigidos a grupos de contribuyentes con el objetivo de neutralizar los posibles incrementos de la desigualdad causados por las reformas tributarias.

1.1.2. *Globalización, digitalización, automatización y envejecimiento poblacional*

El Comité ha identificado un conjunto de cambios y procesos económicos, tecnológicos y demográficos en curso que tendrán un impacto creciente en el medio y largo plazo sobre la economía española y cuyo efecto debe tenerse muy presente. En primer lugar, los diagnósticos realizados por los principales organismos internacionales destacan, de manera pertinente, el impacto de la globalización de la actividad económica y la aparición de nuevas actividades emergentes; en particular, las vinculadas con la economía digital (European Commission, 2014; OECD, 2015b, 2018a, 2020a, 2021a; Mooij *et al.*, 2021).

El proceso de globalización de la actividad económica ha provocado una mayor movilidad de las bases impositivas (en particular la movilidad del capital personal y societario o la de las rentas del trabajo de individuos con una mayor cualificación) y ha incrementado la dificultad de identificar y asignar las bases gravables entre jurisdicciones. Esta realidad ha intensificado la competencia fiscal entre los Estados, creando un proceso de presión a la baja sobre la capacidad recaudatoria de determinados tributos sobre la renta y la riqueza, así como un desplazamiento relativo de la carga tributaria entre contribuyentes. La equidad se ve particularmente comprometida cuando se producen localizaciones de bases a determinadas jurisdicciones con el mero objetivo de evitar el pago de los tributos sin desplazamiento real de la actividad, o situaciones de inmunidad fiscal. El resultado de este proceso es una pérdida de legitimidad del sistema tributario, al desplazarse progresivamente la carga tributaria hacia los contribuyentes que realizan otras actividades, tienen menor posibilidad de deslocalización o presentan mayor conciencia tributaria.

Y también en el ámbito de la digitalización y de las nuevas actividades emergentes, el sistema tributario se enfrenta a importantes desafíos. En particular, el actual diseño de los tributos puede dificultar el gravamen de determinadas actividades emergentes, así como la tributación de distintas fuentes de rentas vinculadas a la digitalización. En ese ámbito, el Comité considera necesario alcanzar una mayor consistencia entre los principios tributarios, nivelando la fiscalidad de las actividades independientemente de su carácter digital o no y de su localización física. No obstante, la digitalización constituye también una oportunidad para el desarrollo de nuevas actividades económicas que el sistema tributario puede favorecer a través de mejoras que promuevan el emprendimiento, así como un instrumento para impulsar la simplificación y la reducción de los trámites administrativos y tributarios a los que se enfrenta el sistema productivo.

A juicio del Comité, la dimensión internacional de los problemas asociados a la globalización y a la digitalización de la actividad económica conlleva la necesidad de reforzar la cooperación y la coordinación de España con los Estados de nuestro entorno, evitando la adopción de medidas unilaterales. En ese contexto, a lo largo del Libro Blanco se han tenido presentes y analizado las propuestas de reforma tributaria en curso planteadas tanto en el ámbito de la UE (Comisión Europea 2021b) como de la OECD (2021b).

En una perspectiva de medio y largo plazo, el Comité ha identificado la relevancia de dos fenómenos que, muy probablemente, tendrán un impacto creciente sobre la actividad económica y el sistema tributario: la automatización de la actividad y el envejecimiento poblacional.

El aumento de la productividad asociado al cambio tecnológico es el principal determinante del crecimiento económico en el largo plazo. Si bien este crecimiento es condición necesaria para una ampliación sostenida de las bases gravables en el sistema tributario, el proceso asociado a la automatización y la robotización podría generar cambios en la composición de las bases que afectarían al nivel y a la distribución de las cargas. La magnitud y el sentido de estos efectos estarán determinados, en buena medida, por el hecho de que este proceso de automatización sea sustitutivo o complementario del factor trabajo. La evidencia empírica disponible para España sugiere que hasta la fecha el proceso de automatización estaría siendo complementario del trabajo en el sector industrial, generando de ese modo ganancias de productividad a través de un proceso de reasignación entre sectores³.

Los escasos avances de la economía española en términos de innovación empresarial, acumulación de activos intangibles y crecimiento de la productividad indican que el papel del sistema tributario no debería ser el de penalizar este proceso, sino contribuir a su desarrollo. No obstante, considerando una perspectiva temporal más amplia, debe tenerse presente el posible papel del cambio tecnológico y la automatización en la tendencia observada a nivel internacional que muestra una caída del peso relativo de las rentas del trabajo en la renta nacional y el aumento de los márgenes empresariales (Karabarbounis y Neiman 2014, Eeckhout 2021)⁴. Estas tendencias coinciden con una dinámica creciente en la concentración de la renta y de la riqueza a escala internacional y suponen, de manera complementaria a la movilidad de las bases gravables, un desafío para garantizar la progresividad de los sistemas tributarios. En ese contexto, este Comité considera necesario analizar la composición de la estructura tributaria española, con una fuerte dependencia de la tributación de las rentas del trabajo, con el objetivo de diseñar las figuras im-

³ Véase, por ejemplo, Koch *et al.* (2021).

⁴ Por ejemplo, entre el conjunto de factores explicativos de estas tendencias, la literatura económica ha señalado la contribución del cambio tecnológico y la falta de competencia en los mercados en los que las denominadas *superstar firms* habrían desarrollado poder de mercado (Acemoglu y Restrepo 2020, Autor *et al.*, 2020, De Loecker *et al.*, 2020).

positivas de manera que contribuyan a una mayor resiliencia del sistema tributario, garantizando a lo largo del tiempo los principios de equidad y suficiencia recaudatoria.

El envejecimiento de la población es un fenómeno común en las economías avanzadas, aunque las proyecciones disponibles indican que este proceso será particularmente intenso en España (Eurostat 2020). Aunque el incierto saldo migratorio futuro pudiera amortiguar su impacto, el resultado esperado del envejecimiento poblacional es un incremento sostenido de la tasa de dependencia y un menor peso relativo de la población en edad de trabajar. El efecto directo de este proceso sobre el gasto público es bien conocido (European Commission, 2021a). En particular, el envejecimiento supone un incremento de las necesidades de gasto en sanidad, dependencia y pensiones públicas, condicionadas a la tecnología y a las preferencias actuales de provisión de los servicios públicos, así como al grado de redistribución intergeneracional del sistema de pensiones. Esta previsión implica un notable incremento esperado del gasto público en términos de PIB, y supone un reto para la sostenibilidad de las finanzas públicas en un contexto de elevado endeudamiento público⁵. De manera adicional, el envejecimiento de la población tendrá, en ausencia de cambios normativos, un efecto en los ingresos públicos, por el impacto del envejecimiento en el nivel y en la composición de las bases impositivas que se encuentran gravadas con distintos tipos efectivos⁶. Este impacto esperado se explica porque tanto las fuentes de renta como las pautas y la composición del consumo y el ahorro varían a lo largo del ciclo vital de los hogares. En particular, se observa una caída de los tipos efectivos sobre las rentas del trabajo y del consumo asociada a los grupos con mayor edad (Banco de España 2019). Por lo tanto, un cambio en la composición etaria de los hogares podría generar, de manera mecánica y, si no se alteran los tipos efectivos y la composición de las bases gravables en la actual estructura tributaria, una erosión en el nivel de ingresos públicos en términos de PIB.

1.2. La necesidad de reforma y los principios del sistema tributario

Este Libro Blanco tiene el mandato de realizar un diagnóstico del sistema tributario español, así como proponer alternativas de reforma con el objetivo de adaptarlo a una nueva realidad eco-

⁵ De acuerdo con el último informe sobre envejecimiento (*Ageing Report*) publicado por la Comisión Europea (European Commission, 2021a), las proyecciones de incremento del gasto público en términos de PIB para España derivadas del envejecimiento poblacional se sitúan en 5,1 pp de PIB en 2050. Este incremento del gasto se descompone en 3,3 pp de PIB de gasto en pensiones, 1,3 pp de PIB de gasto sanitario y 0,5 pp de PIB en cuidados de larga duración.

⁶ Un canal relevante a través del cual el envejecimiento poblacional podría afectar al dinamismo futuro de las bases gravables y el nivel de ingresos es a través de su impacto negativo en el crecimiento potencial de la economía (Aksoy *et al.*, 2019). De manera complementaria, Acemoglu y Restrepo (2022) y Basso y Jimeno (2021) señalan la interrelación entre el envejecimiento poblacional y el proceso de automatización, así como sus efectos en la dinámica de productividad, el crecimiento económico y la caída de la participación de los salarios en el PIB.

nómica cambiante, tanto interna como a escala internacional, y un contexto económico y jurídico muy distinto al existente cuando se delinearon sus principales figuras tributarias en el último cuarto del siglo XX.

En una dimensión internacional, el déficit de adaptación de los sistemas tributarios de las economías avanzadas a una economía más globalizada y digitalizada ha sido señalado en los distintos foros internacionales (OECD, 2015b, 2018a, 2020a, 2021a; Mooij *et al.*, 2021), y por la UE⁷. En el ámbito interno, se han realizado ya diferentes diagnósticos y análisis del sistema tributario que convienen en la necesidad de una reforma profunda. En particular, el Comité ha considerado relevantes como punto de partida para su diagnóstico los análisis incluidos en el denominado “Informe Lagares” (CERSTE, 2014) y los estudios sobre beneficios fiscales realizados en el marco del proyecto de revisión de gasto público (“*spending review*”) llevado a cabo por la AIReF.

Si bien hasta la fecha las recomendaciones técnicas de los análisis más recientes no se han traducido en reformas integrales del sistema o de sus principales figuras, el Comité considera que la reforma es ahora particularmente pertinente, tanto por la necesaria adaptación a una nueva realidad como por los déficits de diseño que se arrastran. La inacción pone en peligro la efectividad del sistema tributario para dar cumplimiento a los principios en los que éste debiera descansar.

El sistema jurídico español está integrado también por las normas aprobadas por las instituciones europeas, puesto que el Derecho de la UE forma parte de nuestro derecho interno, lo que nos obliga a considerar los diagnósticos, propuestas y recomendaciones de mejora de los sistemas tributarios que vienen publicando las instituciones europeas⁸, además de las recomendaciones expresamente dirigidas a España en el marco del Semestre europeo. Aunque pueda parecer paradójico, la integración en la UE es la mejor manera de preservar el poder tributario nacional en un contexto de internacionalización y, por tanto, de competencia fiscal internacional. Esta afirmación es hoy particularmente cierta, como evidencian los trabajos en los que está participando España en el seno de la OCDE/G20, parcialmente aceptados por la UE con la adopción de distintas directivas.

El Comité considera que los principios que deben regir un buen sistema tributario están presentes en la Constitución española, que contiene tanto los principios estrictamente tributarios (art. 31 CE), como los elementos básicos para una buena aplicación del sistema tributario en la práctica (entre otros, arts. 9, 14, 33, 38, 103 CE), así como los factores centrales para una mejor descentralización tributaria (arts. 133, 142, 149, 156, 157 CE). De forma más amplia, la Constitu-

⁷ Comisión Europea (2020a), pp. 8 y ss.; pp. 42 y ss.; véase también OECD (2021c).

⁸ En particular, debe llamarse la atención sobre los diagnósticos contenidos en Comisión Europea (2021b) y European Commission (2021b).

ción española recoge también el mandato de lograr hacer efectivos los principios rectores de la política social y económica⁹.

No puede perderse de vista que estos principios son ciertamente un mandato para el legislador, pero dentro de este mandato éste tiene libertad para diseñar uno u otro sistema tributario, pues *“la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación (...) La ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura. Es evidente que el constituyente no quiso definir el modelo de sistema tributario aplicable, ni tampoco restringir la acción del legislador más allá de los límites que le ha impuesto, dejándole un importante ámbito de posibilidades para configurar el sistema tributario y para articular cada tributo no sólo como un instrumento de recaudación, sino también como un vehículo a través del cual alcanzar los fines que la Constitución le impone”* [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b) y c)].

El diseño del sistema tributario debe tener siempre en consideración de manera simultánea la dimensión del gasto público. En una línea jurisprudencial constante en la que se asienta la arquitectura jurídica, se apuntala la idea de que en la financiación del gasto público se produce siempre un juego de suma cero, de manera que el impago de tributos por unos supone que lo deberán pagar otros. Por eso ya tempranamente se recalca la importancia del cumplimiento tributario y la función comprobadora e inspectora de los tributos, afirmando la relevancia del gasto público para nuestro modelo de Estado, y la distribución injusta de la carga fiscal que se produciría si no hubiera mecanismos para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En particular, no ha perdido vigencia la idea central sobre la que debe girar un sistema tributario, cual es la adecuación del mismo a la capacidad económica, lo que no es sino una exigencia lógica *“que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”* (STC 27/1981, FJ 4)¹⁰. A partir de lo anterior, una futura reforma tributaria debe contribuir a hacer efectivos los principios de suficiencia y sostenibilidad que derivan del carácter instrumental del sistema tributario. Suficiencia y sostenibilidad de un sistema son así dos caras de una misma moneda. La finalidad de un sistema tributario es financiar el gasto público, algo a lo que en España deben contribuir *“todos”*, si bien *“de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”* (art. 31.1 CE).

⁹ Título I, capítulo tercero, de la Constitución (arts. 39-52).

¹⁰ Este principio vincula a los ciudadanos y también a los entes públicos, de manera que constituye *“una doble obligación, tanto de los ciudadanos como de los poderes públicos, pues si los unos están sujetos a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos aquéllos cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación”* (ATC 24/2005, de 18 de enero, FJ 3).

El deber público de contribuir de acuerdo con la capacidad económica se vincula en la Constitución española a que el gasto público suponga “*una asignación equitativa de los recursos públicos*”, respondiendo su programación y ejecución “*a los criterios de eficiencia y economía*” (art. 31.2 CE). Esta conexión entre ingresos y gastos, presente de forma innovadora en la Constitución española tras la enmienda defendida por Enrique Fuentes Quintana,¹¹ debe perfeccionarse con una mejor integración entre políticas de ingresos y de gasto público, como exige el artículo 135 de la Constitución española y el marco jurídico de la estabilidad presupuestaria desde las primeras normas adoptadas por España, de manera que el gasto es el objetivo y el impuesto es el instrumento, por lo que la detacción de riqueza de los ciudadanos en aras a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, se legitima por la justicia en el empleo de dicha contribución por parte de los poderes públicos, siendo esta congruencia expresión de una conexión lógica entre los mandatos contenidos en el artículo 31 de la CE. En este contexto, es necesario resaltar que la capacidad económica (31.1) no es el por qué, sino el en qué medida (“*de acuerdo con*”) es exigible el deber de contribuir de los ciudadanos. Contribuir en función de la riqueza no es un fin en sí mismo, sino un medio que sólo se justifica si el destino de una parte de esa riqueza detraída coercitivamente se asigna a la financiación de necesidades públicas determinadas con criterios de justicia; una exigencia de asignación equitativa (31.2) a las que responden las políticas de gasto¹².

El diseño del sistema tributario de acuerdo con estos principios debe conciliarse con los objetivos concretos fijados por el legislador para articular las tres funciones clásicas de la hacienda pública. En particular, la valoración sobre el diseño de un sistema tributario está supeditada, en buena medida, a: i) la determinación del volumen de gasto necesario para garantizar la provisión de bienes y servicios públicos deseados (función asignativa); ii) las implicaciones distributivas que supone tanto obtener el volumen de recursos públicos necesarios para financiar el gasto público como la estructura impositiva que los genera (función redistributiva); y iii) la relevancia otorgada al sistema tributario para mitigar los efectos adversos del ciclo económico en el nivel de actividad (función estabilizadora). Como parte de la función asignativa, el sistema tributario puede además desempeñar un papel relevante como instrumento para desincentivar determinadas actividades o consumos perjudiciales, que generan efectos externos negativos sobre, por ejemplo y de manera muy significativa, el medio ambiente y la salud (protección de estos objetivos reconocida constitucionalmente en los artículos 43 y 45 de la CE; o por el principio especí-

¹¹ *Diario de Sesiones del Senado*, n. 45, de 29 de agosto de 1978, pp. 1989-1990.

“*La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto.*”

¹² Véase Rodríguez Bereijo (2015), Ruiz Almendral (2008 y 2012) o Soler Roch (2020).

fico “*quien contamina paga*” incluido en el artículo 191.2 TFUE). Así mismo, asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia y la protección integral de los hijos (artículo 39 CE) es una dimensión que el sistema fiscal también debe considerar en su dimensión extrafiscal. La relevancia y el alcance de estas funciones, principios y objetivos por parte del sistema tributario supone una decisión política cuya concreción debe establecerse a través de los mecanismos democráticos de elección colectiva.

En el sistema tributario español, como sucede en otros ordenamientos jurídicos, conviven figuras tributarias *antiguas*, como las que recaen sobre la propiedad (como el impuesto sobre bienes inmuebles); con impuestos más *modernos*, como son los impuestos sobre la renta, e impuestos más *recientes*, como el impuesto sobre el valor añadido o los actuales impuestos sobre servicios digitales. Junto a ello, los denominados “impuestos extrafiscales”, sin ser estrictamente novedosos, han cobrado una nueva relevancia y están llamados a crecer en importancia. Esta pluralidad de figuras tributarias debe integrarse, también por mandato constitucional en el caso español, en un sistema, lo que exige la adecuada coordinación entre las partes que lo integran, tanto entre los diferentes tributos establecidos por el Estado, como en el ejercicio de poder tributario por parte de los entes territoriales (CCAA y EELL)¹³. Por tanto, el primer principio de todo sistema tributario es lograr que las distintas figuras que lo componen se relacionen entre sí de forma armónica y coordinada, como corresponde a la idea de sistema, “pues el artículo 31.1 CE reclama que el régimen jurídico de ordenación de los tributos sea considerado como un sistema (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4)” [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)].

Finalmente, los principios de equidad y eficiencia, con rango constitucional (art. 31.1 y 31.2 CE) están relacionados directamente con lo que se suele denominar “principio de neutralidad”, que es una aspiración y un principio tradicional de todo sistema tributario (Neumark, 1970). Es evidente que los impuestos no son nunca estrictamente neutrales, todos tienen fines y efectos tanto recaudatorios como extrafiscales. Los fines tienen que ser claros, sean fiscales o extrafiscales. Los efectos pueden ser queridos o no por la norma, pero deben poder ser analizados o, al menos, estimados. En ese sentido, es central que la propia construcción del sistema atienda al principio de igualdad como no discriminación, que implica, como regla por defecto, la de dispensar un trato igual a misma capacidad económica, salvo que concurran circunstancias que lo desaconsejen. En última instancia, un sistema que no atienda a la igualdad (en el sentido del 31.1 CE) será menos aceptado y por ello menos eficiente y más inestable; “[...]a garantía de un sistema

¹³ “[E]l sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permite configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (...) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CCAA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas” [SSTC 65/2020, de 18 de junio, FJ 5 B).b); 116/1994, de 18 de abril, FJ 5, y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b)].

tributario justo es central a todo Estado social y democrático de derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada” (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5).

1.3. Las cifras del sistema tributario español en el contexto de la UE

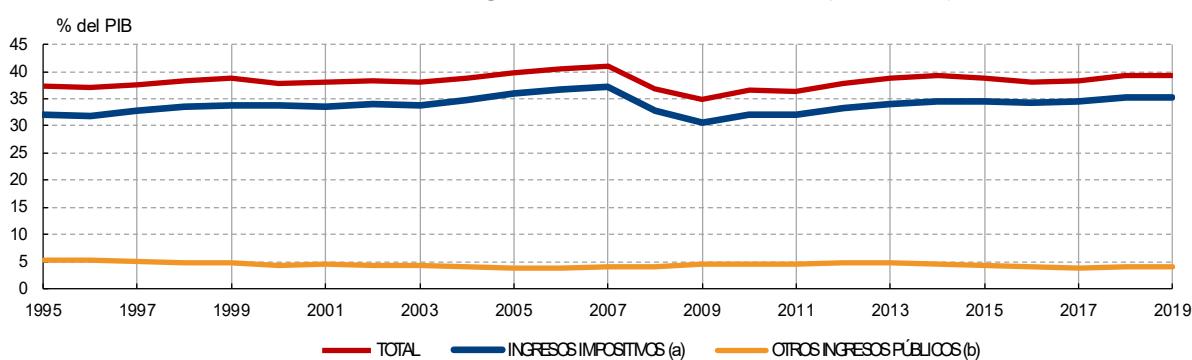
En esta sección, se describen las cifras de la recaudación agregada y la composición de la estructura del sistema tributario español. Este análisis, y los principales datos que se muestran se relacionan con la realidad observada en las economías de la UE. Si bien se toma como referencia el año 2019, previo al inicio de la crisis de la COVID-19, el análisis incorpora también una perspectiva temporal más amplia, con el objetivo de considerar la evolución reciente de las principales fuentes de imposición sujetas a gravamen en el sistema tributario español. Aunque el análisis de esos datos es una pieza relevante para el diagnóstico del sistema tributario, no se deben obviar sus limitaciones, ya que las valoraciones sobre los niveles de recaudación y la estructura tributaria dependen, en buena parte, de las preferencias de los ciudadanos sobre la provisión pública de bienes y servicios, sobre el grado de redistribución de la renta y, en buena medida, sobre el alcance de la intervención pública en la economía.

Este Comité considera más adecuado tomar como referencia para el análisis descriptivo el período previo al *shock* de la COVID-19 ocurrido en 2020, por un conjunto de motivos. En primer lugar, porque la información detallada sobre el nivel y la composición de la estructura tributaria de las economías de la UE-27 se encuentra en el momento de la elaboración de este Libro Blanco disponible, de manera homogenizada para las economías de la UE, hasta 2019. En segundo lugar, los datos relativos a la Contabilidad Nacional de 2020 y 2021 son aún provisionales o incompletos y están sujetos a revisiones, siendo las recientes actualizaciones realizadas en España de una magnitud significativa. Este último hecho muestra la complejidad estadística que supone la medición contemporánea de la actividad económica en términos de la Contabilidad Nacional ante un *shock* como el reciente, de una magnitud tan elevada y con un efecto asimétrico entre agentes y entre economías de la UE-27. En tercer lugar, esta complejidad estadística, unida a la extraordinaria magnitud y a la naturaleza del *shock*, sugerirían tomar con precaución los análisis, aunque éstos fueran meramente descriptivos, que tomaran sólo como referencia para examinar las cifras del sistema tributario en un año que se considera una observación atípica en una serie de datos macroeconómicos. En cuarto lugar, la significativa discrepancia observada en España entre la reciente dinámica de las bases sujetas a gravamen en los principales tributos y las aproximaciones de estas bases con las magnitudes provisionales disponibles en la Contabilidad Nacional, sugiere que los determinantes fundamentales de la evolución de la recaudación, las bases de gravamen, se encuentran desacoplados de la información sobre los mismos que proporciona la Contabilidad Nacional. Esta última cuestión se discutirá con mayor detalle en el apartado 1.3.1. cuando se examinen los resultados provisionales de recaudación de los años 2020 y 2021 en España.

1.3.1. Recaudación agregada en términos de PIB

El conjunto de los ingresos públicos de las AAPP es el resultado de agregar a los ingresos por cotizaciones sociales e impuestos los recursos públicos de naturaleza no impositiva. El primer componente de los ingresos públicos, los ingresos impositivos, lo constituye la recaudación derivada de los impuestos sobre la producción e importaciones, los impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio, los impuestos sobre el capital, así como las contribuciones sociales efectivas obligatorias. El segundo componente lo conforman los ingresos públicos de naturaleza no impositiva, que provienen de las ventas y producción de mercado de las AAPP, principalmente en forma de tasas y precios públicos, los ingresos corrientes procedentes de subsidios y transferencias, las rentas de la propiedad en manos de las AAPP (dividendos e intereses) y los ingresos del capital en forma de ayudas a la inversión y transferencias de capital. En el año 2019, la recaudación de los ingresos públicos en términos del PIB en España se situó en el 39,2%. El 90,5% de esta recaudación corresponde a los ingresos de naturaleza impositiva (35,2%) y el resto de la recaudación a los otros ingresos de naturaleza no impositiva (4% del PIB). Considerando una perspectiva temporal más amplia, el nivel agregado de ingresos públicos de las AAPP en términos de PIB muestra una elevada estabilidad desde 1995, con un promedio de recaudación situado en el 38,2% del PIB que presenta las mayores oscilaciones, respecto a este promedio, en el periodo 2005-2012 y cuyos cambios están asociados, principalmente, al ciclo económico.

Gráfico I.1
Evolución de los ingresos públicos en España (1995-2019)



a. Los ingresos impositivos incluyen la recaudación derivada los impuestos sobre la producción e importaciones, los impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio, los impuestos sobre el capital, así como las contribuciones sociales efectivas obligatorias.

b. Los otros ingresos públicos provienen de las ventas y producción de mercado de las AAPP, principalmente en forma de tasas y precios públicos, los ingresos corrientes procedentes de subsidios y transferencias, las rentas de la propiedad en manos de las AAPP (dividendos e intereses) y los ingresos del capital en forma de ayudas a la inversión y transferencias de capital.

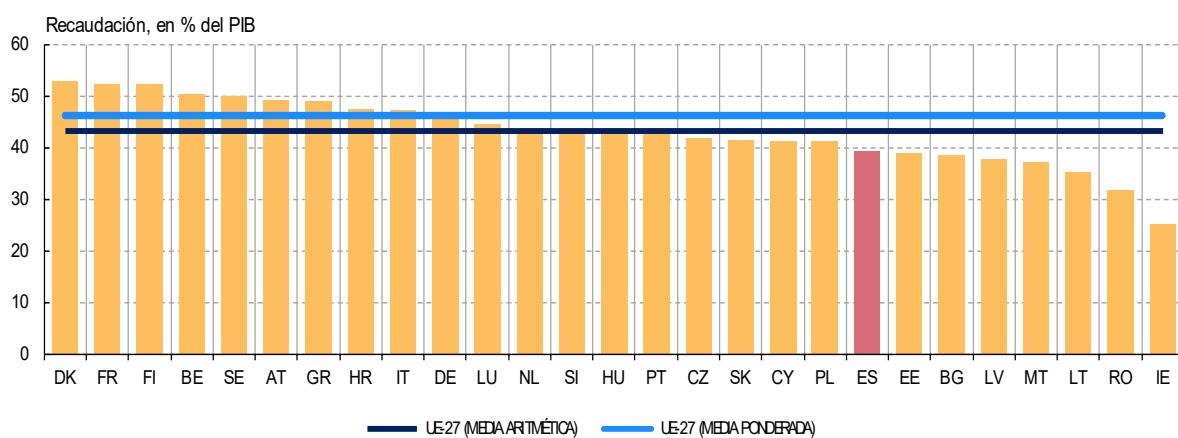
Fuente: Eurostat (2021a).

En primer lugar, se compara el nivel de ingresos públicos en términos de PIB con la misma ratio en las economías de la UE (UE-27) (Eurostat 2021a)¹⁴. En el año 2019 el nivel de ingresos pú-

¹⁴ Estas comparaciones internacionales del nivel de recaudación agregada deberían también tener presente las diferencias de gasto público que es necesario financiar en las respectivas economías. La relación

blicos en España se situaba 3,9 puntos (pp) de PIB por debajo de la media aritmética de las economías de la UE-27, y era 6,9pp de PIB inferior a la media ponderada por PIB de las economías de la UE-27¹⁵. Si la atención se ciñe a los ingresos derivados de la recaudación impositiva, el diferencial negativo se situaba en 2pp de PIB en relación con la media aritmética y en 5,7pp de PIB frente a la media ponderada. En términos de localización en la distribución de ingresos impositivos sobre PIB, España se encontraba por debajo de la mediana, en la posición decimonovenía. Las diferencias respecto a los promedios de la UE-27 son también significativas en los ingresos no tributarios, con un diferencial negativo respecto a la media aritmética de 1,9pp de PIB y de 1,2pp de PIB frente a la media ponderada. Entre el conjunto de ingresos de naturaleza no impositiva, España destaca por un menor uso de las tasas y los precios públicos, que suponían unos ingresos del 2,2% del PIB, frente al 3,3% de media aritmética en la UE-27. España se emplaza de manera persistente entre las economías de la UE-27 con un menor uso relativo de estas figuras, que tienen un papel relevante en la financiación de los servicios públicos por parte de los usuarios, como por ejemplo en el caso de las infraestructuras de transporte, o en la corrección de externalidades, como es el caso de la fiscalidad medioambiental.

Gráfico I.2
Ingresos de las AA.PP. en la UE (2019)



Fuente: Eurostat (2021a).

entre los ingresos y los gastos públicos se discutirá con mayor detalle en el apartado sobre consolidación fiscal.

¹⁵ La media aritmética de la recaudación es un estadístico cuyo objetivo consiste en aproximar de manera agregada el promedio de las decisiones de política tributaria de las economías de la UE-27. Esta media puede verse sesgada por la presencia de observaciones extremas y no reflejar de manera adecuada la política tributaria de un área económica cuando estos valores extremos se concentran en las economías de menor dimensión. La media ponderada por PIB es una medida que aproxima de manera agregada las decisiones de política tributaria en función del tamaño de las economías en términos de PIB y, por lo tanto, refleja en buena medida las decisiones de las tres grandes economías de la UE-27 (Alemania, Francia e Italia) que representan el 55% del PIB de la UE.

Al inicio de esta sección, se han discutido los motivos por los que este análisis descriptivo tomaría como referencia la información estadística disponible antes del *shock* económico de 2020. No obstante, a pesar de las limitaciones metodológicas y de la disponibilidad de datos, este Comité no pretende obviar que los datos provisionales para el año 2020, y los disponibles hasta el tercer trimestre de 2021, muestran un incremento de la ratio de ingresos públicos en términos de PIB en una cuantía alrededor de los 2pp. La magnitud del incremento de esta *ratio* de ingresos en 2020 destaca entre las economías europeas, cuya cifra se incrementó en promedio en 0,2pp de PIB, siendo el alza en España de 2,1pp de PIB¹⁶. Este hecho se debe a que la notable caída del PIB nominal contrastó con el incremento de la recaudación impositiva (incluyendo las cotizaciones a la seguridad social). Los datos provisionales para el año 2021 muestran, para el caso de España, el mantenimiento de este desajuste, con unos ingresos públicos que crecen en una magnitud mayor que el aumento del PIB nominal, siendo este diferencial, en ausencia de reforma tributarias significativas, debido a que las bases de los impuestos crecen en una cuantía superior al PIB nominal y a sus componentes. Esta brecha entre la evolución de los determinantes de la recaudación, las bases impositivas, frente a las magnitudes macroeconómicas constituye una observación atípica en el conjunto de la serie macroeconómica reciente. De ese modo, en los años 2020 y 2021, la elasticidad de los ingresos públicos en relación a las bases macroeconómicas que aproximan sus bases impositivas se encuentra muy por encima de sus elasticidades históricas. Existen diferentes motivos que podrían explicar este hecho, si bien realizar un diagnóstico preciso con la información disponible en estos momentos es prematuro. Entre los motivos a examinar en el futuro, destacarían la contribución de cuatro elementos. En primer lugar, la contribución a la recaudación del conjunto de los ingresos públicos de las políticas de sostenimiento de rentas por parte del sector público y, en particular, las medidas que habrían sostenido la recaudación derivada de las rentas del trabajo. Este sostenimiento de las bases gravables de las rentas del trabajo, principal fuente de los ingresos públicos, no habría tenido una traslación homogénea en la medición de estas bases en la Contabilidad Nacional. En segundo lugar, la posible reducción de la brecha fiscal, por la posible disminución de la capacidad para realizar prácticas de elusión y fraude fiscal durante la pandemia, tendría un reflejo en las bases sujetas a gravamen, pero no debería tener efectos cuantitativos relevantes en las magnitudes de la Contabilidad Nacional. En tercer lugar, las diferencias metodológicas en la medición a lo largo del tiempo de la actividad por parte de la Contabilidad Nacional, frente a la medición de la actividad inferiora de las bases impositivas, tendría un impacto mayor ante una crisis de la magnitud y naturaleza como la reciente. En cuarto lugar, la dificultad de incorporar nueva información contemporánea en la Contabilidad Nacional en el corto plazo podría resultar en posibles revisiones significativas de la misma en el futuro.

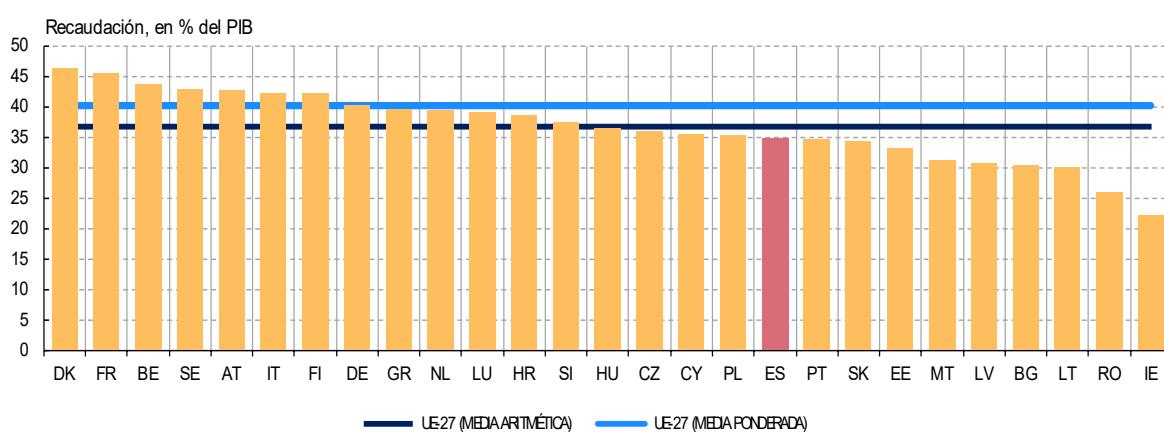
¹⁶ Este incremento y su magnitud destaca entre el conjunto de las economías europeas. El incremento de la *ratio* de España en 2020 es superior al observado en las economías que presentan mayores incrementos como Portugal (0,9pp), Francia o Letonia (0,8pp).

A partir de este análisis, el Comité constata la resistencia que ha mostrado el sistema tributario español durante los dos últimos años, contrastando la evolución reciente de la recaudación frente al colapso de los ingresos públicos observado durante la anterior crisis económica. Esta resistencia del sistema tributario ha mitigado el preocupante aumento del déficit público estructural observado durante la pandemia, hecho que se discutirá en la sección 4. Por otro lado, el Comité considera que la incertidumbre y las limitaciones de información existentes, junto con la observación atípica en la serie histórica que suponen los datos recientes, justifican realizar el análisis descriptivo con los datos tributarios previos al *shock* de 2020. En cualquier caso, el análisis de los tributos y de las propuestas de reforma, objeto final de este Libro Blanco, se centrará en examinar cómo el diseño actual de los tributos determina la amplitud y la evolución de las bases imponibles, que son las que explican la evolución reciente de la recaudación.

1.3.2. *Estructura tributaria*

El análisis descriptivo del nivel agregado de los ingresos impositivos puede complementarse con el examen de la estructura tributaria, utilizando las definiciones de ingresos impositivos y la clasificación de fuentes de imposición y figuras impositivas que figuran en la metodología y los criterios adoptados por la Comisión Europea en su publicación *Taxation Trends in the European Union* (European Commission, 2021c), una metodología que excluye los ingresos de naturaleza no impositiva y considera como ingresos impositivos las cotizaciones sociales¹⁷. De acuerdo con estos datos, la recaudación impositiva en España en 2019 se situó en el 34,8% del PIB, frente al 36,7% de la media aritmética y el 40,1% de la media ponderada de la UE-27.

Gráfico I.3
Ingresos tributarios en la UE-27 (2019)



Fuente: European Commission (2021c).

¹⁷ Se incluyen como ingresos impositivos las cotizaciones sociales exceptuando las cotizaciones imputadas.

1.3.3. *Fuentes de imposición: trabajo, consumo y capital*

Los ingresos derivados de la tributación sobre las rentas del trabajo¹⁸ representaron en España en 2019 el 50,5% de los ingresos, manteniéndose a lo largo del tiempo como la principal fuente impositiva (50,3% de los ingresos en el promedio del período de 2007 a 2019). La tributación sobre el consumo¹⁹ representó en 2019 el 27% de los ingresos, mientras que la recaudación derivada de la tributación sobre el capital²⁰ supuso el 22,5% de los ingresos. El peso relativo de la tributación de las rentas del trabajo entre el conjunto de los ingresos impositivos en España se situó 1,2pp por debajo de la media ponderada de la UE-27, pero 2,8pp por encima de la media

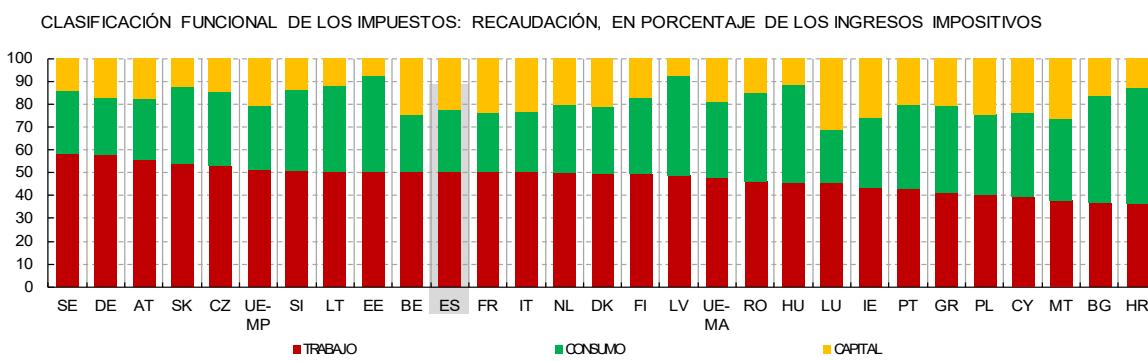
¹⁸ La imposición sobre el trabajo incluye las contribuciones sociales efectivas obligatorias sobre empleadores y empleados, los impuestos sobre la masa salarial y la nómina totales, así como la parte del impuesto sobre la renta personal o del hogar que está relacionada con renta laboral pero que incluye también otras fuentes de renta asociadas al trabajo no empleado como las de las pensiones o los desempleados. Debe tenerse en cuenta que la imposición sobre la renta personal y las cotizaciones de los autónomos se incluyen no como imposición sobre el trabajo sino sobre el capital.

¹⁹ Bajo el epígrafe de imposición sobre el consumo se incluyen los impuestos tipo valor añadido (en el caso español el IVA y el IGIC canario), los impuestos y los derechos sobre las importaciones excluido el IVA, los impuestos sobre los productos, excluido el IVA y los impuestos sobre las importaciones (en el caso español se incluyen un conjunto numeroso de impuestos que gravan los consumos de hidrocarburos, electricidad, alcohol y tabaco; no se incluyen en esta categoría los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, los impuestos sobre operaciones financieras y de capital y los derechos de exportación), los impuestos sobre la contaminación y los pagos de los hogares por licencias, entre otros.

²⁰ Los impuestos sobre el capital incluyen dos agrupaciones. En primer lugar, los impuestos sobre las rentas empresariales y del capital, que incluyen la parte de la imposición personal que se paga sobre los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales, las rentas de los autónomos, las cotizaciones sociales de estos últimos, el impuesto sobre sociedades y el componente de las personas jurídicas correspondiente al impuesto sobre la renta de no residentes, así como los impuestos sobre los premios de loterías o juegos y apuestas. La segunda agrupación se denomina imposición sobre la riqueza, que incluye algunos de los impuestos corrientes sobre el patrimonio (el impuesto sobre el patrimonio y el IBI de las viviendas desocupadas), los impuestos sobre el capital (que incluyen el impuesto sobre sucesiones y donaciones, las contribuciones especiales, las cuotas de urbanización y el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana), los impuestos sobre la propiedad o uso de la tierra, edificios u otras construcciones (que en España incluyen el IBI, el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y otros impuestos sobre la propiedad o uso de la tierra, edificios y construcciones), los impuestos sobre la utilización de activos fijos (en el caso español, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica de las empresas), los impuestos pagados por las empresas para obtener licencias empresariales y profesionales (en particular, en el caso español, el impuesto sobre actividades económicas, las tasas por obtención de licencias empresariales y profesionales, las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y licencias urbanísticas y el canon de inspección técnica de vehículos, entre otros), otros impuestos sobre la producción (que incluyen el impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito, entre otros), y algunos de los impuestos sobre los productos (en la categoría, en particular, los correspondientes al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al impuesto sobre actos jurídicos documentados).

aritmética. En ese mismo año, los ingresos derivados de la tributación sobre el consumo se hallan 0,8pp por debajo de la media ponderada y 6,9pp por debajo de la media aritmética. Finalmente, el peso relativo de la imposición sobre el capital fue más elevado en España, tanto en media ponderada (en 2pp) como en media aritmética (en 4,1pp). Considerando una perspectiva temporal más amplia, estas diferencias se mantienen. En particular, como en la mayoría de las economías de la UE-27, la fuente principal de los ingresos impositivos son las rentas del trabajo, situándose su peso relativo en España cercano a los promedios de la UE-27. Las principales diferencias se encuentran, de manera persistente, en un mayor peso relativo en España de la imposición sobre el capital y un menor peso de la imposición sobre el consumo. En concreto, en el período 2007-2019, el peso relativo de los ingresos de la tributación sobre el capital se sitúa en España en 5,5pp y 4,4pp por encima, respectivamente, de la media ponderada y aritmética de la UE-27. En relación con la imposición sobre el consumo, el peso relativo de estos ingresos en España durante ese mismo período se situó en 1,8pp y 8,2pp por debajo, respectivamente, de las medias ponderada y aritmética de la UE-27.

Gráfico I.4
Estructura impositiva en los países de la UE-27 (2019)
(% sobre ingresos impositivos, por fuentes de imposición)



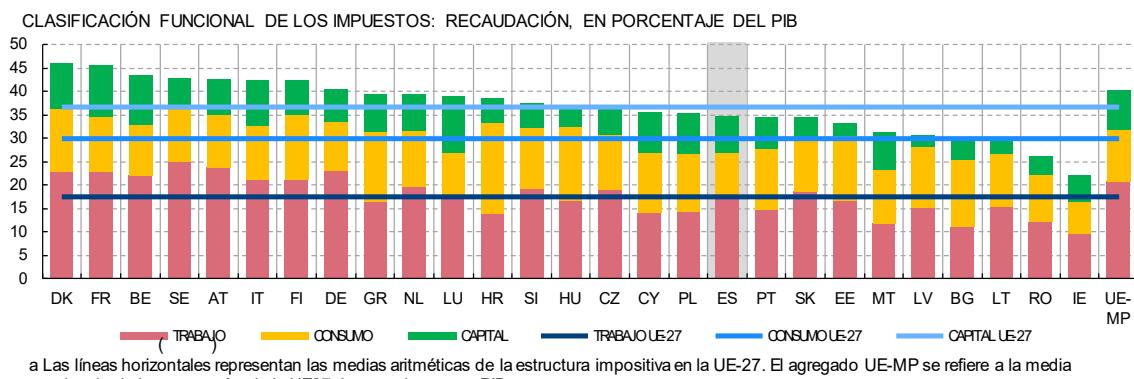
a El agregado UE-MA se refiere a la media aritmética de las economías de la UE27 mientras que el agregado UE-MP se refiere a la media ponderada de las economías de la UE27 de acuerdo con su PIB.

Fuente: European Commission (2021c).

La composición de la estructura tributaria también puede examinarse en términos del peso recaudatorio de cada una de estas fuentes de ingresos como porcentaje del PIB. En el año 2019, el diferencial recaudatorio de España en términos de PIB respecto a la media aritmética de la UE-27 se debe fundamentalmente a la menor imposición sobre el consumo, 2,9pp de PIB, al que se añade un pequeño diferencial negativo en la imposición sobre el trabajo de 0,1pp de PIB. En sentido contrario, la tributación sobre el capital reduce el diferencial en 1pp de PIB. No obstante, la descomposición del diferencial de recaudación de España por fuentes de imposición presenta diferencias significativas cuando se realiza frente a la media ponderada de la UE-27. Si bien la imposición sobre el consumo mantiene un diferencial negativo notable, 1,8pp del PIB, la imposición sobre el trabajo se convierte en el principal componente de este diferencial negativo,

3,2pp de PIB, de manera coherente con la relevancia de esta fuente de imposición entre las principales economías de la UE-27, particularmente Alemania, y el mayor nivel de recaudación agregada en términos de PIB en estas economías. Finalmente, la tributación sobre el capital en España también presenta en 2019 un diferencial negativo de 0,4pp de PIB en relación con la media ponderada²¹. En términos de la posición relativa de las fuentes de imposición en porcentaje del PIB entre el conjunto de economías de la UE-27, España se sitúa como la undécima en tributación sobre el capital, la decimocuarta economía en relación con la tributación sobre el trabajo y la vigésimo quinta en términos de imposición sobre el consumo.

Gráfico I.5
Estructura impositiva en los países de la UE-27 (2019)
(% sobre PIB, por fuentes de imposición)



Fuente: European Commission (2021c).

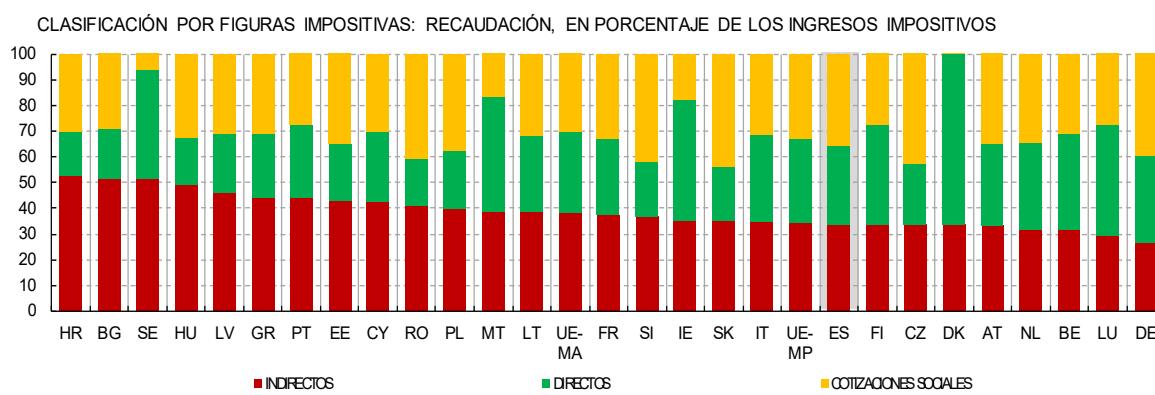
1.3.4. Tributación directa, indirecta y cotizaciones sociales

Una tercera aproximación consiste en la agrupación de las figuras impositivas de acuerdo con su clasificación como tributos directos, indirectos y cotizaciones sociales. Desde esta perspectiva, el total de ingresos impositivos recaudados en España en 2019 se corresponde en un 33,7% a la tributación indirecta (11,7% del PIB), un 31,1% a la tributación directa (10,8% del PIB) y un 35,2% las cotizaciones sociales (12,3% del PIB). En comparación con los promedios de la UE-27, España presenta un mayor peso relativo entre el conjunto de sus ingresos impositivos por parte de las cotizaciones sociales (5,2pp y 2,6pp mayor en relación, respectivamente, a las medias aritméticas y

²¹ Considerando un período temporal más amplio desde 2007, las diferencias de recaudación en porcentaje del PIB de España frente a la UE-27 por fuentes de imposición presentan contribuciones relativas en línea con las observadas en 2019. En particular, el diferencial recaudatorio de España frente a las medias ponderada y aritmética de la UE-27 se sitúa, respectivamente, en un diferencial negativo de 3,7pp y 0,5pp de PIB en relación con la tributación sobre el trabajo; un diferencial negativo de 2,3pp y 3,4pp de PIB frente a la tributación sobre el consumo; y un diferencial negativo de 0,1pp y positivo de 1,2pp de PIB en relación a la tributación sobre el capital.

ponderadas de la UE-27); y un menor peso tanto de la tributación indirecta (5pp y 0,6pp en relación, respectivamente, a las medias aritméticas y ponderadas de la UE-27); como de la tributación directa (0,2pp y 2pp inferior en relación, respectivamente, a las medias aritméticas y ponderadas). De ese modo, en el año 2019, el diferencial recaudatorio de España en términos de PIB en relación con la media ponderada de la UE-27 por figuras impositivas muestra unos diferenciales negativos de 2,4pp de PIB de la tributación directa, 2pp de PIB de la tributación indirecta y 0,9pp de PIB de las cotizaciones sociales. Si la comparación se realiza con respecto a la media aritmética de la UE-27, el diferencial recaudatorio de España se debió fundamentalmente a la imposición indirecta, 2,5pp de PIB, al que se añade un diferencial negativo en la tributación directa de 0,7pp de PIB, que se reduce gracias a la contribución positiva de las cotizaciones sociales en 1,2pp de PIB.

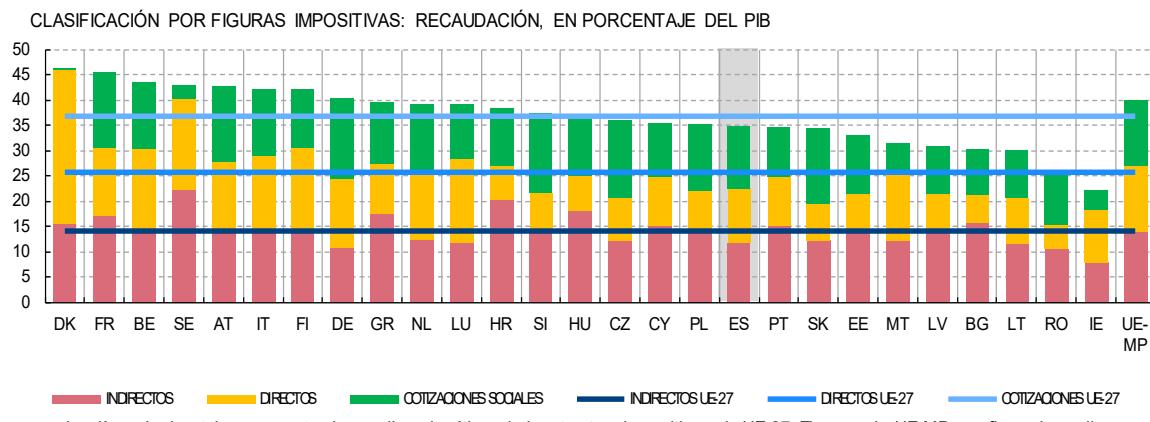
Gráfico I.6
Estructura impositiva en los países de la UE-27 (2019)
(% sobre ingresos impositivos, por figuras impositivas)



a El agregado UE-MA se refiere a la media aritmética de las economías de la UE27 mientras que el agregado UE-MP se refiere a la media ponderada de las economías de la UE27 de acuerdo con su PIB.

Fuente: European Commission (2021c).

Gráfico I.7
Estructura impositiva en los países de la UE-27 (2019)
(% sobre PIB, por figuras impositivas)



a Las líneas horizontales representan las medias aritméticas de la estructura impositiva en la UE-27. El agregado UE-MP se refiere a la media ponderada de las economías de la UE27 de acuerdo con su PIB.

Fuente: European Commission (2021c).

1.3.5. *Tipos implícitos por fuentes de imposición*

La cuarta comparación que se ofrece se centra en los tipos impositivos implícitos sobre el trabajo, el consumo y el capital calculados en European Commission (2021c)²². Los tipos se calculan como cociente entre los ingresos recaudados por los distintos tributos incluidos en cada una de las tres categorías funcionales, divididos por su base gravable potencial, aproximada a partir de las magnitudes macroeconómicas disponibles en la Contabilidad Nacional. El cálculo de estos tipos tiene como objetivo considerar en la aproximación de la carga fiscal el impacto que tienen factores como la composición y el peso relativo de las distintas bases gravables, así como el efecto conjunto de los tipos de gravamen y los beneficios fiscales existentes. Debe advertirse que, en todo caso, a pesar de su utilidad como indicadores aproximados de la carga fiscal, adolecen de limitaciones. En particular, un análisis preciso de la carga fiscal efectiva sobre las fuentes de imposición requeriría disponer de microdatos precisos sobre cada una de las bases gravables, así como incorporar un análisis de la incidencia de los impuestos en un marco analítico de equilibrio general.

Los resultados muestran la persistencia de importantes divergencias de tributación efectiva sobre las principales fuentes de imposición. En la tributación sobre las rentas del trabajo, el tipo implícito en España se sitúa en el 35,2% en 2019, 0,4pp por encima de la media aritmética de la UE-27 pero inferior en 2,9pp a la media ponderada de la UE-27. La evolución reciente de este tipo efectivo en España muestra una tendencia incremental, con un aumento de 4,7pp desde su mínimo reciente observado durante la recesión de 2009. La metodología de Eurostat permite descomponerlo entre la tributación efectiva sobre las rentas del trabajo que se deriva del gravamen en el impuesto sobre la renta personal, las cotizaciones sociales satisfechas por el trabajador y las cotizaciones sociales a cargo del empleador. En el caso de España, las cotizaciones a la seguridad social suponen dos tercios de la tributación efectiva sobre las rentas del trabajo, destacando entre las mismas las cotizaciones a cargo del empleador (56% del total). En particular, el tipo implícito sobre las rentas del trabajo se descompone en un tipo del 19,7% derivado de las cotizaciones sociales a cargo del empleador; un tipo del 11,7% de la imposición sobre la renta personal; y un tipo del 4,1% de las cotizaciones satisfechas por los trabajadores. En relación con los promedios de la UE-27, el tipo implícito derivado de las cotizaciones sociales a cargo del empleador se situó en España en 2019, 5,5pp y 2,7pp por encima, respectivamente, respecto a las medias aritmética y ponderada de la UE-27. Este diferencial presentó signo negativo para el tipo efectivo derivado de las cotizaciones sociales satisfechas por el trabajador (4,9pp y 4,5pp inferior frente, respectivamente, a las medias aritmética y ponderada); y el tipo efectivo sobre las rentas del trabajo en el impuesto sobre la renta personal (0,2pp y 1pp inferior en relación, res-

²² Véase la discusión metodológica (*Annex B: Methodology and explanatory notes*), en European Commission (2021c).

pectivamente, las medias aritmética y ponderada). Las cifras son coherentes con el significativo peso relativo en el conjunto de los ingresos que tienen las contribuciones a la seguridad social en España (12,3% del PIB y 35,3% de los ingresos impositivos en 2019), así como la relevancia de las cotizaciones sociales a cargo del empleador (OECD, 2021d).

En el ámbito de la imposición sobre el consumo, España presentó en 2019 el tipo implícito más reducido entre el conjunto de economías de la UE-27, con un tipo del 13,8% frente a un tipo del 19,2% en la media aritmética de la UE-27 y un tipo del 17,4% en la media ponderada. La menor tributación efectiva sobre el consumo se mantiene de forma persistente en el tiempo situándose los promedios de los diferenciales negativos respecto a las medias aritméticas y ponderada, respectivamente, en 6pp y 4,2pp en el período 2007-2019. Un análisis más detallado indica que esta menor tributación efectiva se debe a tres factores: i) la existencia de una elevada cuantía de beneficios fiscales, con un impacto estimado en 2019 de 3,6 puntos de PIB (Ministerio de Hacienda 2019); ii) el menor peso de la tributación medioambiental; y iii) la no actualización de las tarifas (componente fijo) de los principales impuestos especiales de acuerdo con la evolución de los precios.

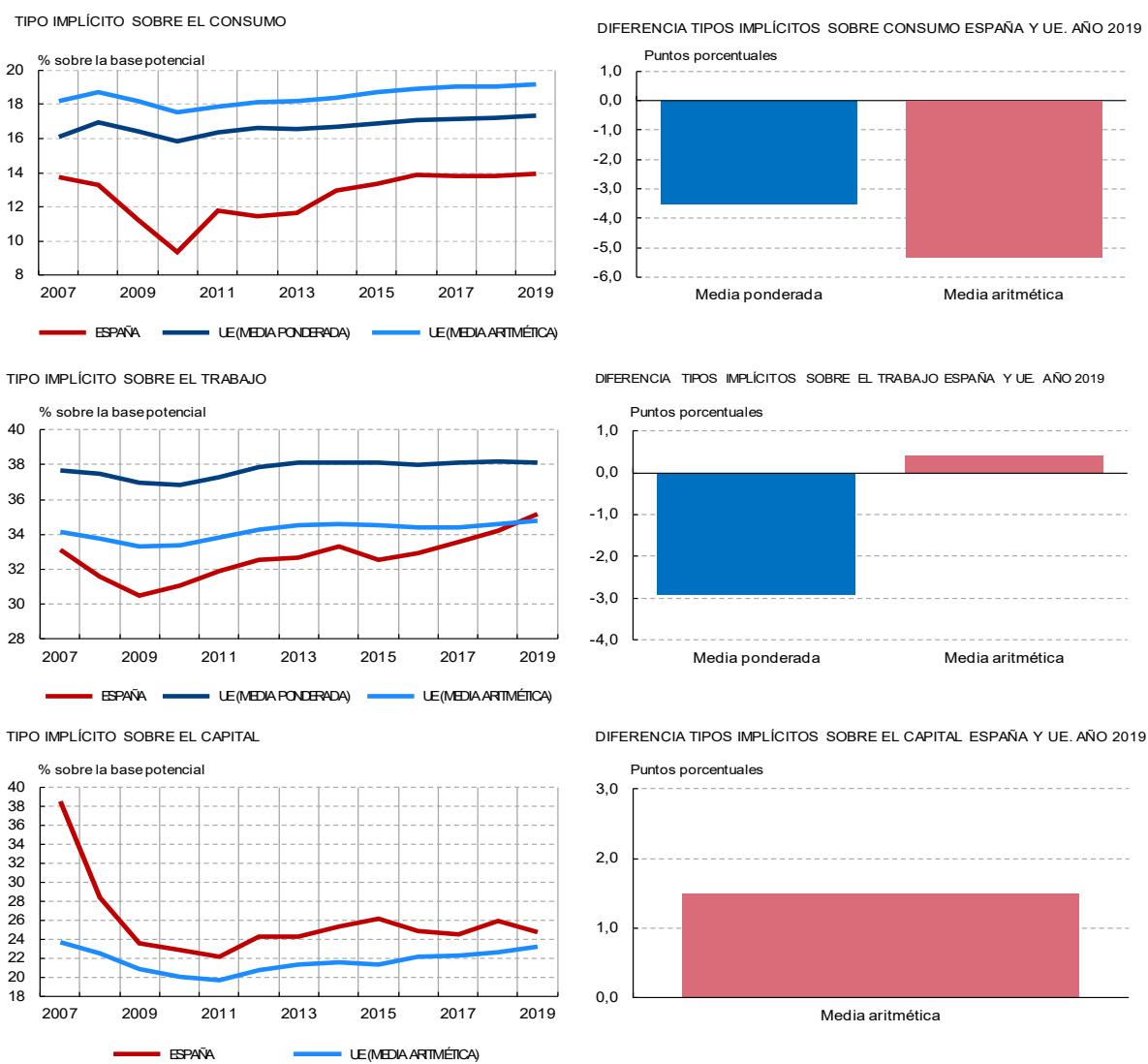
En relación a la imposición sobre el capital, España presenta un tipo efectivo del 24,7%, 1,5pp por encima de la media aritmética de la UE-27²³. Este diferencial positivo presenta una menor cuantía que el observado en el promedio del período 2008-2019 (3,2pp) y es significativamente inferior al registrado en 2007 (14,9pp) en el que las ganancias de capital y los ingresos extraordinarios asociados al *boom* inmobiliario español situaron el tipo implícito sobre el capital en el 38,5%²⁴. Una medida alternativa de tributación efectiva sobre el capital, que presenta menos problemas metodológicos (al definirse la base potencial sobre flujos de renta), es el tipo implícito sobre la renta de las empresas. En el año 2019 se situó en el 13,2%, cifra inferior al promedio observado en el período 2008-2019, que se alcanzó el 15,1%, 2,8 pp menos que la media aritmética de la

²³ La Comisión Europea no publica datos relativos a la media ponderada de la UE-27 para este tipo efectivo. De manera adicional, deben destacarse las limitaciones del análisis y las comparaciones entre economías utilizando este tipo implícito por las dificultades metodológicas que presenta su cómputo de acuerdo con la discusión metodológica de European Commission (2021c). En concreto, la Contabilidad Nacional no proporciona una medida armonizada que recoja tanto el stock de capital como las transacciones de activos. De ese modo, la base gravable consiste en la renta de las sociedades y una medida de capital potencial, sin considerar de manera adecuada las bases impositivas que generan ingresos de capital asociados a la transmisión de determinados activos.

²⁴ En el auge recaudatorio del boom inmobiliario los ingresos vinculados a la imposición sobre el capital en España alcanzaron en 2007 el 11,1% del PIB, ratio únicamente superada por Chipre (12,3%) en el conjunto de economías de la UE-28. En ese período las ganancias de capital asociadas a las ventas de activos sujetas a tributación no se habrían visto plenamente reflejadas en la aproximación macroeconómica de la base fiscal del capital, explicando de ese modo el fuerte incremento del tipo implícito sobre el capital en España.

UE-27²⁵. La comparación con los datos de 2007 es ilustrativa de la excepcionalidad recaudatoria de ese año respecto a la tributación sobre los beneficios las empresas. En particular, el tipo implícito se situó en España en el 42%, el mayor de toda la UE-28, y 20,9pp por encima de la media.

Gráfico I.8
Evolución de los tipos implícitos en España y la UE (2007-2019)



a. Los tipos implícitos sobre el trabajo, el consumo y el capital se obtienen a partir de la ratio de ingresos fiscales recaudados por los tributos de estas tres categorías funcionales divididos por su base fiscal potencial. Dicha base se aproxima a partir de variables macroeconómicas disponibles en la Contabilidad Nacional publicada por Eurostat. Estas medidas aproximan la tributación efectiva directa e indirecta sobre las principales bases fiscales y actividades que pueden potencialmente estar sujetas a tributación. Eurostat actualizó la metodología sobre el cálculo de estos tipos implícitos en 2020, proporcionando series de datos homogéneas desde el año 2006.

b. Los promedios para la UE en el caso del capital no incluyen Malta para todo el periodo; Bulgaria en 2018 y 2019; y Luxemburgo en 2019 dado que no existen datos para estas economías en tales años.

Fuente: European Commission (2021c).

²⁵ Este diferencial negativo con la media de la UE-27 es mayor al observado en el período 2008-2018 (0,4pp) debido, en buena medida, a la menor recaudación en España del Impuesto sobre Sociedades en 2019 computada de acuerdo con los criterios de Contabilidad Nacional y que se discutirá en el capítulo III.

1.4. Reforma y consolidación fiscal

El sector público español padece un problema crónico de déficit estructural. Las estimaciones de Eurostat para el ejercicio 2019 situaban a España entre los países con mayor desequilibrio en la UE-27, con una cifra superior al 3% del PIB. Un déficit persistente que condujo a la deuda pública a un nivel próximo al 100% de PIB. La pandemia ha agravado ambos desequilibrios de las finanzas públicas. Tanto las estimaciones del Gobierno como las de la AIREF elevan el déficit estructural por encima del 4% en 2024 a políticas constantes: 4,2% según el primero (Ministerio de Hacienda, 2021a, p. 98); y 4,6% según la segunda (AIREF, 2021, pp. 115-116). Por su parte, las previsiones de deuda pública se sitúan por encima del 115% del PIB en 2022.

La suspensión temporal de las reglas fiscales a escala europea mediante la activación de la cláusula de salvaguarda prevista en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el trienio 2020-2022, en combinación con el programa extraordinario de compras de deuda pública del Banco Central Europeo, han permitido crear el escenario apropiado para responder con vigor al desafío macroeconómico provocado por la pandemia. Pero la normalidad retornará también en este ámbito, pues se trata de cumplir un marco normativo vinculante. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece el principio de estabilidad presupuestaria en el artículo 126, desarrollado por un cuerpo normativo complejo que fue sustancialmente reforzado hace una década, con la adopción de un tratado internacional, la reforma de los reglamentos existentes y la adopción de normativa específica para coordinar los presupuestos de los Estados miembros, en lo que se conoce como el “Semestre europeo”. Este marco jurídico fue reforzado en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria (“Tratado de Estabilidad”, en adelante). Este Tratado, que entró en vigor el 1 de enero de 2013, fue ratificado e incorporado además a nuestro ordenamiento por la vía del artículo 93 CE²⁶.

El impacto de este marco normativo puede resumirse en que tanto el resultado de las cuentas públicas como todas las fases del ciclo presupuestario se desarrollan con estrecha participación de las instituciones de la UE, en lo que constituye un proceso de coordinación reforzada tanto económica como presupuestaria, que despliega sus consecuencias siguiendo el calendario del Semestre europeo²⁷. A lo anterior debe añadirse que en España existe, desde el año 2001, un marco interno de estabilidad presupuestaria, que ha sido avalado por el Tribunal Constitucional en un amplio cuerpo de jurisprudencia (entre otras, SSTC 134/2011; y 215/2014), y que se contiene en la actualidad en el artículo 135 de la Constitución y la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF). La estabilidad

²⁶ Mediante la Ley Orgánica 3/2012, de 25 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria. Véase Ramos Muñoz y Ruiz Almendral (2020)

²⁷ Cuyo contenido se define en el art. 2 bis, apartado 2, del Reglamento 1466/97.

presupuestaria es, en suma, una obligación jurídica que debe ser cumplida por todos los entes públicos.

En el momento de redactar estas líneas, las reglas fiscales definidas en el Derecho de la UE están en proceso de revisión, y necesariamente deberán adaptarse para resolver sus deficiencias anteriores a la crisis y adaptarse al salto en los indicadores fiscales experimentados por la mayoría de los países de la Eurozona (*European Fiscal Board*, 2021). En todo caso, y con independencia de los compromisos internacionales, es necesario iniciar un proceso de consolidación fiscal que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas. En ese sentido, debe aspirarse a una reducción de los actuales parámetros que muestran un elevado desequilibrio presupuestario e iniciar un proceso de desapalancamiento público que mitigue los riesgos y los costes, actuales e intergeneracionales, asociados a la persistencia de un elevado nivel de deuda pública.

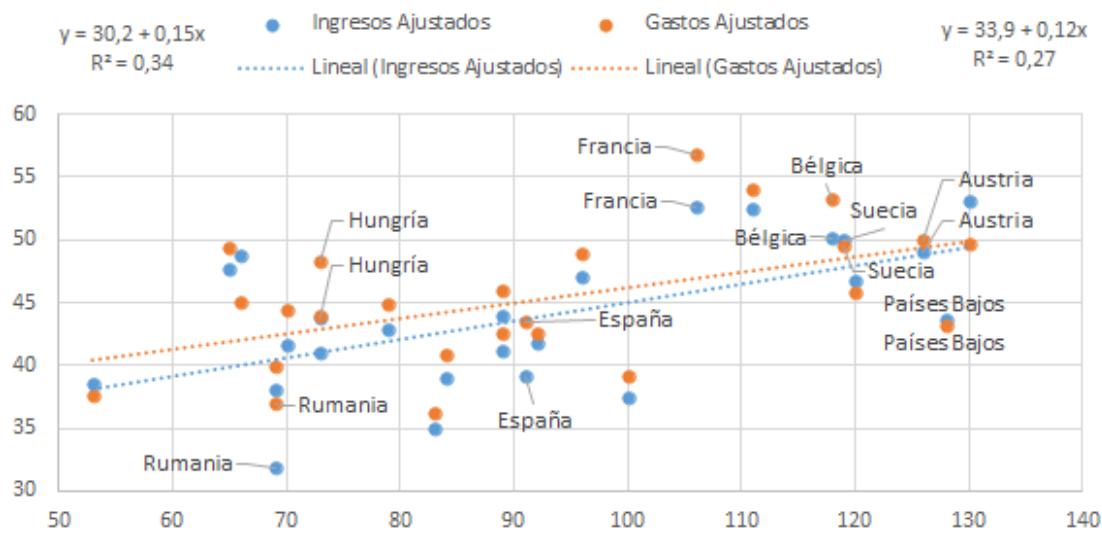
La definición de una estrategia de consolidación fiscal creíble y rigurosa a medio plazo es una tarea urgente para la que los responsables políticos podrán combinar, en la proporción que se considere preferible, ajustes por el lado del gasto e incrementos en los ingresos no financieros. Para ello, la reforma del sistema tributario español puede ser un instrumento clave. Porque la reforma debería, al mismo tiempo, incrementar la capacidad recaudatoria potencial del sistema tributario español y reducir sus costes de eficiencia, lo que podría favorecer el crecimiento económico de largo plazo. En la medida en que los objetivos de déficit y deuda pública se definen siempre como porcentajes sobre el PIB nominal, un incremento en la tasa de crecimiento del PIB potencial ayuda al cumplimiento de objetivos.

Este Comité considera, como se ha discutido anteriormente, que la valoración del nivel de ingresos públicos debe vincularse, primordialmente, con el volumen de gasto público que es necesario financiar. No obstante, la literatura económica ha señalado que el PIB real per cápita está correlacionado positivamente con el volumen de gasto público en términos de PIB y, por coherencia, con el nivel de los ingresos públicos. De ese modo, el PIB real per cápita podría ser un indicador aproximado que sirviera para valorar el potencial de gastos e ingresos públicos que puede alcanzar una economía. Siguiendo con este razonamiento, el Comité ha examinado la relación entre gastos e ingresos públicos sobre PIB y el PIB real per cápita en el conjunto de los países de la UE-27 en 2019. En este análisis no se incluye el componente cíclico de los gastos y los ingresos públicos, con el objetivo de mitigar los efectos que pudiera tener la elección de un año concreto para el análisis. Al mismo tiempo, se excluyen de la muestra Luxemburgo e Irlanda por considerarse estas economías observaciones atípicas desde un punto de vista estadístico²⁸. En el gráfico I.9 se muestran correlaciones ilustrativas que indican cómo, desde un punto de vista aritmético y comparado con las economías de la UE, el desequilibrio que supone el elevado déficit público estructural español se debería, teniendo en cuenta el PIB real per cápita de la economía española,

²⁸ Véase Lago Peñas (2021a) para una discusión metodológica más detallada sobre estas cuestiones.

sobre todo al desajuste existente en el lado de los ingresos públicos²⁹. En concreto, en el caso de España, tanto los ingresos como los gastos estarían por debajo del valor esperado de los mismos, dada la relación promedio existente entre estas magnitudes y el PIB real por habitante entre las economías de la UE-27. En el caso de los ingresos, 4,5pp de PIB por debajo de lo que cabría esperar para un PIB real per cápita situado ligeramente por encima del 90% de la media de la UE; y 1,7pp de PIB en el caso del gasto público. De entre los países con un mayor déficit estructural en 2019 (Rumanía, Hungría, España, Francia y Bélgica), España y Rumanía son las economías en las que el desajuste de las finanzas públicas se encontraría en una mayor proporción en un nivel de ingresos públicos inferior al esperado de acuerdo con su nivel de PIB real per cápita.

Gráfico I.9
Relaciones entre nivel de PIB per cápita, gastos e ingresos públicos



Fuente: Lago Peñas (2021a), a partir de datos de Eurostat y la Comisión Europea.

En todo caso, el Comité quiere incidir en que la forma concreta en la que se articule la estrategia de consolidación y, en particular, el nivel en el que se produce la convergencia de las ratios de gastos e ingresos públicos no financieros sobre el PIB es una decisión política, que debe quedar en manos de los ciudadanos y sus representantes. Lo importante es que la sociedad asuma y comparta la necesidad de la coherencia global entre el nivel de prestación de servicios públicos y los programas de renta, por un lado, y la carga impositiva, por otro; y que los gobiernos a todos los niveles (central, autonómico y local) cuenten con un sistema tributario bien diseñado y gestionado que permita alcanzar los objetivos de recaudación preferidos en cada momento. Independientemente de la combinación de las ratios de gastos e ingresos públicos sobre el PIB por la que se opte para la consolidación fiscal y la eliminación del déficit público estructural, aumentar la eficiencia del gasto público debe ser también un objetivo importante en el medio plazo para todos los niveles de la administración pública en España.

²⁹ El PIB real per cápita se encuentra expresado en el gráfico en términos de base 100.

1.5. Objetivos para una reforma tributaria

1.5.1. *La mejora de la equidad del sistema tributario y la eficiencia asignativa de la economía*

Una reforma tributaria debe tener entre sus principales aspiraciones acercarse al ideal constitucional del artículo 31 CE, garantizando la progresividad y la equidad del sistema tributario en su conjunto, así como el principio de la eficiencia.

La globalización de la actividad económica y la movilidad de las bases impositivas dificulta mantener a nivel interno la progresividad del sistema sin medidas de coordinación en el ámbito de la tributación internacional. Esas dificultades explican, en buena parte de las economías avanzadas, la elevada dependencia relativa de la recaudación de la evolución de los ingresos obtenidos de la tributación progresiva sobre las rentas medias y medio-altas del trabajo, y las dificultades de incrementar, con efectos permanentes, la progresividad del sistema con incrementos sustanciales de la tributación de las rentas del capital y de la riqueza. El Comité estima que una primera línea de actuación para mejorar la equidad tributaria consiste en la rápida adaptación y la adecuada integración en el sistema tributario español de los acuerdos internacionales en el ámbito de la OCDE y de la UE en materia de imposición societaria y economía digital. Al mismo tiempo, sería deseable reforzar desde el ámbito de la UE los requerimientos de información financiera y tributaria y el intercambio de esta información entre los Estados miembros. De ese modo, podría avanzarse de manera coordinada y efectiva en mejorar el alcance de la tributación sobre la riqueza, particularmente sobre aquellos contribuyentes que, teniendo a su alcance un mayor grado de sofisticación jurídica y financiera, habrían eludido la progresividad de los tributos.

En el ámbito interno, el Comité estima que para asegurar los principios de equidad vertical y horizontal es necesario reforzar los medios disponibles para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir los márgenes para evitar el pago de los tributos. Por ello, cobra especial relevancia evitar el abuso en la utilización de la forma societaria para eludir la progresividad del impuesto sobre la renta, la tributación de la riqueza, así como combatir la elusión y evasión de la imposición indirecta instrumentada a través de sociedades que no se encuentran plenamente afectas a una actividad económica. Si bien una primera línea de actuación se encuentra en el ámbito del control tributario, el Comité planteará a lo largo del Libro Blanco la adopción de normas anti-abuso para reducir la capacidad de erosionar las bases impositivas, la modificación en la definición del sujeto pasivo de distintos impuestos, así como la posible articulación de mecanismos de transparencia fiscal. Estas medidas tienen como objetivo reforzar la legitimidad del sistema tributario, asegurando la equidad vertical y horizontal entre los contribuyentes, pero también suponen ganancias de eficiencia dado los elevados costes de oportunidad que genera la elusión y la evasión de los impuestos.

La mejora de la eficiencia asignativa como un objetivo central de la reforma tributaria es particularmente relevante en una economía como la española, que presenta problemas asociados a la

ineficiente asignación de los recursos en el conjunto de su sistema productivo y con un reducido crecimiento de la productividad empresarial³⁰. En ese contexto, el Comité ha examinado el diseño actual de los tributos desde el punto de vista de la eficiencia, considerando el marco analítico de la teoría de la imposición óptima, así como las recomendaciones y los argumentos incluidos en Informes y Comisiones previas que han planteado reformas impositivas destinadas a incrementar la eficiencia del sistema tributario (Meade 1978; Mirrlees *et al.* 2010, 2011; CERSTE, 2014).

En particular, se ha considerado en su diagnóstico y recomendaciones el objetivo de reducir las posibles distorsiones causadas por el diseño de los tributos sobre la renta y el consumo en los precios relativos de los factores productivos, de los productos o de los rendimientos de los activos, distorsiones que irían en contra del principio de neutralidad del sistema tributario. Con ese objetivo, se ha examinado el grado de amplitud de las bases de gravamen y su heterogeneidad entre distintos grupos de contribuyentes sujetos a un mismo tributo. En particular, se han analizado de manera crítica los incentivos tributarios de naturaleza diversa (exenciones, bonificaciones, reducciones en la base) que reducen en mayor cuantía el tamaño de las bases impositivas, con el objetivo de valorar su efectividad, en relación con los objetivos fijados por el legislador, o la posible existencia de distorsiones o efectos no deseados creados por los mismos. Este análisis conduce al Comité a elevar distintas recomendaciones y propuestas dirigidas a ensanchar las bases impositivas, con el objetivo de obtener ganancias de eficiencia asignativa, pero también ganancias de equidad en el tratamiento de los contribuyentes.

La corrección de los efectos externos es también un objetivo deseable por parte de un sistema tributario que pretenda mejorar la asignación de los recursos en una economía. Por ese motivo, se considera particularmente relevante examinar las posibles ganancias de bienestar que se alcanzarían con la adecuada actualización y mejora en el diseño de aquellos tributos justificados para internalizar los efectos externos, negativos o positivos, generados por las actividades de los contribuyentes. En esa área, resulta prioritaria la valoración de las propuestas de reforma en el ámbito de la imposición medioambiental, pero también las modificaciones en aquellos tributos diseñados para internalizar los efectos externos en la salud (tributación sobre el alcohol y el tabaco) y la innovación (ej., un diseño apropiado de los beneficios fiscales).

1.5.2. *La resiliencia del sistema tributario y su capacidad estabilizadora*

La pertenencia de España a un área monetaria común y la tendencia a la reducción del tipo de interés real de la economía, aumentan la relevancia de la función estabilizadora de la política fiscal³¹. En particular, cuando una economía dispone de espacio fiscal, la implementación de

³⁰ Véase, por ejemplo, García-Santana *et al.* (2020).

³¹ La tendencia descendente, hasta la fecha, del tipo de interés real de la economía se debe a la interacción de un conjunto de canales diversos (demografía, cambio tecnológico, globalización de la actividad)

medidas estabilizadoras a través de instrumentos de ingreso o gasto público puede ser una herramienta de política macroeconómica efectiva para mitigar el impacto de *shocks* negativos sobre la economía. Al mismo tiempo, los sistemas de prestaciones e impuestos en las economías avanzadas desempeñan un relevante papel de aseguramiento que permite reducir la inseguridad económica ligada a los riesgos individuales adversos y trasladarlos de unos agentes económicos a otros. De hecho, la literatura sobre imposición progresiva óptima subraya la relevancia del componente de aseguramiento de la imposición progresiva más allá de sus efectos redistributivos,³² y un amplio elenco de trabajos demuestra que la política fiscal puede tener un papel crucial en la reducción del impacto de los ciclos económicos en el bienestar social³³. El Comité considera que este papel estabilizador y de aseguramiento por parte de la política tributaria tiene un mayor potencial cuando las finanzas públicas se encuentran equilibradas, pero también depende de un diseño adecuado de las distintas figuras impositivas.

En ese sentido, este Comité considera necesario que el legislador introduzca una mayor visión intertemporal en el diseño de la política tributaria, teniendo en cuenta los probables efectos de las fluctuaciones cíclicas sobre las bases de los distintos tributos. Al mismo tiempo, se debe recordar la tendencia observada, discutida en la sección 1, que señala la erosión de las bases impo- nibles y la capacidad recaudatoria de los principales tributos. Por lo tanto, un objetivo de la reforma consistiría en reforzar la resiliencia del sistema tributario ante *shocks* adversos, así como incorporar nuevos espacios estables de tributación sujetos a gravamen. Esta recomendación implica diseñar una política tributaria que garantice la suficiencia recaudatoria a lo largo del tiempo y que ésta no dependa de los ingresos transitorios que emergen durante ciclos expansivos, o que son resultado de otras políticas con objetivos extrafiscales como la fiscalidad medioambiental.

En ese contexto, una recomendación de este Comité es la necesidad de reforzar el diseño y el grado de cumplimiento de las reglas fiscales con el objetivo de que estas impidan la introducción de rebajas impositivas en expansiones sin una contrapartida en el gasto estructural. De acuerdo con la experiencia reciente, las reformas tributarias en España habrían contribuido a la prociclicidad de la política fiscal a través de rebajas sistemáticas de impuestos, principalmente sobre la renta personal y societaria, en momentos expansivos del ciclo en los que se produce un crecimiento transitorio de los ingresos sobre PIB, lo que ha obligado en momentos de recesión a procesos de consolidación fiscal temprana o han reducido la capacidad estabilizadora de la polí-

cuya identificación cuantitativa es compleja. La capacidad estabilizadora de la política fiscal es especialmente relevante en contextos en los que la política monetaria se encuentra limitada por el *zero lower bound* y en el que reducciones adicionales de tipos de interés muestran menor efectividad para estimular la demanda agregada. Véase, por ejemplo, Furman y Summers (2020).

³² Véase Farhi y Werning (2013).

³³ Véase, por ejemplo, Haan *et al.* (2018); Bartels y Neumann (2021); Arellano *et al.* (2021).

tica fiscal durante las recesiones. La valoración de las propuestas de reforma y el momento oportuno para su adopción debe tener en cuenta esta dimensión cíclica en la evolución de los ingresos públicos, con el objetivo de evitar o mitigar la prociclicidad de la política fiscal.

1.5.3. Crecimiento económico: estructura tributaria, innovación y desigualdad

El diseño de la reforma tributaria debe tener presente que las previsiones de crecimiento de la economía española se encuentran lastradas por el escaso dinamismo de la productividad, con un crecimiento basado en la acumulación de factores, la persistencia de un alto nivel de desempleo estructural y la acumulación de una elevada deuda pública sobre el PIB. En ese contexto, el Comité concluye que el diseño y la aplicación del sistema tributario no pueden ser un obstáculo adicional al crecimiento potencial de la economía y, además, su reforma debería contribuir a estimular dicho crecimiento a medio y largo plazo. En particular se identifican tres áreas de actuación: i) ajustes en la composición de la estructura tributaria; ii) mejoras en el diseño y en la aplicación de determinadas figuras impositivas; y iii) la consideración del impacto del sistema tributario en la desigualdad.

De acuerdo con la literatura económica y las recomendaciones de los organismos internacionales (Mooij *et al.*, 2021; OECD, 2021c), el Comité plantea la posibilidad de incrementar el potencial recaudatorio del sistema mejorando el diseño de la tributación sobre el consumo y la riqueza; al mismo tiempo que plantea su preferencia por ampliaciones en las bases sujetas a tributación en la imposición sobre la renta personal y societaria, frente a alternativas más distorsionadoras que supongan incrementos de tipos de gravamen.

En el ámbito de posibles mejoras en el diseño y en la aplicación de los tributos, el Comité considera necesario eliminar las discriminaciones tributarias que penalizan el crecimiento empresarial a través de la aplicación diferenciada de la norma en función de umbrales arbitrarios de tamaño empresarial. El diseño del sistema tributario no debe contribuir a un menor tamaño medio de la empresa española, ni a la creación artificial de sociedades con el objetivo de evitar la aplicación de determinadas regulaciones. La eliminación de barreras al crecimiento empresarial existentes en el sistema tributario podría contribuir al crecimiento de la productividad y de los salarios. Al mismo tiempo, el déficit de innovación empresarial y adopción tecnológica del tejido productivo español requiere una mejora del diseño de los incentivos fiscales existentes, tanto para estimular la inversión en determinados activos (ej. intangibles) como para una adecuada internalización de los efectos externos vinculados a las actividades innovadoras. Finalmente, la digitalización constituye una herramienta para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y facilitar su control por la administración tributaria. La simplificación del sistema tributario y una reducción de sus costes de cumplimiento y control favorecerían también el aumento de la actividad económica.

En conjunción con el nivel de prestaciones y servicios públicos el sistema tributario tiene capacidad para mitigar los efectos negativos que la polarización y la desigualdad de la renta y de la

riqueza pudieran tener en el crecimiento económico³⁴. Por ese motivo, el Comité ha examinado el posible impacto distributivo de sus propuestas, planteando la posibilidad de diseñar paquetes compensatorios y transferencias a los hogares con menor renta en aquellas propuestas que tuvieran un mayor impacto regresivo en el ámbito de la imposición indirecta (fiscalidad medioambiental e IVA). Al mismo tiempo, el Comité considera necesario avanzar en una mejor integración de las políticas de gasto con el sistema tributario, siendo el IRPF la figura tributaria natural para realizar esa integración. Del mismo modo, los efectos negativos de la polarización de la riqueza en el crecimiento económico, además de la necesidad de considerar los principios de equidad intergeneracional y de igualdad de oportunidades entre los ciudadanos, requieren una adecuada articulación de la tributación sobre la riqueza en España.

Finalmente, teniendo en cuenta la evidencia internacional, consideramos necesario advertir de que alcanzar de manera simultánea los objetivos de suficiencia de recursos del sistema e incrementar el crecimiento económico requiere complementar la reforma tributaria con otras políticas que amplíen las bases impositivas. Si bien no se encuentra en el mandato del Comité analizar el diseño de estas reformas, resulta necesario destacar que no será posible lograr la sostenibilidad de las finanzas públicas sin complementar las medidas tributarias con otras reformas estructurales que aumenten la productividad de la economía española, así como el volumen y la calidad del empleo.

1.5.4. *La conciliación entre adaptabilidad, complejidad y estabilidad normativa del sistema tributario*

Todo informe que propone una reforma tributaria se enfrenta a la contradicción de afirmar la necesidad de mejorar la estabilidad normativa del sistema tributario al mismo tiempo que plantea reformas del mismo: “*el cambio genera costes, pero también los genera continuar manteniendo un sistema inadecuadamente diseñado*” (Mirrlees, 2011: 49).

El Comité considera que las reformas tributarias son inevitables si se quiere que el sistema tributario pueda seguir cumpliendo sus fines, así como por exigencia de la adaptación a los cambios del Derecho de la UE o del contexto internacional. Un sistema que no se reforma, será obsoleto y quedará transformado en la práctica por el cambio de los hechos. En esa línea, incluso durante la elaboración de este Libro Blanco, se han llevado a cabo modificaciones y ajustes dirigidos a

³⁴ Véase, por ejemplo, OECD (2011a, 2014a), Novales (2011), o Cingano (2014). Entre los canales a través de los que la desigualdad tendría un efecto negativo en el crecimiento económico destacan el incremento de la inestabilidad política y la conflictividad social, factores que reducirían la inversión y la acumulación de capital; la menor acumulación de capital humano por parte de las personas nacidas en hogares con menor capacidad económica; las dificultades de acceso al crédito de quienes no tienen colateral o perspectivas futuras de ingresos, disminuyendo la acumulación de capital productivo y creando trampas de la pobreza; o el deterioro institucional que contribuye a la extracción de rentas y el clientelismo por parte de grupos de interés.

adaptar las distintas normas reguladoras del sistema tributario. No obstante, la necesidad de ajuste permanente no impide plantear una reflexión sobre la reforma del conjunto del sistema tributario que tenga entre sus objetivos una voluntad de permanencia en sus principales componentes. De ese modo, sería deseable alcanzar un equilibrio entre la necesidad de reforma y adaptación, y la exigencia de estabilidad en la normativa tributaria con la finalidad de dotar de previsibilidad al sistema.

El equilibrio y la tensión existente entre cambio y estabilidad normativa sólo puede resolverse caso por caso. En ese análisis de las reformas, el Comité estima que no puede perderse de vista que la seguridad jurídica es uno de los principios centrales del ordenamiento jurídico (art. 9.3 CE), lo que implica un mandato al legislador, pero también a quien ha de aplicar las normas. No obstante, el Comité considera necesario precisar que el principio de seguridad jurídica y la deseable estabilidad normativa no implican la congelación del ordenamiento, ni por tanto impiden aplicar cambios normativos que eliminan tratamientos diferenciados, regímenes especiales o beneficios fiscales, incluso de forma retroactiva en aquellos casos en los que concurren “*exigencias cualificadas del bien común*” [STC 176/2011, FJ 5, con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 C), y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d)]. En particular, se debe recordar que la Constitución no reconoce un “*derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal*” (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aunque sí exige “*la protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*” (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4).

De ese modo, el Comité concluye en sus análisis que si bien es deseable que las reformas tributarias no tengan efectos retroactivos o generen un sesgo retrospectivo con un impacto negativo en las decisiones de los agentes, este objetivo no puede interpretarse como un derecho adquirido por parte de los contribuyentes que impida la eliminación de regímenes transitorios, tratamientos especiales o beneficios fiscales si se concluye que los mismos no cumplen la finalidad para los que fueron diseñados, o bien si existe una alternativa de política económica que permite alcanzar dichos objetivos con mayor eficacia y eficiencia. En ese sentido, se considera deseable que el establecimiento de toda medida tributaria se condicione y supedite siempre al cumplimiento de las finalidades para las que fue incorporada, lo que es particularmente oportuno si se trata de medidas con fines extrafiscales, que pretenden atender a otras finalidades sectoriales más allá de los fines propios de los tributos. En particular, los beneficios fiscales y los regímenes especiales deberían establecerse bajo condición de efectividad, y mantenerse sólo si, una vez examinados y evaluados sus efectos, cumplen con esa finalidad. En caso contrario, el sistema tributario iría acumulando medidas que no se adecúan al principio de capacidad económica, erosionando la equidad horizontal en la aplicación de las figuras impositivas y la equidad vertical del conjunto del sistema, y también su eficacia.

Con carácter general, puede afirmarse que el exceso de complejidad del sistema tributario es una crítica tradicional en todos los ordenamientos de nuestro entorno³⁵. Sin embargo, la complejidad no es un factor medible directamente, aunque con frecuencia se utilicen indicadores indirectos como el número de tributos, el número de páginas de la legislación tributaria, o la dificultad de calcular con precisión el importe de la cuota a ingresar incluso por parte de profesionales³⁶. Así mismo, como sucede en otras ramas del ordenamiento jurídico, hay un grado de complejidad o detalle en la redacción de las normas que resulta inevitable, pues las leyes tributarias, por definición toman como punto de partida realidades económicas, fuentes de capacidad económica, que han sido ya definidas en otros sectores del ordenamiento (como el derecho mercantil, el civil o el administrativo) y que con frecuencia deben ser convenientemente adaptadas a los fines del sistema tributario³⁷. A ello debe añadirse que hay un grado de complejidad deseable si se pretende adaptar mejor la estructura de los diferentes tributos a la capacidad tributaria realmente mostrada por los contribuyentes, lo que en la imposición que recae sobre la renta requiere una definición precisa de la misma, además de la introducción de elementos para la personalización de la carga tributaria que, a su vez, son complejos de interpretar y aplicar. Por lo tanto, existe con frecuencia una relación inversa entre la simplificación de la estructura de un tributo y su adaptación a la capacidad económica de los contribuyentes.

Con todo, el Comité considera que puede hablarse de otro tipo de complejidad perniciosa, que no es necesaria y que es evitable por el legislador, derivada o relacionada con una deficiente técnica normativa (ej. abuso del decreto-ley o normas “omnibus”), además de evidenciar contradicciones entre las finalidades que se pretenden conseguir con el sistema tributario³⁸. Ello evidencia que, como sucede en todos los países de nuestro entorno, la complejidad que afecta a nuestro ordenamiento tributario se explica, en parte, por las continuas reformas normativas que no obedecen totalmente a la necesidad de adaptación al cambio o adecuación a la capacidad económica

³⁵ Sólo para el impuesto sobre sociedades, véase datos del Global MNC Tax Complexity Project, en esta página web: <https://www.taxcomplexity.org/> (España aparece en la posición 37 sobre 69 países). Se incluye un índice mundial de complejidad de normas tributarias, elaborado por el equipo impulsado por Deborah Schanz y Caren Sureth-Sloane. Véase Hoppe *et al.* (2021).

³⁶ Slemrod y Bakija (2008).

³⁷ Véase, por ejemplo, las definiciones del art. 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; el concepto de “empresario o profesional” al que se refiere el art. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido o el concepto de “actividad económica” del art. 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que contiene remisiones parciales al Código de Comercio.

³⁸ Simplemente tomando como referencia los principales tributos del sistema, un indicador indirecto de complejidad normativa evitable es el elevado número de disposiciones adicionales (al menos 16 en el IS, 49 en el IRPF, 8 en el IVA) y transitorias (al menos 40 en el IS, 35 en el IRPF, 13 en el IVA).

de los contribuyentes. Considerando únicamente los principales impuestos, es ilustrativo resaltar que el IRPF ha sido modificado al menos en 47 ocasiones desde la aprobación de su ley reguladora (2006),³⁹ el IVA, al menos en 65 ocasiones desde la ley vigente (1992),⁴⁰ y el IS, en 15 ocasiones desde la ley vigente (2014)⁴¹.

El Comité considera necesario que se reflexione sobre la mejora de la técnica normativa y el sistema de aplicación de las normas tributarias. En última instancia, este es un mandato también constitucional, pues existe una evidente vinculación entre seguridad jurídica y técnica normativa, como afirmó precisamente el Tribunal Constitucional, señalando que “*los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia*” (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8).

Conectado con las cuestiones de adaptabilidad y complejidad normativa, se encuentra el problema de las disposiciones y de los regímenes transitorios, que en determinados casos pueden ser necesarios para salvaguardar la confianza legítima. Sin embargo, su persistencia en el tiempo introduce un elemento de complejidad adicional, dificultando la comprensión de las normas tributarias, y limitando de hecho una visión de conjunto de la carga tributaria que supone la figura en cuestión. A eso debe añadirse que la pervivencia, *sine die*, de algunos regímenes eliminados puede llegar a entrar en contradicción con las propias finalidades del impuesto en cuestión. En este punto, el Comité estima necesario recordar que no hay exigencia constitucional alguna de mantener las deducciones, los incentivos o los beneficios fiscales que un día se establecieron, como, en ocasiones, parece haber entendido el legislador. Una interpretación de este tipo anquilosa y laстра el propio sistema, que es menos flexible para adaptarse a los cambios, como, por ejemplo, la tributación de las nuevas actividades económicas. Existe, por lo tanto, una tensión inevitable entre,

³⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

por un lado, la necesaria salvaguarda de la seguridad jurídica y la confianza legítima, en el sentido señalado por el Tribunal Constitucional y también por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y, por otro lado, la exigencia de reformar los regímenes jurídicos para adaptarlos a las nuevas realidades, evitar una complejidad perniciosa para el conjunto del sistema, o, como se ha señalado, cuando las evaluaciones concluyan que los fines que condujeron a su adopción no se han cumplido o pueden cumplirse mediante otro tipo de medidas. En definitiva, se precisa una notable labor de simplificación y racionalización de este tipo de cuestiones y plantear propuestas y recomendaciones en esa dirección. Un objetivo de la reforma, por lo tanto, debería ser la convergencia progresiva hacia un sistema tributario más eficiente, menos complejo, con capacidad de adaptación periódica, pero, a la vez, normativamente estable, que reduzca las distorsiones de los tributos y simplifique su funcionamiento, siendo este proceso una palanca adicional para impulsar el crecimiento económico.

1.5.5. El método para las reformas y el avance en su evaluación permanente

Un elemento central que determina el éxito de todo proceso de reforma es el método para llevarlo a cabo. Las reformas tributarias tienen mayor probabilidad de alcanzar sus objetivos si su formulación descansa en la evidencia disponible sobre sus posibles efectos. En particular, además de un análisis teórico de imposición óptima y de adecuación de las normas y principios tributarios, sería deseable cuantificar los posibles efectos de las distintas alternativas de reforma tributaria, estimando tanto su posible efecto en el comportamiento de los agentes afectados como sus consecuencias sobre el conjunto de la economía. Estos análisis permitirían precisar de manera cuantitativa los efectos esperados de las reformas en la asignación eficiente de los recursos, en el volumen de actividad o de empleo, en la distribución de la renta y de la riqueza, o valorar sus efectos en otros objetivos extrafiscales.

De acuerdo con esta aproximación, el Comité ha considerado en la formulación de sus propuestas las conclusiones que se derivan del tratamiento de un amplio conjunto de datos tributarios, análisis descriptivos, simulaciones, estimaciones y cuantificaciones macroeconómicas proporcionados por la AEAT y diversos Ministerios. De manera complementaria, se ha examinado la evidencia y las evaluaciones disponibles en otras economías de nuestro entorno relativas al diseño y los cambios recientes en los tributos y en los incentivos fiscales. Estos análisis, en particular los incluidos en la literatura académica de referencia, son útiles en la formulación de las propuestas para identificar los canales de impacto, ponderar las distorsiones creadas por los tributos y los posibles riesgos en el diseño de las medidas o de los incentivos fiscales. No obstante, el efecto preciso de una medida tributaria específica depende del marco institucional y de la situación concreta de la economía en la que se aplica. Por ese motivo, el Comité ha considerado oportuno no sólo plantear propuestas de reforma concretas, sino también recomendaciones, alternativas y líneas generales de reforma tributaria. En cualquier caso, la concreción cuantitativa de algunas de

las propuestas de reforma aquí planteadas requerirá de una calibración detallada por parte del legislador, análisis cuya realización se encuentra fuera del alcance temporal de este *Libro Blanco*.

En el mismo sentido, el Comité considera necesario impulsar un cambio de paradigma en el diseño y la evaluación de la política tributaria en España. En particular, es necesario seguir avanzando en la cultura de la evaluación sistemática de las políticas públicas, así como en una mayor transparencia y explotación de los datos administrativos confidenciales, como son aquellos de naturaleza tributaria. En esa dirección, entre el conjunto de propuestas elevadas por el Comité, se incluyen tanto medidas temporales, cuyo mantenimiento debería estar sujeto a una evaluación posterior positiva, como recomendaciones de evaluación permanente sobre la efectividad de los beneficios fiscales. No obstante, esta recomendación de evaluación no se ciñe sólo a las medidas discutidas en este *Libro Blanco*, sino que se plantea su implementación de forma regular y sistemática por parte de todas las AAPP con el objetivo de alcanzar al conjunto del sistema tributario español.

Por otro lado, debe resaltarse de manera positiva la reforma 2 incluida en el componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) referida a la revisión exhaustiva de los beneficios fiscales existentes⁴². Esta voluntad de reforma prosigue en la senda iniciada con los ejercicios de evaluación del gasto público y del gasto fiscal realizados por la AIReF⁴³ (*Spending Review*). A pesar de estos avances, se debería proseguir con mayor celeridad en esta dirección, abriendose las evaluaciones de políticas públicas a la comunidad investigadora y adoptando algunas de las mejores prácticas internacionales. Un primer punto de partida para alcanzar este objetivo consistiría en mejorar la infraestructura disponible de datos creando los denominados *laboratorios de datos*, que permiten el acceso seguro por parte de investigadores cualificados a microdatos confidenciales para el análisis de políticas públicas⁴⁴. El Comité estima que puede tomarse como una reflexión de referencia el informe del Consejo Asesor Científico del Ministerio Federal de Hacienda alemán sobre “*Necesidad, potencial y puntos de partida para mejorar la infraestructura*”

⁴² Una buena práctica y experiencia comparada que pudiera servir como referencia para estos ejercicios de evaluación de los beneficios fiscales serían los realizados, por ejemplo, en Canadá (<https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020.html>) o la cuantificación y evaluación del impacto de los gastos fiscales llevada a cabo en el Reino Unido (Her Majesty’s Revenue and Customs, Institute for Fiscal Studies).

⁴³ La creación de una nueva División de evaluación del gasto público dentro de la AIReF es otra medida en la buena dirección para reforzar la cultura de la evaluación a nivel institucional.

⁴⁴ Una buena declaración de intenciones en esa dirección es el protocolo firmado por la Agencia Tributaria, el INE, el Banco de España y la Seguridad Social para avanzar conjuntamente en el desarrollo de un sistema de acceso a sus bases de datos con fines científicos de interés público. Una revisión de la experiencia internacional en el uso de los datos administrativos confidenciales para fines científicos y una propuesta de reforma para España puede encontrarse en Almunia y Rey-Biel (2020).

ra de datos para la política tributaria”⁴⁵. Al mismo tiempo, debería valorarse la posibilidad de implementar en España un laboratorio de datos siguiendo las experiencias exitosas de, por ejemplo, el Reino Unido (HMRC Datalab) o Finlandia (Statistics Finland)⁴⁶.

La adopción de las buenas prácticas que suponen la cuantificación de las reformas y de su evaluación empírica permanente permitirían no sólo disponer de herramientas adicionales para mejorar el diseño de la política económica, sino que, al mismo tiempo, se avanzaría en la comprensión del sistema tributario y de sus efectos por parte de los contribuyentes. Esta aproximación permitiría abandonar progresivamente las actuales discusiones estériles y simplistas sobre los posibles niveles óptimos de presión fiscal o las valoraciones mecánicas sobre qué contribuyentes soportan qué carga tributaria en cada momento. Un debate público más informado y rico abriría la posibilidad de que los ciudadanos y sus representantes escogieran las políticas en función de la mejor evidencia disponible, así como incorporar en su toma de decisiones el reparto real de la carga tributaria, su evolución y sus efectos, que permitiera identificar los posibles ganadores y perdedores de cada alternativa.

1.5.6. *Reforma tributaria y contexto macroeconómico: gradualismo y credibilidad de la política fiscal*

Por lo que se refiere al calendario de aplicación de las reformas, el legislador debe examinar tanto la situación macroeconómica de partida como las perspectivas de futuro de la economía en la que se plantea dicha reforma. En una perspectiva de corto plazo, existe en la actualidad una elevada incertidumbre sobre el grado de recuperación de la actividad de la economía española, así como de la posible persistencia de los efectos económicos negativos de la pandemia de la COVID-19. Por lo tanto, el alcance y la robustez de la recuperación de los niveles de actividad de 2019 y el retorno a una senda de crecimiento económico estable son aún inciertos, así como es desigual la intensidad de la recuperación entre los sectores de actividad y grupos de contribuyentes⁴⁷. En ese

⁴⁵ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2020), pp. 36 y ss. En el informe, el Consejo examina los datos disponibles y hace sugerencias sobre cómo los datos a nivel micro, en particular, pueden utilizarse mejor en la investigación y el asesoramiento político en una forma anónima adecuada. El hecho de que las reformas de normas tributarias se tramiten, se afirma, sin poner a disposición del público los datos sobre las que se sustentan dificulta hacer una evaluación independiente de las consecuencias de la legislación que sea realmente inmune a la influencia política. Como se afirma en este informe, esta obligación es insoslayable porque las autoridades tributarias están obligadas a garantizar que las normas se cumplen, precisamente por la desigualdad que se produce cuando, debido a que la norma no se hace cumplir de forma eficaz, o a la ausencia de mecanismos efectivos para ello, sólo algunos soportan la carga de los impuestos.

⁴⁶ Véase, por ejemplo, Almunia, Harju, Kotakorpi, Tukiainen y Verho (2019): pp. 665 y ss.

⁴⁷ En particular, debe tenerse presente la elevada heterogeneidad existente entre los agentes, ya que tanto las empresas como los trabajadores vinculados a los sectores más afectados por el *shock* de la COVID-19,

contexto, el Comité considera necesario afianzar la recuperación antes de iniciar reformas que aumenten el potencial recaudatorio del sistema tributario. Al mismo tiempo, consolidada la recuperación, la implementación de las reformas debería ser gradual, calibrando en cada momento la situación macroeconómica y teniendo en cuenta que la recuperación de la capacidad económica de los agentes será paulatina y heterogénea. Por lo tanto, el legislador deberá considerar con atención el principio del gradualismo en el diseño y la implementación de las distintas medidas, con el objetivo último de que las distintas reformas no lastren la senda de recuperación.

Al mismo tiempo, con el objetivo de contribuir a la recuperación económica, se estima compatible conciliar los principios de prudencia y gradualismo con el deseable anuncio temprano de las medidas tributarias que se decidan adoptar. El anuncio de un amplio programa de reforma tributaria de medio plazo, con un calendario plurianual de aplicación, condicionado a las posibles contingencias asociadas a la incertidumbre actual sobre la evolución de la economía, proporcionaría credibilidad a la política fiscal y, a la vez, contribuiría a suavizar a lo largo del tiempo las distorsiones en las decisiones de los agentes económicos (*tax smoothing*). El anuncio en 2022 de un programa detallado y creíble de reforma tributaria reduciría la incertidumbre tributaria de los agentes económicos y evitaría la volatilidad asociada a la introducción de medidas fiscales temporales⁴⁸.

1.6. Las reformas tributarias en un contexto multinivel: contexto internacional, integración en la UE y descentralización

1.6.1. *La integración en la UE y el contexto internacional*

Ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional. Esta afirmación no es novedosa, pero la interdependencia de los Estados se ha acelerado en las últimas décadas, por lo que resulta ahora más cierta que en ninguna época anterior. España está integrada en una economía globalizada, presenta una estructura de reparto de competencias de alta descentralización, y forma parte de la UE desde el 1 de enero de 1986.

Esta triple dimensión debe tenerse presente en todos los diagnósticos y propuestas sobre el sistema tributario español. En particular, en el análisis del sistema de ingresos públicos español no puede perderse de vista que el mismo está en su integridad permeado por la construcción del mercado interior de la UE, a partir de disposiciones como la prohibición de aranceles y medidas equivalentes, la prohibición de establecer tributos discriminatorios sobre la producción (arts. 30 y 110 TFUE); la prohibición (o necesidad de eliminación progresiva) de monopolios (art. 37 TFUE), los límites derivados de las Directivas de armonización de algunos tributos indirectos

acumulan un mayor incremento de su endeudamiento, disponen de menores rentas o presentan una menor capacidad de ahorro prudencial.

⁴⁸ Véase, por ejemplo, Bi *et al.* (2013), Fernández-Villaverde *et al.* (2015).

(impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales); la prohibición de “Ayudas de Estado” (arts. 107-109 TFUE); las Directivas adoptadas para aproximar disposiciones jurídicas con incidencia en el mercado interior (artículo 115 TFUE) y con efectos en los impuestos directos que recaen sobre actividades económicas; la competencia para que se adopten medidas específicas (incluidas las tributarias) en relación con la protección del medioambiente (artículo 192 TFUE); o la competencia para establecer disposiciones fiscales específicas para las regiones ultraperiféricas (artículo 349 TFUE).

En el plano internacional, España tiene firmados cerca de un centenar de convenios de doble imposición⁴⁹, muchos de los cuales se verán modificados a medida que se les aplique el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2022, y que ha sido firmado por España como parte de los trabajos que se están desarrollando en la OCDE y el G20 para negociar de forma multilateral las normas tributarias internacionales,⁵⁰ a cuyas consecuencias se refiere este Libro Blanco en distintos capítulos.

Por ello, aunque los diagnósticos y las propuestas contenidas en este Libro Blanco se ciñan al sistema tributario del Estado, se ha tenido en cuenta la compleja arquitectura jurídica del sistema tributario actual, el grado de internacionalización de la economía, la integración en la UE y la descentralización del poder financiero en España. De ese modo, las reformas que se planteen deben tener presente tanto las limitaciones como las oportunidades que establecen las reglas de tributación internacional que constituyen para España derecho propio de obligado cumplimiento.

Este Comité considera especialmente relevante para España continuar en la senda de la coordinación internacional en el ámbito tributario, evitando en la medida de lo posible medidas unilaterales no coordinadas que pueden ser, en la práctica, poco efectivas para una economía abierta de tamaño medio en un entorno globalizado. Los retos planteados por la movilidad internacional de las bases gravables en las principales fuentes de imposición (renta, consumo y riqueza) requieren tanto acuerdos a escala europea, o en el ámbito de la OCDE, como consistencia interna entre estos acuerdos y la tributación de las bases gravables en España. En ese sentido, resulta de particular importancia la coherencia entre las medidas aprobadas a nivel internacional

⁴⁹ En la actualidad están rubricados 103 convenios para evitar la doble imposición, de los que 99 ya están en vigor. Los otros 5 se encuentran en distintas fases de tramitación (Bahrein, Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además se han renegociado los Convenios con Austria, Bélgica, Canadá, China, Finlandia, India, Japón, México, Reino Unido y Rumanía. El detalle está publicado en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/fiscalidad-internacional/convenios-doble-imposicion-firmados-espana.html>).

⁵⁰ La evolución de estos trabajos puede seguirse en la página de la OCDE: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

con la normativa interna en tres ámbitos de actuación: i) la tributación de las denominadas empresas multinacionales; ii) el gravamen de nuevas formas de generación de renta o riqueza; y iii) la localización de la riqueza en jurisdicciones de baja tributación.

Al mismo tiempo, han estado muy presentes las propuestas y las recomendaciones de reforma planteadas durante la elaboración de este *Libro Blanco* por parte de la Comisión Europea. En concreto, las propuestas de fiscalidad medioambiental, recogidas en el paquete legislativo “Objetivo 55” (Comisión Europea, 2021c), y las propuestas en el ámbito de la imposición societaria, destacando la propuesta de Directiva publicada el 22 de diciembre de 2021. Así mismo, se ha analizado, en los correspondientes capítulos, el acuerdo auspiciado por la OCDE/G20 sobre la tributación de las empresas multinacionales, recogido en el OECD/G20 *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*, teniendo especialmente en cuenta las reglas preliminares del Pilar II publicadas el 20 de diciembre de 2021, a las que se hace mayor referencia en el apartado correspondiente de este *Libro Blanco*.

Este contexto incide sobre la capacidad y las posibilidades de diseñar un sistema tributario, lo que debe permear todos los diagnósticos y propuestas que se hagan sobre el sistema tributario español. Las restricciones iniciales son lógicamente jurídicas, derivadas de la red de convenios de doble imposición, el Derecho de la UE, que es derecho interno español, así como el sistema de descentralización consagrado en los títulos VII y VIII de la Constitución española, al que nos referimos más abajo. Pero, además, son de carácter económico y político, de manera que España, dada su participación en la economía internacional, no puede ignorar las reformas tributarias que tienen lugar en países con los que compartimos relaciones y culturas económicas y jurídicas. Resulta por ello de particular utilidad tener en cuenta incluso los diagnósticos que se han producido en otros países, como puede ser el informe Mirrlees, o los tradicionales informes Meade y Carter. Pero también los informes más recientes, como por ejemplo el coordinado en Francia por Blanchard y Tirole (2021), o los informes elaborados en EEUU, Australia, Nueva Zelanda y Suiza.

1.6.2. Reformas tributarias y descentralización

La lealtad constitucional exige que toda reforma tributaria a escala estatal tenga presente su impacto y las consecuencias sobre las CCAA y EELL, así como su inserción en el Derecho de la UE. Por tanto, aunque el objeto del informe se ciña a los impuestos del Estado, no se puede ignorar el resto de las piezas que integran nuestro sistema tributario. Este principio de lealtad ha sido reiterado por el Tribunal Constitucional, destacando su particular proyección sobre las relaciones financieras entre el Estado y las CCAA, constituyendo un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico que, en particular, exige que se intente el acuerdo, sobre la base de los principios de cooperación y coordinación entre el Estado y las CCAA y de éstas entre sí (SSTC 217/2016, de 15 de diciembre, FJ 3; y 109/2011, de 22 de junio, FJ 5; 209/1990, de 20 de diciembre, FJ 4; 13/2007, de 18 de enero, FJ 11, y 31/2010, de 28 de junio, FJ 138). Algo que

es compatible con el mandato que tiene el Estado de sistematizar y coordinar las reglas básicas del sistema tributario y su aplicación, de acuerdo con el mandato del artículo 149.1.14^a CE, asegurándose de que los distintos elementos de los subsistemas tributarios encajan entre sí, y conforman “*un sistema*” (STC 65/2020, FJ5, entre otras). Por ello, el reto del reparto constitucional de poder financiero es el de coordinar adecuadamente los cuatro niveles de poder tributario que existen en España desde el 1 de enero de 1986, conciliando las reglas internas con los límites derivados del Derecho de la UE, y que condiciona el sistema en su conjunto, no sólo los impuestos expresamente armonizados, sino la creación de tributos nuevos.

Esta coordinación debe hacerse teniendo en cuenta la evolución actual del sistema de financiación autonómica que, como recuerdan, entre muchas otras, las SSTC STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3, ha supuesto el paso de “*una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’ y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público*”¹. Como también se reitera en estas sentencias del Tribunal Constitucional a esta perspectiva de la corresponsabilidad fiscal “*debe añadirse la necesidad de garantizar que el sistema tributario en su conjunto, y los distintos subsistemas tributarios que lo integran (autonómico y local), puedan desarrollar la capacidad de sostener los ingresos públicos, dando así cumplimiento a las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria (art. 135 CE)*”².

De este modo, la autonomía financiera y, en concreto, la elevada descentralización de los ingresos y los gastos públicos en España obliga a que la reforma fiscal tenga en cuenta el vigente reparto competencial. Comparativamente, la tributación local está más desarrollada; sobre todo porque es un nivel de gobierno con una historia más larga. Los principales impuestos locales hoy vigentes tienen su origen en un momento anterior a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales promulgada en 1988, hoy todavía vigente. De hecho, en el caso de la tributación local lo que corresponde hacer son ajustes y revisiones de impuestos que acumulan problemas de diversa índole generados a lo largo de estas tres décadas largas en las que se han hecho escasos cambios. El Informe de 2017, elaborado por la Comisión de expertos para la reforma de la financiación local identifica dichos problemas y ofrece un catálogo de soluciones (Instituto de Estudios Fiscales, 2018).

En las CCAA de régimen común, la descentralización tributaria ha sido comparativamente más lenta, no así en el caso de las comunidades forales en la medida en que, a través de sus Estatutos de autonomía, y en el marco de lo dispuesto en la Constitución, establecieron una actualización general de los regímenes forales (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), lo que ha permitido el mantenimiento de sistemas tributarios coordinados con el del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en las respectivas normas que arbitran esta relación. Esta incorporación de potestades normativas sobre sus sistemas tributarios ha permitido establecer distinta carga tributaria en algunos impuestos.

Por su parte, las CCAA de régimen común han hecho uso del poder tributario asumido en sus Estatutos de autonomía, en el marco de lo establecido en la Constitución y la LOFCA. Sin embargo, la imposibilidad de gravar hechos imponibles previamente gravados por el Estado y las EELL (6.2 y 3 LOFCA) ha limitado, en la práctica, su espacio fiscal disponible. Eso ha contribuido a incrementar la conflictividad, dirimida tradicionalmente más ante el Tribunal Constitucional que mediante acuerdo. Al mismo tiempo, el ejercicio de potestades normativas mediante la creación de tributos propios ha sido altamente desigual entre CCAA, con algunas figuras tributarias innovadoras (como los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales o el impuesto sobre bebidas azucaradas), y otras que han suscitado diversos problemas (como los impuestos sobre instalaciones medioambientales o sobre depósitos en entidades de crédito). En consecuencia, los ingresos tributarios correspondientes a las CCAA de régimen común apenas llegan a suponer el 2 por ciento de los ingresos autonómicos totales. Sin duda, es necesario mejorar en este punto el marco de colaboración, incluso aprovechando la posibilidad de extender, a todo el territorio del Estado, algunas de las figuras autonómicas que se hayan demostrado más exitosas, de acuerdo con el principio de cooperación que debe inspirar el ejercicio de las competencias y el propio diseño de todo el sistema tributario.

En la práctica, la autonomía tributaria de las CCAA se ha desarrollado en mayor medida mediante la cesión de impuestos, de forma total o parcial. Unos tributos sobre los que las posibilidades de ejercicio de la autonomía en tipos, deducciones y bonificaciones tuvo que esperar hasta la reforma del sistema de financiación autonómica en 1997 y aumentó progresivamente tras las reformas de 2001 y 2009. Estos avances han sido significativos, en particular en perspectiva comparada⁵¹. Sin embargo, la profunda descentralización del gasto hace que siga existiendo un amplio desequilibrio entre ambos lados del presupuesto y que las CCAA de régimen común sigan dependiendo, en grado elevado, de transferencias o de participaciones territorializadas en el IVA y los impuestos sobre consumos específicos, sobre las que carecen de autonomía tributaria, aunque formalmente se incardinan en el mecanismo de cesión de impuestos.

Además, los tributos sobre los que sí existe esa posibilidad están sujetos a una triple problemática. En primer lugar, la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre el Patrimonio neto (IPN) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) está obsoleta tras décadas de atención insuficiente; a lo que se suman deficiencias en su control y gestión. En segundo lugar, en el caso del IRPF, la propia articulación del sistema de financiación autonómica y su carácter compartido, implica un desacoplamiento entre las medidas adoptadas por las Comunidad Autónomas y su percepción por la ciudadanía, que no percibe dichas medidas hasta casi dos años desde su adopción, al

⁵¹ Véase al respecto la base de datos de la OCDE sobre descentralización fiscal (<https://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database/>) y su reciente explotación en Lago Peñas (2021b).

no ajustarse el sistema de retenciones. En el pasado, algunas encuestas han reflejado la falta de visibilidad de la existencia de dos poderes tributarios en el IRPF, lo que condiciona también el ejercicio de la autonomía. Finalmente, la descentralización de la imposición patrimonial (ISD e IPN) puede generar la movilidad simulada de las bases imponibles y otras externalidades fiscales negativas. Todo lo anterior justifica la aplicación de reformas, de mayor o menor calado, en las figuras reseñadas. Ajustes que en su mayor parte aparecían ya en el Informe del Comité de expertos para la reforma de la financiación autonómica (IEF, 2018) y que en lo que proceda serán abordados en las secciones correspondientes de este *Libro Blanco*.

En este contexto, debe tenerse en cuenta que el sistema jurídico tiene herramientas que permiten, de forma regular, la mejor coordinación del ejercicio de poder tributario por parte de las CCAA y las EELL. Todo ello teniendo en cuenta que la Constitución española no diseña un único modelo de financiación autonómica o local, sino una estructura jurídica con distintas opciones (STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 4), en los que ocupan una relevancia central los títulos competenciales del Estado para la coordinación del sistema en su conjunto [SSTC 13/2007, FJ 7; y 76/2014, FJ 4 a)], pudiendo regular, de acuerdo con el principio de cooperación, “*el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado*” (por todas, SSTC 101/2013, de 23 de abril, FJ 3; y 26/2015, FJ 4). Esta regulación coordinadora es expresamente compatible con el mandato de permitir espacio fiscal a las CCAA, respetando por tanto las competencias tributarias asumidas por sus estatutos de autonomía en el marco de la Constitución y la LOFCA, y teniendo en cuenta que “*ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria*” (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril).

En particular, la ampliación de la cesión de impuestos, para incluir la delegación de potestades normativas a las CCAA (mediante ley marco del art. 150.1 CE) ha permitido un mayor desarrollo de su autonomía financiera. Pero, al mismo tiempo, plantea el reto de la mayor necesidad de coordinación, teniendo en cuenta que los propios límites tradicionales del sistema tributario han evolucionado con la integración en la UE, lo que ha tenido consecuencias para España, afectando a la totalidad de su sistema tributario, incluyendo impuestos cedidos a las CCAA, como pueden ser el antiguo impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos o el impuesto sobre sucesiones y donaciones⁵².

⁵² Véanse las dos sentencias del Tribunal de Justicia de la UE que, respectivamente, anulan el llamado “céntimo sanitario”, y declaran el régimen de tributación de no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones incompatible con la libre circulación de capitales [STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108; y STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea c Reino España, C-127/12, ECLI:EU:C:2014:2130]. Ruiz Almendral (2017a).

La preocupación por una mayor coordinación en el ejercicio de potestades normativas y en el propio mecanismo de cesión de impuestos se ha puesto de manifiesto en los últimos años. En 2014, el CERSTE propuso eliminar el impuesto sobre el patrimonio (propuesta 54), armonizar el impuesto sobre sucesiones y donaciones (propuestas 55 y siguientes) y suprimir parcialmente el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (propuestas 62 y siguientes). La Comisión para la reforma del Sistema de Financiación Autonómica de 2017 (IEF, 2018, párrs. 42 y 44, pág. 18) propuso una suerte de armonización normativa, así como una comisión de control de normas tributarias autonómicas dependiente del CPFF. En realidad, desde una perspectiva constitucional, no cabe hablar de “*armonización*” de impuestos cedidos, pues éstos son expresión de una competencia ejercida por el Estado, de manera que no encajan en la denominada *armonización* (art. 150.3 CE).

El propio mecanismo de atribución de potestades normativas lleva incorporadas herramientas para la coordinación, al tratarse de una ley marco (150.1 CE)⁵³. Esta particular herramienta tiene implicaciones relevantes en su régimen jurídico. La principal es que la titularidad de todos los impuestos cedidos sigue siendo del Estado, tal y como establecen todos los estatutos de autonomía y la LOFCA y ha explicado también en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional [por todas, SSTC 161/2012, FJ 3; 19/2012, FJ 11; 25/2016, FJ 2; y 33/2016]. Que la titularidad siga siendo exclusivamente estatal tiene distintas consecuencias, siendo la principal que la cesión del Estado tiene siempre carácter revocable (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11), y “*el Estado puede modificar el alcance y condiciones de la cesión de un tributo, o incluso suprimirlo*” (STC 35/2012, FJ 9), si bien con la condición del acuerdo previo en Comisión mixta (no vinculante para el legislador, aunque sí para el Gobierno); SSTC 181/1988, 162/2012, 204/2011) con la Comunidad o Comunidades afectadas. Además, el incumplimiento de los términos de la cesión implica la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).” (STC 161/2012, 65/2020).

Adicionalmente, el modelo de delegación de potestades normativas implica que la propia legislación del Estado, que regula los diferentes impuestos cedidos, aparece como marco o referencia. Este complejo modelo, explicado en detalle, entre otras, en la STC 161/2012, de 20 de septiembre (FJ 3), exige tener en cuenta el impacto que sobre el ámbito mismo de la cesión tiene cual-

⁵³ De acuerdo con el sistema de delegación de potestades normativas, en virtud del cual se adoptan leyes marco para cada Comunidad Autónoma. En la actualidad, tales leyes específicas de cesión son las leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio (BOE sábado 17 de julio de 2010, núm. 173). En todas ellas se recoge la delegación de potestades normativas (art. 2.2) en el marco de lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución española, estableciéndose asimismo el mandato de que cada Comunidad Autónoma “*remitirá a la Comisión General de las CCAA del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas*”.

quier modificación de un impuesto estatal cedido. Pero, al mismo tiempo, precisamente este sistema permite una reforma ágil, sin necesidad de llevar a cabo una armonización en el sentido técnico del término (art. 150.3 CE), pues la cesión de tributos, desde su concepción misma, nace ya como un sistema armonizado y armonizable, de acuerdo con lo previsto en los artículos 10 y 19 de la LOFCA, y con lo dispuesto en todos los estatutos de autonomía. El Estado, por tanto, cuenta con herramientas de coordinación que ya están previstas en las normas de cesión.

Mejorar el encaje entre todas las piezas del sistema tributario español, que está compuesto por impuestos estrictamente estatales, pero también por impuestos de entes territoriales, como las CCAA y las EELL, debe ser un objetivo de toda reflexión sobre el sistema tributario. Esta reflexión debería alcanzar también a las haciendas forales, que, si bien siguen una lógica competencial distinta, derivada de la asunción (mediante sus estatutos de autonomía) de mayores potestades normativas, de acuerdo y en el marco de la Constitución, tienen figuras que deben ser coordinadas adecuadamente. En particular, aquellos impuestos en los cuales el incentivo de la deslocalización parece ser más evidente, como es el caso de los patrimoniales, deberían ser objeto de una mejor coordinación de forma conjunta, respetando los distintos ámbitos competenciales, del Estado y de las haciendas forales, pero mejorando la eficiencia del conjunto.

1.7. Sistema tributario y desigualdades

El Comité considera oportuno, en un contexto de incremento de la desigualdad de la renta y de concentración de la riqueza, incorporar a su diagnóstico para el diseño de una reforma tributaria un análisis de la capacidad redistributiva del sistema tributario español. Este análisis se realiza considerando tanto la dimensión redistributiva individual de las distintas figuras impositivas como en el potencial redistributivo alcanzado a través de las políticas de gasto público y el sistema de prestaciones, ya que estas políticas se financian con el conjunto de los ingresos públicos.

1.7.1. *Reformas tributarias y desigualdades de renta y riqueza*

En las dos últimas décadas, se observa en las economías avanzadas un incremento de la desigualdad en la distribución de la renta, así como una mayor concentración de la riqueza (OCDE 2015a, 2019a; Keeley 2015; Alvaredo *et al.*, 2018; Chancel *et al.*, 2021). La literatura económica discute ampliamente sobre las múltiples causas que explican este fenómeno, así como sobre sus efectos perniciosos sobre el crecimiento económico (Atkinson 2015, Mooij *et al.*, 2020, Blanchard y Rodrik 2021). En ese contexto, surge un amplio debate sobre el potencial papel de la política fiscal como un instrumento adicional en manos de los gobiernos para mitigar estos fenómenos y sus efectos a través de la función distributiva, mediante el diseño de instrumentos de gasto e ingresos públicos. En este debate, se identifica un conjunto de políticas en el ámbito fiscal con mayor capacidad para influir en las condiciones iniciales que afectan a la distribución futura de la renta (políticas predistributivas) así como aquellas políticas que tienen capacidad

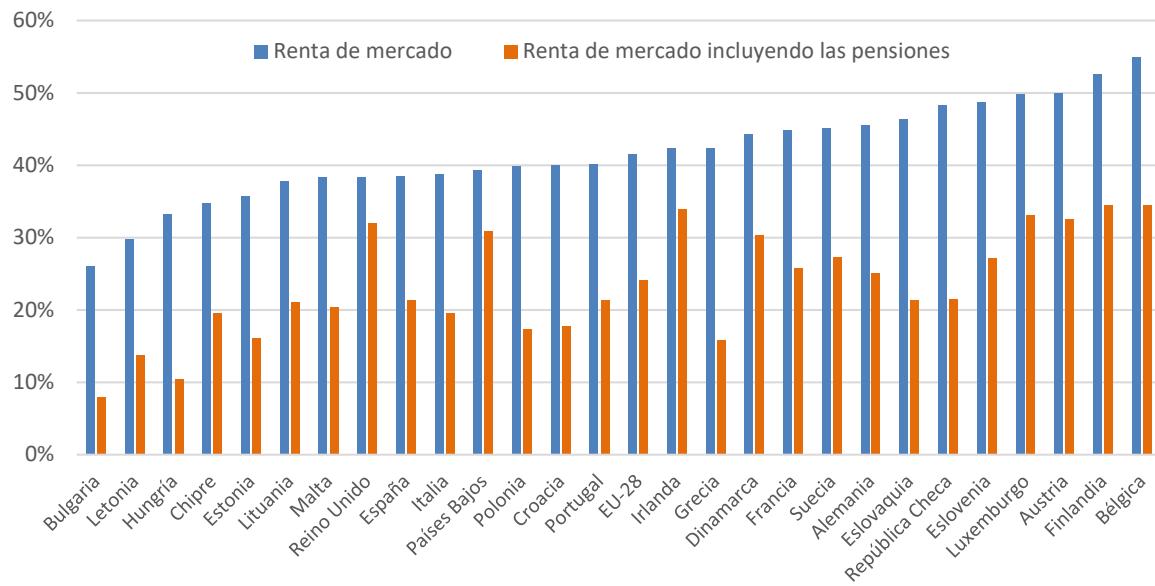
para modificar la distribución de la renta resultado del equilibrio de mercado (políticas posdistributivas). En particular, la dimensión y la suficiencia de recursos del sistema tributario sería un determinante no sólo de las políticas posdistributivas sino también de la capacidad para financiar políticas predistributivas, que tienen capacidad para afectar a las dotaciones iniciales de recursos y a la igualdad de oportunidades. Entre estas políticas predistributivas destacarían, en el lado del gasto, la provisión o la financiación pública de educación y sanidad y, en relación con las figuras impositivas, los gravámenes sobre las herencias. Con respecto a las políticas posdistributivas, los instrumentos más relevantes serían los programas de prestaciones y transferencias, así como la imposición progresiva sobre la renta y la riqueza. El análisis descriptivo que se presentará a continuación mostrará la evidencia empírica disponible sobre el impacto distributivo del conjunto de estas políticas en el ámbito fiscal.

España es actualmente uno de los países de la Unión Europea donde la desigualdad de ingresos medida con el índice de Gini es más alta (Eurostat, 2021g). Estos resultados se confirman si utilizamos las distintas fuentes disponibles para medir ingresos como los datos del Luxembourg Income Study (LIS, <https://www.lisdatacenter.org/>) y también si calculamos otros indicadores alternativos a Gini como los índices de desigualdad de Atkinson o Theil o distintos ratios de percentiles (Fischer y Strauss, 2021; OECD, 2022a). Aunque esta caracterización no es exclusiva del período reciente, la intensidad y la larga duración de la Gran Recesión de 2008 ha sido clave para que los indicadores de desigualdad aumentaran más que en otros países y alcanzaran los valores más altos de las últimas cinco décadas (Ayala y Cantó, 2022). En la posterior etapa de recuperación de la actividad económica y del empleo antes de la crisis de la COVID-19, los indicadores de desigualdad mostraron una cierta resistencia a la baja, lo que parece corroborar que la desigualdad en España tiene un importante componente estructural.

Las explicaciones más habituales en la identificación de ese componente estructural de la desigualdad en España han girado, fundamentalmente, sobre dos factores determinantes: la singularidad del mercado de trabajo español, con altos niveles de desempleo y una alta precariedad laboral; y la menor capacidad redistributiva del sistema de impuestos y prestaciones sociales en comparación con otras economías europeas. En relación con este segundo componente, a continuación, se discute la evidencia proporcionada por un modelo de microsimulación elaborado por la Comisión Europea (EUROMOD)⁵⁴ que permite examinar la capacidad redistributiva del sistema de impuestos y prestaciones para el conjunto de las economías europeas. De manera adicional, se incluyen posteriormente los análisis disponibles referidos al impacto distributivo del gasto y la inversión pública en otros bienes como la vivienda, la educación o la sanidad cuyo alcance redistributivo depende también de la capacidad de financiación del sistema tributario en su conjunto.

⁵⁴ La información sobre este modelo y sus características se puede encontrar en <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/>.

Gráfico I.10
Capacidad redistributiva del sistema de impuestos y transferencias monetarias (2020)



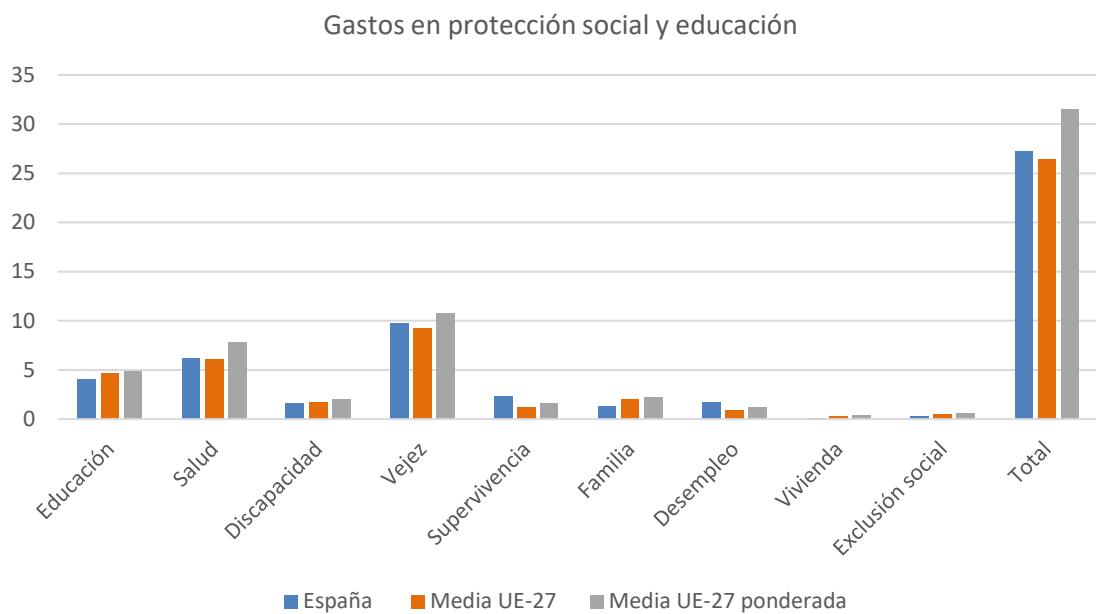
Fuente: Tax-benefit policy systems, EUROMOD I3.0+, 2021. <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/resources/statistics>.

En perspectiva comparada, el sistema español en su vertiente monetaria tiene una menor capacidad redistributiva que el de buena parte de los países de la UE-27 como se puede apreciar en el Gráfico I.10⁵⁵. Globalmente, los sistemas de prestaciones e impuestos de la mayor parte de los países europeos comprimen la desigualdad monetaria de rentas de mercado medida con el índice de Gini en más de 40pp, (41.5pp es la media aritmética europea) mientras que la reducción de la desigualdad en el caso español tiene un nivel similar al del Reino Unido y se queda por debajo de esa cifra (38.5pp) junto con varios países del este de Europa, lo que nos sitúa en la decimovenida posición del conjunto de economías analizadas. Si consideramos las pensiones contributivas por jubilación como renta de mercado, el sistema reduce la desigualdad en 21pp, lo que nos acerca a la media aritmética europea, que se sitúa en 24pp, justo por debajo de la capacidad redistributiva que registran los sistemas de países como Alemania y Francia (25pp).

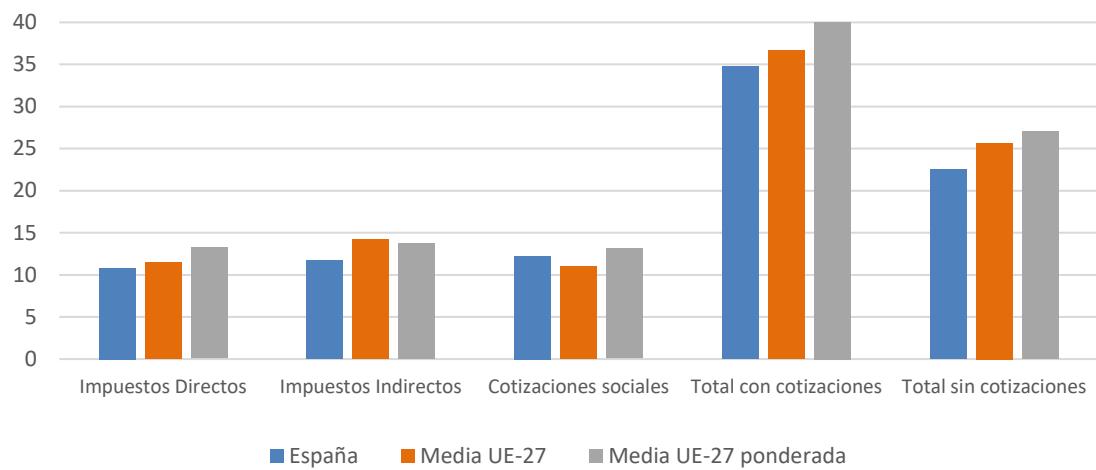
⁵⁵ Es importante subrayar que en el análisis de la capacidad redistributiva del sistema de impuestos y transferencias proporcionado por EUROMOD no se incluyen los impuestos de carácter local y autonómico, por la dificultad que supone integrar determinados impuestos en la información estadística de ingresos de las familias a partir de encuestas. Entre las figuras impositivas omitidas del análisis, el principal componente no considerado serían los impuestos sobre el capital no societario que gravan el stock de capital.

Gráfico I.11

Relevancia económica de los instrumentos redistributivos (2018) (%) PIB)



Ingresos públicos



Fuente: Eurostat Database (Social Protection, Public Expenditure on Education), European Comission, Data on Taxation. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en.

En una primera panorámica global de la capacidad redistributiva que analiza tanto los impuestos como las prestaciones monetarias y en especie del sistema, los datos de Eurostat muestran que los instrumentos de redistribución vía gasto más importantes en España son los ligados a las prestaciones por jubilación, servicios de salud y de educación; con un peso, respectivamente, de 10%, 7% y 4% del PIB (Gráfico I.11). La suma de esos tres gastos es algo inferior a la media ponderada de los países de la UE-27, aunque en media aritmética sólo serían inferiores en educación. España destaca por realizar un menor esfuerzo presupuestario en la protección social de la familia, la vivienda y la exclusión social y un mayor esfuerzo en desempleo y supervivencia.

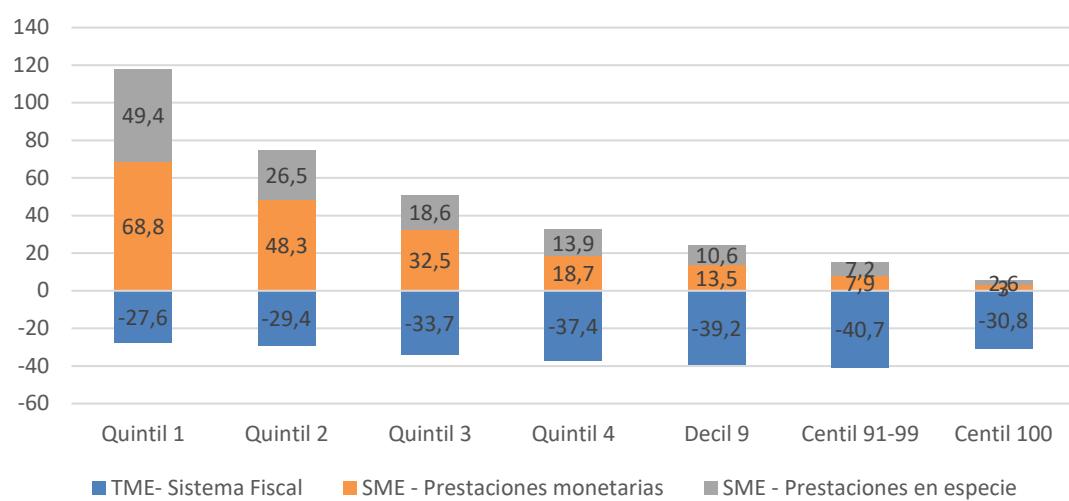
Un análisis más detallado y actualizado de la capacidad redistributiva de las principales políticas de ingreso y gasto público para el caso específico de España es el realizado por López-Laborda *et al.* (2021). Estos autores han actualizado recientemente sus estimaciones sobre el impacto distributivo de las prestaciones públicas monetarias y en especie y del sistema fiscal sobre los hogares residentes en España hasta 2018⁵⁶. Como refleja el Gráfico I.12, los hogares pertenecientes a los tres primeros quintiles de renta (esto es, el 60% de los hogares residentes con menor renta bruta) son beneficiarios netos de la intervención pública, ya que perciben un subsidio efectivo neto (prestaciones menos impuestos) que es decreciente con la renta bruta: del 90,6% de la renta bruta para el primer quintil, al 17,4% para el tercero. Los hogares situados en los dos siguientes quintiles (es decir, el 40% de los hogares con mayor renta bruta) son contribuyentes netos, ya que soportan un tipo efectivo neto creciente, desde el 4,8% para el cuarto quintil hasta el 25,5% para los centiles 91 a 99 y el 25,2% para el 1% de hogares con mayor renta bruta. Esta caída del tipo efectivo neto para el 1% de mayor renta muestra que el sistema de impuestos y prestaciones en España agota su progresividad en la parte más alta de la distribución de la renta bruta.

Estos resultados apuntan a que la intervención pública a través de impuestos, prestaciones monetarias y en especie reduce en algo más de un 35% la desigualdad en la distribución de la renta de mercado de los hogares residentes en España. Las prestaciones públicas monetarias son responsables de casi un 70% de esa reducción de la desigualdad y, aunque todas ellas contribuyen, es necesario resaltar que cerca del 60% de este efecto redistributivo agregado se debe a las pensiones de jubilación y casi un 20% a las de supervivencia. Las prestaciones públicas en especie de sanidad y educación explican un 23%, aproximadamente, de la reducción de la desigualdad en la renta de mercado. Debe destacarse que el efecto redistributivo del gasto público en sanidad es sensiblemente superior al del gasto público en educación, que está centrado en las etapas de

⁵⁶ En la última versión de este informe se consideran tanto prestaciones monetarias como en especie (educación y sanidad) y se incluyen también las cuotas empresariales a la Seguridad Social y una primera imputación del Impuesto de Sociedades, ofreciendo una fotografía más precisa de la capacidad redistributiva de la intervención pública en España que otros informes previos (véase López-Laborda *et al.*, 2016, 2017, 2018, 2019).

educación primaria y secundaria. En ambos casos hay que tener en cuenta que estos gastos se computan en todos los países sólo de manera contemporánea, cuando en realidad su impacto redistributivo tiene muchos efectos relevantes en el medio y largo plazo.

Gráfico I.12
Distribución de impuestos y prestaciones en los hogares españoles (2018)



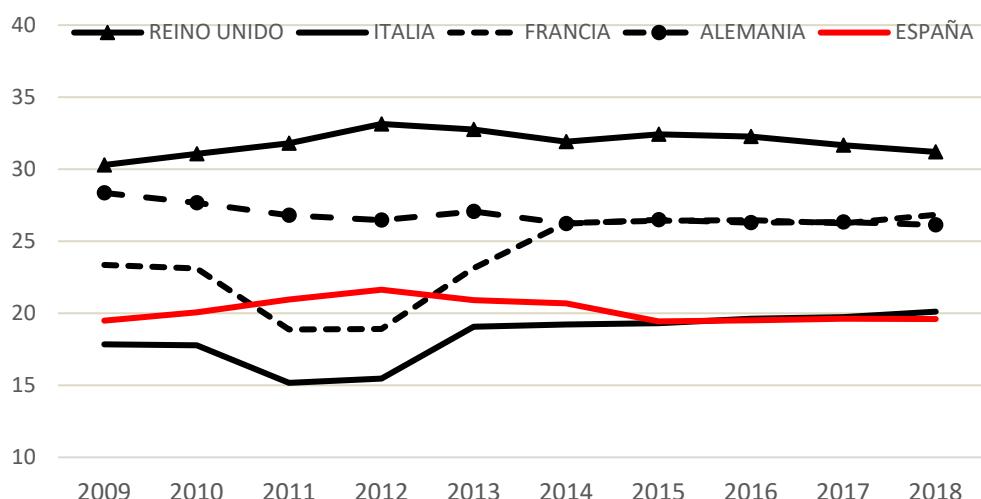
Fuente: López-Laborda *et al.* (2021).

En el análisis y la valoración de la capacidad redistributiva conjunta del sistema de impuestos y de prestaciones (monetarias y en especie) en España, y su comparación con otras economías europeas, debe considerarse que no incluye buena parte de la tributación que, de acuerdo con Eurostat, grava la riqueza. Esta fuente de imposición supuso una recaudación en España de 3,1pp de PIB, o un 9% de los ingresos impositivos totales en 2019. Este nivel de recaudación se sitúa 0,7pp de PIB por encima de la media aritmética de las economías europeas o 3pp en términos de su peso relativo en los ingresos impositivos. En principio, dada la concentración de la riqueza entre las deciles con un mayor nivel de renta, estas figuras deberían contribuir a la progresividad del sistema tributario español y podrían tener en su conjunto un efecto redistributivo mayor en España que en el promedio de las economías europeas. No obstante, también hay que considerar que una parte significativa del gravamen sobre la riqueza en España se concentra sobre la tenencia y la trasmisión de la propiedad inmobiliaria. Por lo tanto, dada la menor concentración de la riqueza inmobiliaria en España frente a la mayor relevancia y dispersión en la distribución de la riqueza financiera en otras economías europeas, el efecto distributivo diferencial entre economías debería examinarse con precisión⁵⁷.

⁵⁷ En el caso español, dada la mayor equidad en la distribución de la propiedad de la vivienda que en otros países europeos, este efecto redistributivo podría ser algo menor. En todo caso, también es posible

El análisis de la composición que determina la capacidad redistributiva del sistema español, comparado con las principales economías europeas, puede también realizarse examinando el impacto distributivo de los principales componentes del sistema. En primer lugar, si no se considera el papel del sistema de pensiones contributivas por jubilación ni las prestaciones en especie, la capacidad redistributiva del sistema español es inferior a la de los sistemas de países como Alemania y Francia. En todo caso, su papel estabilizador en la última década apunta a que es particularmente efectivo en recesiones de corta duración (de entre dos y tres años), períodos en los que supera la capacidad de estabilización de Francia e Italia. En contraste, si analizamos los períodos normales de crecimiento económico, el sistema de prestaciones e impuestos español manifiesta una capacidad redistributiva estructural menor que las principales economías europeas, exceptuando Italia (Gráfico I.13).

Gráfico I.13
Capacidad redistributiva del sistema de impuestos y transferencias, sin pensiones contributivas ni prestaciones en especie (2009-2018)



Fuente: EUROMOD I 1.0+.

que el efecto redistributivo de alguno de estos impuestos estuviera aumentando en la última década dadas las dificultades de acceso a la propiedad que sufren las cohortes inmobiliarias más jóvenes. La Encuesta de Condiciones de Vida (ECV) recoge información sobre el Impuesto sobre el Patrimonio y su impacto redistributivo sería proporcional, pero su fiabilidad cuantitativa es dudosa.

Gráfico I.14

Efecto redistributivo de los distintos instrumentos de intervención pública (2018)

(% reducción índice de Gini)

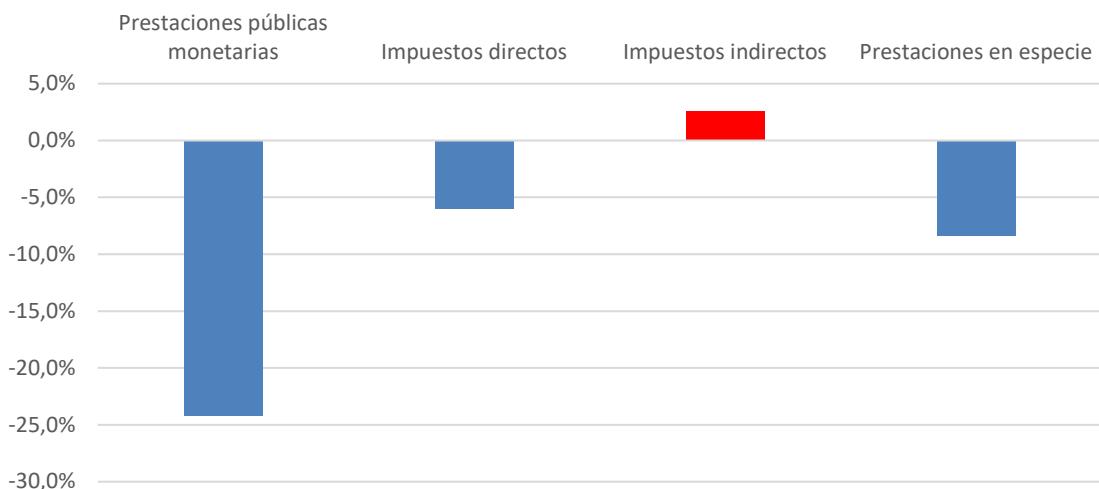
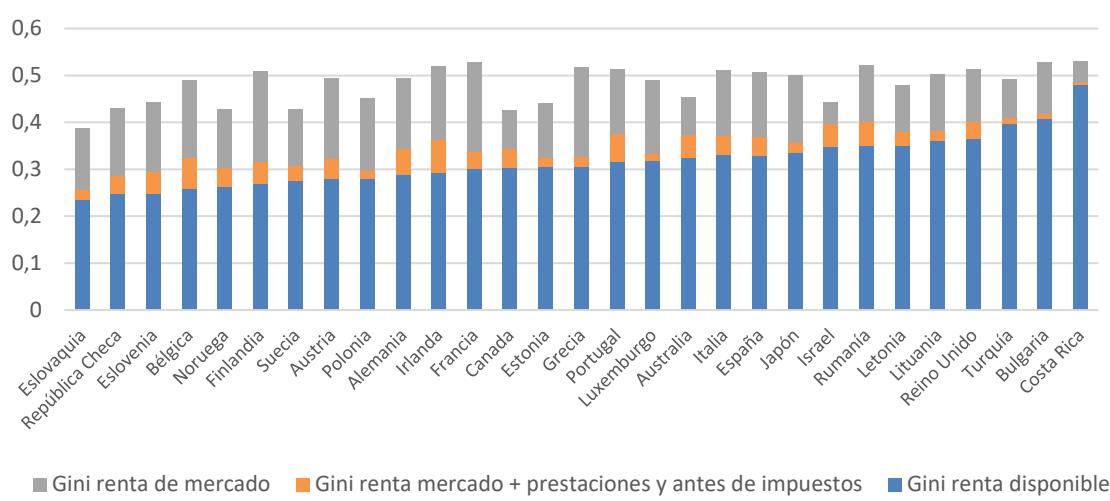
Fuente: López-Laborda *et al.* (2021).

Gráfico I.15

Desigualdad de renta bruta y disponible (antes de impuestos locales y autonómicos), con dos definiciones de renta bruta: antes de impuestos y transferencias y después de transferencias

(índice de Gini, 2018)



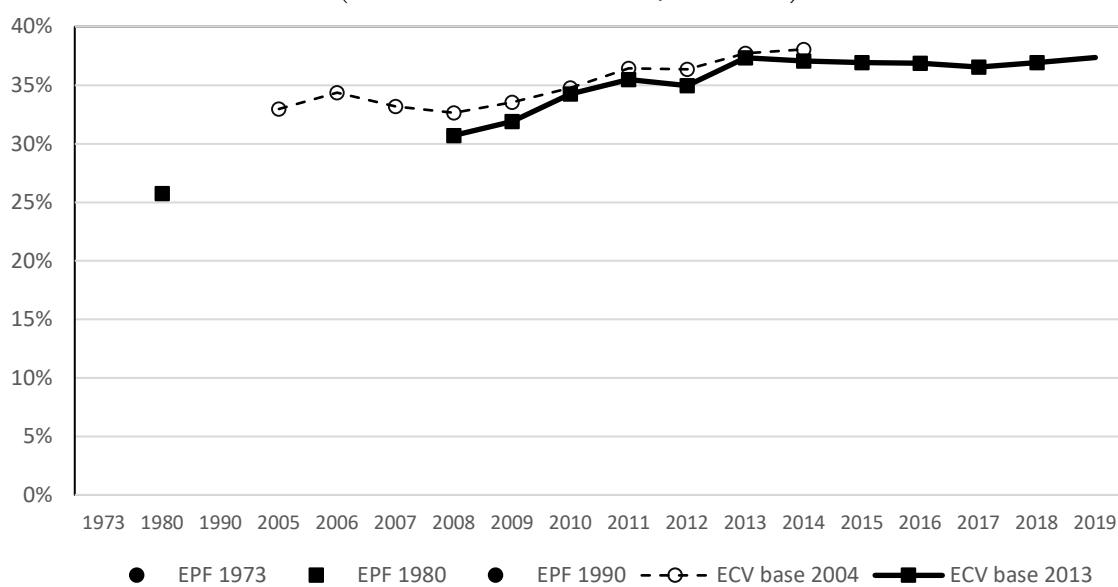
■ Gini renta de mercado ■ Gini renta mercado + prestaciones y antes de impuestos ■ Gini renta disponible

Fuente: OECD Income Distribution Database.

Si nos centramos en la capacidad redistributiva de la dimensión impositiva, la evidencia proporcionada tanto por López-Laborda *et al.* (2021) y la OCDE como previamente por EUROMOD indica que el sistema tributario español reduce entre 6pp y 10pp la desigualdad en la distribución de la renta de mercado (Gráficos I.14 y I.15). Este hecho subraya que, en España, como en todos los países de la OCDE, el efecto de los impuestos sobre la distribución de la renta es inferior al que tienen las prestaciones sociales, que reducen la desigualdad entre 24pp y 27pp. En

ninguna de las economías con información disponible el impacto distributivo de los impuestos es más de un tercio del que generan las prestaciones monetarias. Sin embargo, eso no significa que la dimensión y el diseño específico de las distintas figuras del sistema tributario no siga desempeñando un papel relevante en la corrección de las diferencias de renta entre los hogares. Por tanto, a pesar de que los cambios en los sistemas tributarios han girado hacia la simplificación de las distintas figuras, la ampliación de las bases impositivas y la rebaja de los tipos de gravamen, los impuestos –sobre todo, la imposición personal sobre la renta– mantienen su protagonismo como instrumento corrector de la desigualdad. En particular, la capacidad redistributiva del sistema tributario se produce principalmente por la acción del IRPF y el IS, ambos con un efecto redistributivo positivo. En contraste, el conjunto de los impuestos indirectos tiene un efecto regresivo que reduce la capacidad redistributiva global del sistema fiscal español entre 2 y 3pp (López-Laborda *et al.*, 2021).

Gráfico I.16
Efecto redistributivo del sistema de prestaciones e impuestos en España
(% reducción índice de Gini, 1973-2019)



Fuente: Actualización de Ayala y Cantó, (2018) a partir de EPF, ECV base 2004 y base 2013. Sin prestaciones en especie.

Centrando la discusión en el papel del sistema tributario en perspectiva comparada, los datos de la OCDE señalan que la desigualdad de renta bruta (con o sin prestaciones de jubilación y desempleo) en España no es muy diferente de la de otros países de renta alta. En contraste, la desigualdad de renta disponible coloca a España como uno de los países europeos con una mayor desigualdad de ingresos. En este contexto, es interesante presentar un análisis de la evolución a lo largo del tiempo de la capacidad redistributiva del sistema español de prestaciones e impuestos para intentar comprender el papel que éste ha jugado en la reducción de la desigualdad en las últimas décadas. Desgraciadamente, a diferencia de otros países, no disponemos de información

homogénea y sistemática sobre los ingresos de las familias españolas a lo largo del tiempo. A pesar de ello, y realizando un importante esfuerzo de armonización de las diferentes fuentes y teniendo presente que se producen algunos cambios metodológicos, el Gráfico I.16 actualiza los resultados de Ayala y Cantó (2018) y resume la evolución de la capacidad redistributiva del sistema en su vertiente monetaria desde 1973 hasta la actualidad, a partir de la información disponible en las Encuestas de Presupuestos Familiares de 1973, 1980 y 1990 junto con las Encuestas de Condiciones de Vida más recientes.

Una panorámica de cinco décadas de la capacidad redistributiva del sistema español es útil para interpretar cómo éste se ha desarrollado. El análisis sugiere que nuestro sistema de prestaciones e impuestos ha doblado su capacidad redistributiva a lo largo de las últimas cinco décadas, registrando una verdadera transformación entre 1973 y 1990, con un aumento de la capacidad de reducir las desigualdades de ingresos de 14pp. Desde entonces, esta capacidad se ha mantenido muy estable, con una tendencia de lento crecimiento durante la crisis de 2008 hasta 2014 en la que la capacidad redistributiva del sistema aumentó, estabilizándose en el periodo de recuperación para situarse en 2019 entre 3-5pp. por encima de la capacidad redistributiva observada una década antes.

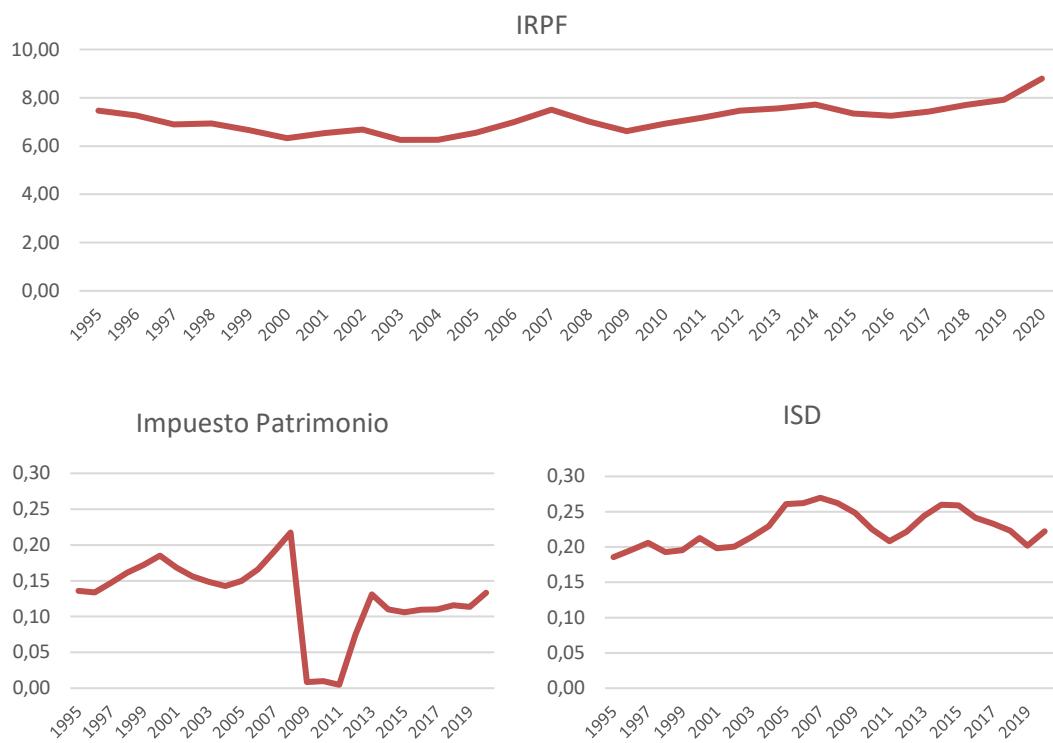
Este análisis histórico nos permite concluir que la fase de mayor reducción de la desigualdad, ligada al desarrollo del sistema de prestaciones e impuestos tuvo lugar durante los años ochenta del pasado siglo, cuando se consiguió amortiguar el efecto del aumento del desempleo a través del desarrollo de un incipiente Estado del Bienestar. Este desarrollo permitió que, al llegar la recuperación económica de los años 80, se produjese un incremento del gasto social que comprimió la distribución de rentas. Principalmente, a través de la mejora del sistema de pensiones y de las prestaciones por desempleo. De hecho, la desigualdad de renta disponible fue muy estable durante toda la primera década de este siglo XXI, periodo de fuerte crecimiento económico y drástica reducción del desempleo y de la desigualdad salarial (Bonhomme y Hospido, 2016), lo que se podría explicar si gran parte de los puestos de trabajo creados tenían remuneraciones bajas y, al mismo tiempo, se producía un estancamiento de la capacidad redistributiva de las políticas públicas.

Durante el periodo identificado como el de mayor reducción de la desigualdad en España, la década de los años ochenta del pasado siglo, la evidencia empírica apunta a que, junto con la modernización y mejora del sistema de pensiones contributivas, fue el desarrollo del IRPF uno de los factores determinantes de la disminución de las diferencias de renta entre los hogares españoles. Este hecho es coherente con la evidencia que señala a los impuestos sobre la renta personal como la figura tributaria con mayor incidencia sobre la distribución de ingresos en casi todos los países europeos de nuestro entorno (Verbist y Figari, 2014).

La capacidad redistributiva del IRPF está ligada tanto a su dimensión, siendo la principal figura impositiva en términos de recaudación, como a su diseño como instrumento para garantizar la progresividad del sistema tributario. De manera complementaria, dentro de la imposición directa, existen dos figuras en el sistema tributario español con capacidad redistributiva al concentrar-

se su gravamen a partir de determinados niveles de tenencia y de transmisión de la riqueza entre los hogares. En concreto, el IP o el ISD que, si bien presentan una capacidad recaudatoria modesta en términos de PIB (Gráfico I.17), constituyen instrumentos complementarios de la progresividad del sistema tributario.

Gráfico I.17
Recaudación impositiva (1995-2019) (% sobre PIB)

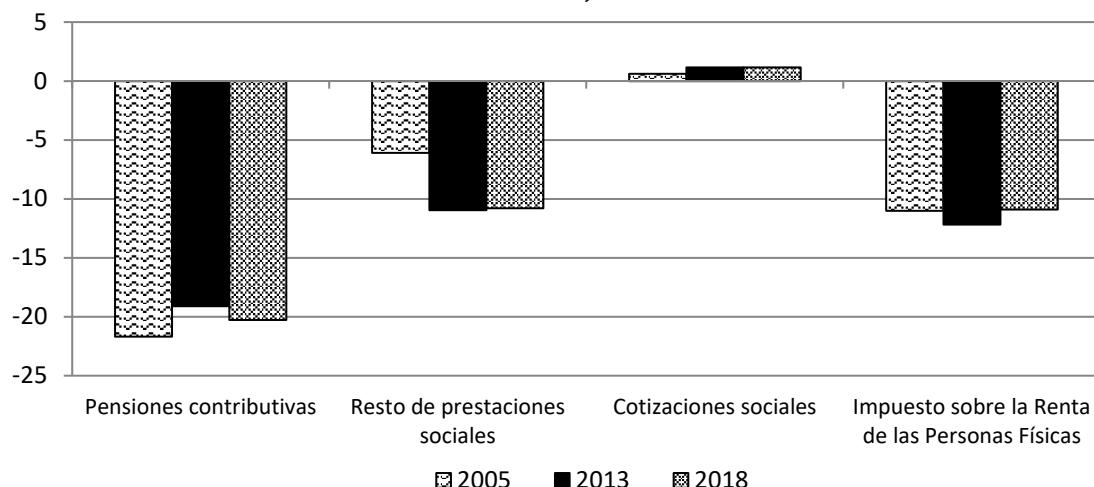


Fuente: IGAE e INE.

No obstante, la evidencia empírica también muestra que desde los años 80 del siglo pasado se observa en buena parte de las economías avanzadas una tendencia al estancamiento de la capacidad redistributiva de los impuestos. Esta ha sido la tendencia en muchos países de la OCDE, a la que contribuyen factores como la dificultad de garantizar esa capacidad ante la desaparición de barreras al comercio, la aceleración del cambio tecnológico, la creciente movilidad de capitales, e incluso la propia deriva de las distintas figuras tributarias, ya que a la reducción de los tipos se suma la generalización de tratamientos diferenciados de las fuentes de renta. Estos factores también ejercen influencia sobre el potencial redistributivo del sistema tributario en España. Las reformas que se han llevado a cabo en distintas figuras tributarias han deteriorado, en determinados períodos de tiempo, la capacidad recaudatoria de algunos impuestos directos como el de patrimonio o sucesiones (Gráfico I.17) lo que ha llevado a que en la actualidad la capacidad redistributiva del sistema fiscal descance casi exclusivamente en el IRPF. A pesar de todo ello, este impuesto sigue teniendo un papel redistributivo relevante (Gráfico I.18) y parece claro que para

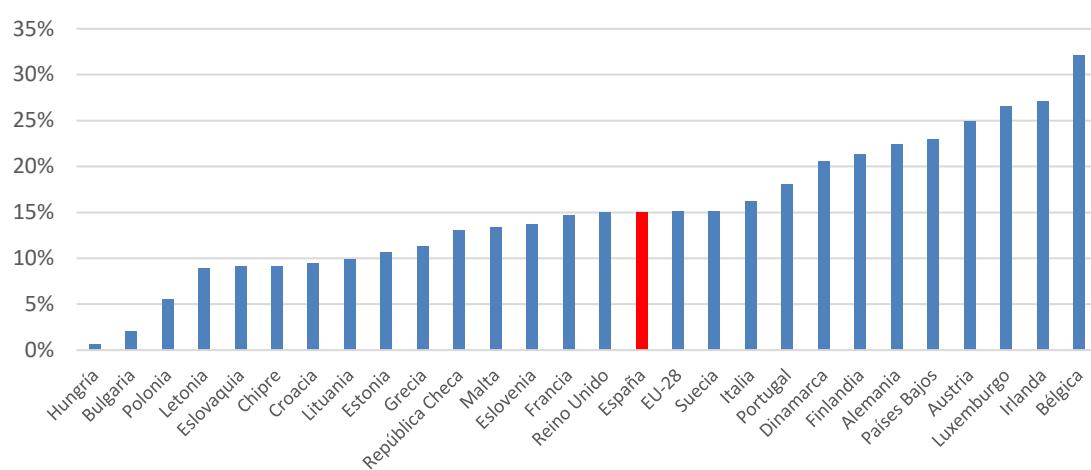
conseguir una distribución de la renta más igualitaria a través de los instrumentos impositivos sería necesario fortalecer los impuestos sobre la renta y la riqueza⁵⁸.

Gráfico I.18
Porcentaje de reducción de la desigualdad en España por la acción de impuestos transferencias, 2005-2018



Fuente: EUROMOD I 1.0+.

Gráfico I.19
**Capacidad redistributiva del impuesto sobre la renta, UE:
Cambio en desigualdad si sumamos pago anual IRPF, 2020**



Fuente: Tax-benefit policy systems, EUROMOD I3.0+, 2021. <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/resources/statistics>.

⁵⁸ En general, distintos estudios calibran su efecto reductor de la desigualdad entre 7 y 11pp del índice de Gini, lo que lo sitúa como el segundo instrumento de política pública con mayor capacidad para reducir la desigualdad, tras las pensiones contributivas por jubilación que la reducirían en unos 20pp, y seguido de cerca por el resto de las prestaciones sociales de carácter monetario que estarían en 2018 rozando los 10pp (López-Laborda *et al.*, 2021; Cantó 2013a y 2013b).

Si comparamos la capacidad redistributiva actual de los impuestos directos (principalmente IRPF e IP) de los países de la UE-27, a partir de los datos del Gráfico I.19 concluiríamos que el IRPF español se sitúa en la media aritmética de la UE-27, aunque por debajo de los principales países de su entorno más cercano como Alemania, Italia y Portugal. Este gráfico nos informa sobre cuánto supone, en términos de desigualdad de ingresos, que las cuantías de los impuestos directos (IRPF e IP) no formen parte de la renta disponible de las familias. Es decir, si se devolviera el montante de estos impuestos a los contribuyentes, ¿cómo cambiaría la desigualdad de ingresos en los distintos países de la UE? En España esa devolución aumentaría la desigualdad en 15pp, lo que nos coloca prácticamente en la media aritmética de la UE, y en una situación similar a lo que sucedería en el Reino Unido y Francia, mientras que en países como Portugal e Italia y, sobre todo, en Alemania, Irlanda o Bélgica, la desigualdad aumentaría mucho más, lo que subraya, de nuevo, la mayor capacidad redistributiva de la imposición directa en estos últimos países.

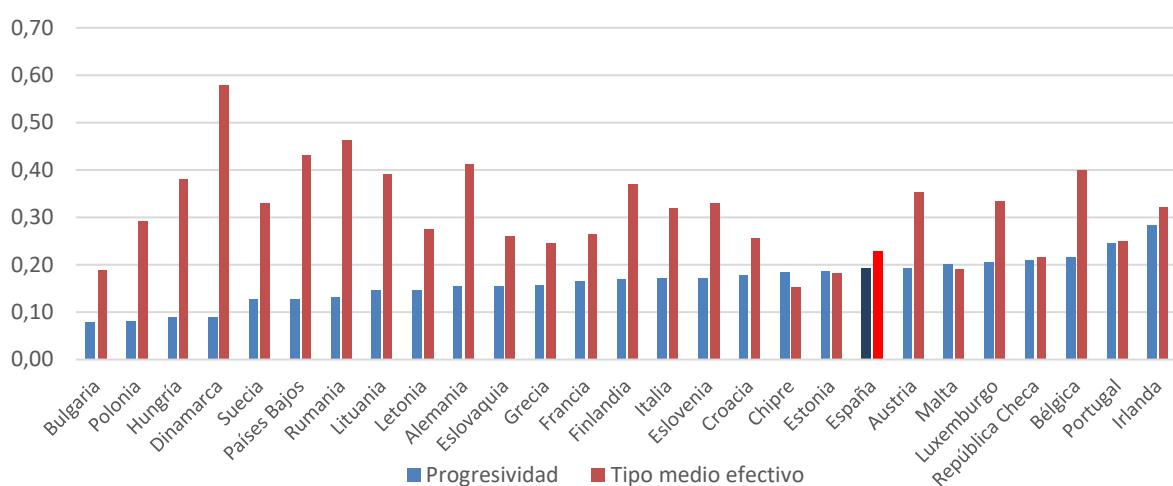
Los factores determinantes de la capacidad redistributiva de un impuesto son su dimensión económica, que aproxima la relevancia del impuesto sobre la renta bruta y se mide habitualmente a partir del tipo medio efectivo, y su progresividad. Ambos factores son importantes, ya que por separado no suelen permitir alcanzar que los efectos redistributivos sean relevantes. No obstante, su importancia no es idéntica, según demuestran los resultados de la literatura, que concluye que los países que de forma efectiva lograron que creciera el efecto redistributivo de alguno de sus impuestos, fueron los que decidieron incrementar su dimensión (su peso sobre la renta bruta) y no tanto su progresividad. En la misma línea, los estudios comparados encuentran que el efecto redistributivo del conjunto de los impuestos está más determinado por su tamaño (recaudación) que por su progresividad (OECD, 2011a). En general, la progresividad y la dimensión son factores que tienen una relación inversa y los países donde hay mayor presión fiscal suelen presentar menores niveles de progresividad, probablemente porque allí donde la carga tributaria es menor, aumentar la progresividad del impuesto puede tener menores costes de eficiencia. En el contexto de la UE-27, como se puede apreciar en el Gráfico I.20, España destaca por tener un nivel medio-alto de progresividad en el impuesto sobre la renta, similar al de Irlanda, Bélgica y Portugal, pero uno de los de menor dimensión, en términos de tipo medio efectivo, de todos los países de la UE junto con los países del este de Europa, lo que reduce su capacidad redistributiva.

Para aproximarnos a una medida comparativa de la dimensión del sistema tributario y de prestaciones en su conjunto para personas situadas en diferentes zonas de la distribución de ingresos, podemos analizar el valor del tipo marginal efectivo⁵⁹ medio en tres puntos distintos de la distri-

⁵⁹ Este cálculo considera cuánto aumentan los impuestos y se reducen las prestaciones cuando aumentan marginalmente los ingresos brutos. Se considera tanto el aumento en el pago de IRPF como en el Im-

bución de ingresos: el percentil 25, la mediana y el percentil 75 en los 27 países de la UE (Gráfico I.21). Este tipo marginal efectivo nos indica cuánto se incrementan los ingresos públicos de media en cada percentil cuando se produce un incremento marginal de los ingresos brutos de una persona situada en ese punto de la distribución de ingresos.

Gráfico I.20
**Progresividad y dimensión, IRPF y cotizaciones sociales del trabajador, UE-27,
índice de Kakwani y tipo medio efectivo, 2020**

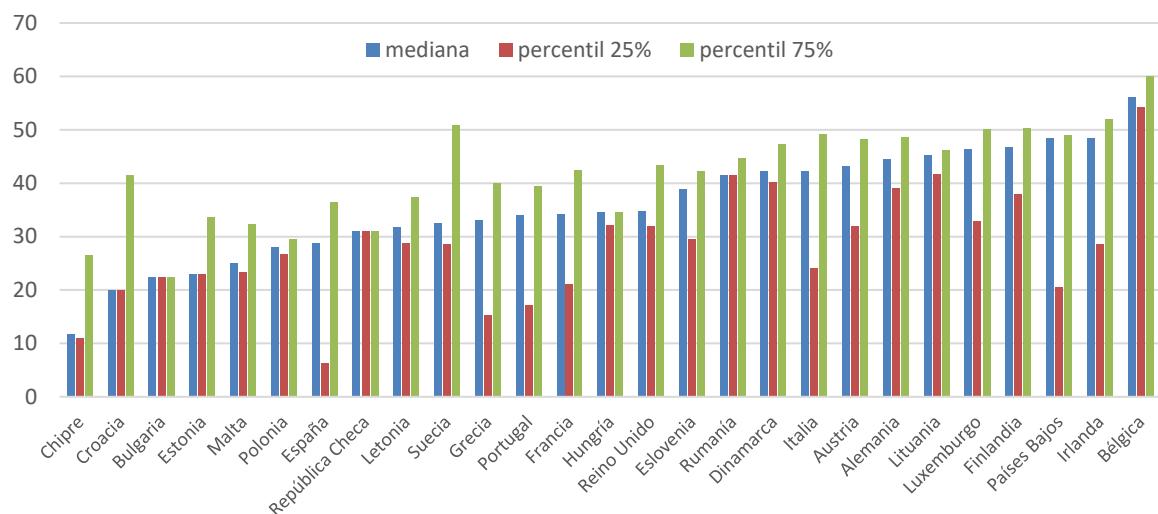


Fuente: EUROMOD-JRC Interface. <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/>.

En 2020, un aumento de un euro de los ingresos brutos aumenta de media en España menos de 30 céntimos en términos de ingresos públicos, cuando en varios países de la zona euro los ingresos aumentarían más de 40 céntimos. En concreto, si un residente en Bélgica gana un euro más de ingresos brutos, los ingresos públicos en ese país crecerían, de media, 55,8 céntimos, mientras que en Alemania lo harían en 43,5 y en Francia e Italia en 37,5. Es importante resaltar que, a diferencia de muchos otros países de la UE, en España las diferencias en estos tipos marginales efectivos son muy grandes entre la parte baja y media de la distribución y la parte alta. Un hogar colocado en el percentil 25 cuando ingresa un euro adicional sólo aporta 6 céntimos a los ingresos públicos, el mínimo de toda la UE-27 (con Bélgica a la cabeza, donde ese hogar aportaría 54 céntimos, más de la mitad del ingreso bruto). Del mismo modo, un hogar con ingresos en la mediana en España, aunque aporta 28 céntimos, sigue aportando menos de lo que un hogar similar aportaría por ese incremento de renta en dos tercios de los países europeos. Algo parecido sucede en los hogares colocados en el percentil 75, que estarían aportando 36 céntimos, también a la cola de los países de la UE-27.

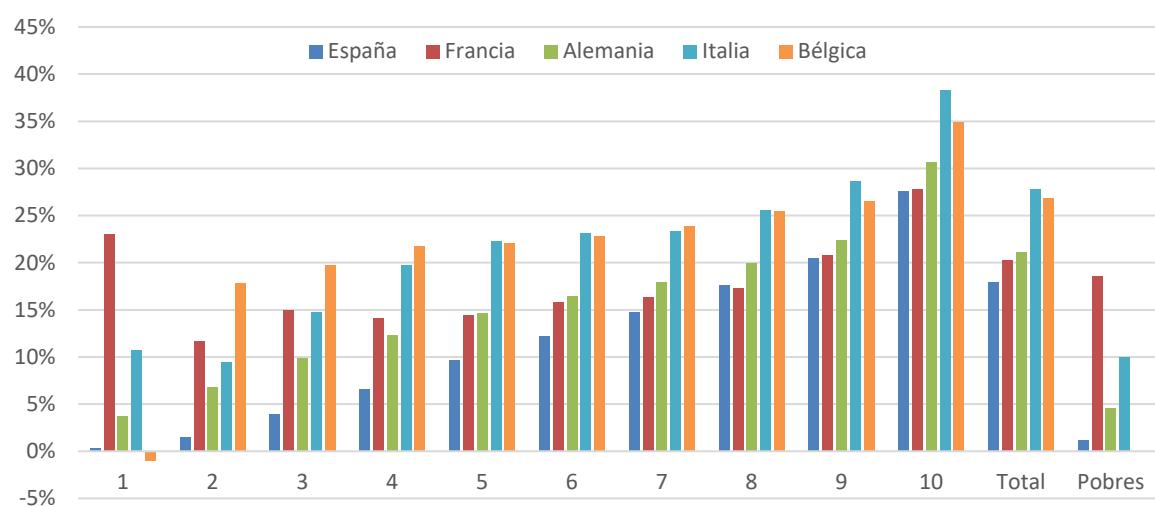
puesto sobre el patrimonio y en las cotizaciones sociales a cargo del trabajador y la correspondiente reducción en el derecho a percibir prestaciones.

Gráfico I.21
Tipos marginales efectivos medios de todo el sistema de prestaciones e impuestos en distintos puntos de la distribución, UE-27 (2020)



Fuente: Tax-benefit policy systems, EUROMOD I3.0+, 2021. <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/resources/statistics>.

Gráfico I.22
Pago medio mensual del impuesto sobre la renta y patrimonio en porcentaje de la renta original en varios países de la UE-27, por deciles de ingresos y pobreza (2020)



Fuente: Tax-benefit policy systems, EUROMOD I3.0+, 2021. <https://euromod-web.jrc.ec.europa.eu/resources/statistics>.

En términos comparados, el pago medio mensual de los impuestos sobre la renta y el patrimonio en porcentaje de la renta de mercado es anómalamente bajo en España en comparación con otros países europeos como Francia, Alemania, Italia y Bélgica. Parece claro además que, aunque todos los percentiles de la distribución registran tipos marginales efectivos medios más bajos que en otros países de la UE, el del percentil 25 presenta una brecha muy importante con el

resto de los países de la UE, ya que resulta inferior al de países con sistemas mucho menos redistributivos que el español, como los de la Europa del Este. Analizando los pagos medios mensuales de los impuestos sobre la renta y patrimonio en porcentaje de renta bruta se puede volver a comprobar que las diferencias de pago impositivo entre el sistema español y los de otros países de la UE se observan a lo largo de toda la distribución de ingresos, pero son más amplias en los hogares pertenecientes a las cuatro primeras deciles de ingresos (Gráfico I.22).

Centrando ahora el análisis en la imposición indirecta, hay que señalar que, en el ámbito europeo, estas figuras impositivas han ido ganando peso recaudatorio en las últimas décadas (European Commission, 2021d). Los estudios que analizan los efectos redistributivos de la principal figura impositiva en este ámbito, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) revelan su carácter regresivo en relación a la renta del hogar (Decoster *et al.* 2010, Thomas 2020) y un impacto proporcional o incluso ligeramente progresivo en relación al gasto. Si bien existen diferencias en el impacto distributivo del IVA entre las economías europeas, éstas dependen, en una parte importante, de la política de tipos reducidos aplicados sobre una determinada proporción de la cesta de consumo de los hogares. En particular, algunas economías han considerado adecuado reducir la regresividad del impuesto aplicando tipos de gravamen más reducidos sobre bienes y servicios que consumen en mayor proporción los hogares con un menor nivel de renta. No obstante, tal como se discutirá en el apartado correspondiente a la imposición sobre el consumo, es posible diseñar políticas redistributivas que permitan neutralizar los efectos regresivos del IVA con un diseño del impuesto basado en un sistema de tipo de gravamen único. Este sistema tiene el potencial para obtener una mayor cuantía de recursos públicos y financiar una política distributiva más eficaz. En particular, esta política puede articularse a través de prestaciones dirigidas específicamente a los hogares con menor renta, sobre los que recae la regresividad del IVA, o a través de la financiación de la provisión pública de bienes y servicios con una dimensión predistributiva.

1.7.2. Sistema tributario y desigualdades de género

La política fiscal puede ser un instrumento adicional en manos del legislador que tenga como objetivo avanzar en la igualdad de género. Por un lado, como toda política económica, las decisiones en materia de ingresos y de gastos públicos pueden tener consecuencias diferenciadas en función de si éstas producen comportamientos heterogéneos y diferenciados entre hombres y mujeres. Por otro lado, el Comité entiende que la discriminación, definida como desigualdad no justificada, por razones de género no sólo es contraria a la Constitución Española sino que es socialmente injusta y económicamente ineficiente. De ese modo, la detección de discriminaciones no justificadas y el análisis causal de los efectos diferenciales de las políticas tributarias por razones de género deberían ser las dos coordenadas fundamentales a considerar en el análisis del impacto de la política fiscal sobre las desigualdades de género.

El Comité considera que sería deseable avanzar e impulsar desde el ámbito académico un análisis de estas dos coordenadas, con el objetivo de disponer de un mejor conocimiento para la economía española del impacto causal diferenciado de las principales políticas tributarias en función del género, así como una detección de las posibles discriminaciones no justificadas existentes en el sistema tributario. El sistema tributario, como todas las políticas públicas, debe ser analizado también desde una perspectiva de género, porque intencionadamente o no, favorecen o determinan comportamientos de las personas y de las organizaciones –públicas y privadas–, dependiendo de las condiciones sobre las que actúen. Este análisis debería abarcar al sistema tributario en su conjunto, examinando de manera precisa los posibles efectos de los diferentes impuestos, pero también considerando el impacto conjunto y complementario con otras políticas. En particular, con aquellas políticas que la literatura ha detectado con un mayor impacto potencial en esta dimensión. Por ejemplo, un adecuado diseño de programas de gasto o incentivos dirigidos a determinados hogares, así como otras políticas en el ámbito regulatorio, cuya valoración se encuentra fuera del mandato de este Comité.

Como puso de manifiesto el Parlamento Europeo, la evolución de la política tributaria en los países desarrollados en los últimos años (la reducción del gravamen de las rentas del capital a través de la implantación de los sistemas duales, la disminución e incluso la eliminación de la tributación de la riqueza, o la reducción de los tipos efectivos de la imposición sobre las sociedades) podría perjudicar a las mujeres frente a los hombres en sociedades en las que la igualdad efectiva está lejos de alcanzarse. Sin embargo, este Comité no ha considerado que dicha desigualdad deba abordarse mediante una reforma del sistema tributario en este punto, ya que ello podría tener efectos distorsionadores, sin solucionar el problema de desigualdad de base, cuyo origen no es tributario.

En todo caso, a lo largo de este Libro Blanco se ha insistido en una idea que resulta igualmente central al analizar los posibles sesgos de género, y es que los beneficios fiscales de un sistema tributario suponen una excepción al régimen establecido con carácter general y una pérdida de recaudación que debe estar plenamente justificada. La evaluación de su impacto y de sus efectos es imprescindible, y es un proceso que se inició con el *Spending Review* (AIReF, 2020) y sigue en marcha con la evaluación del Ministerio de Hacienda y Función Pública (PTRR, componente 28, R3). En este contexto, el Comité considera oportuno que la futura revisión de los beneficios fiscales tenga en cuenta la perspectiva de género en las dos coordenadas señaladas anteriormente.

1.7.3. Sistema tributario y desigualdades intergeneracionales

Uno de los hechos más relevantes del notable incremento de las desigualdades observado en la mayoría de los países avanzados en la última década es la apertura de una brecha generacional que

incrementaría los niveles de pobreza y vulnerabilidad económica entre los jóvenes⁶⁰. Esta brecha generacional y sus implicaciones económicas tendrían consecuencias sobre las decisiones de emancipación, condicionando tanto el establecimiento de nuevos hogares como las tasas de fecundidad. Además, esta brecha también incidiría negativamente sobre las tasas de abandono escolar y sobre las posibilidades de búsqueda de empleo (Iacovou y Aassve, 2007; Aassve *et al.*, 2013).

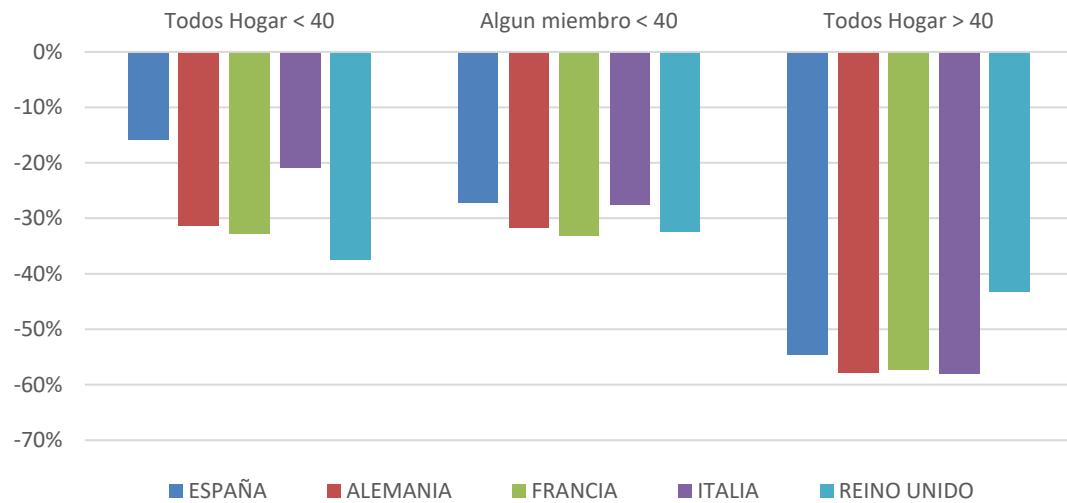
Entre los principales factores que explican el incremento de la pobreza y la vulnerabilidad económica entre los jóvenes, destaca en España su situación en el mercado laboral. En concreto, los datos señalan que las tasas de desempleo de los más jóvenes han sido superiores a las de los mayores desde hace más de dos décadas. Actualmente, la tasa media de desempleo de los menores de 40 años es un 54 por ciento más alta que la de los mayores de esa edad, con una tendencia nuevamente creciente desde principios de 2018. Este es uno de los factores que contribuye y contribuirá a que los hogares formados sólo por jóvenes tengan un riesgo de pobreza significativamente mayor que el resto. Además, la brecha salarial entre jóvenes y mayores ha aumentado significativamente en la última década. Por ejemplo, la diferencia salarial mensual media entre los ocupados menores de 40 años y los de 45 a 49 años se situaba antes de la crisis económica iniciada en 2008 entre un 7 y un 45 por ciento, dependiendo de la edad, siendo el nivel salarial inferior para los más jóvenes. Esta brecha se ha ido ampliado paulatinamente, y en 2016 se situaba entre un 11 y un 55 por ciento⁶¹.

Existe un tercer factor que podría contribuir a incrementar las diferencias generacionales: la capacidad protectora del sistema de prestaciones e impuestos para las diferentes cohortes de edad. Como es de esperar, el sistema de prestaciones e impuestos redistribuye más entre los hogares mayores que entre los hogares jóvenes, como consecuencia del peso redistributivo que tienen las prestaciones contributivas por jubilación. Como se aprecia en el Gráfico I.23, todos los sistemas de prestaciones e impuestos en las principales economías europeas redistribuyen más las rentas de las cohortes mayores que las rentas de las cohortes más jóvenes, pero hay diferencias importantes entre países. En España las diferencias son claramente superiores a las que se observan en el Reino Unido, Alemania, Francia o incluso Italia. En concreto, el sistema de prestaciones e impuestos reduce la desigualdad sólo un 16 por ciento en los hogares sólo con jóvenes, mientras que en Francia y Alemania esta reducción es el doble: un 31 y un 33 por ciento respectivamente.

⁶⁰ Los análisis con datos anteriores a la recesión iniciada en 2008 indicaban que la pobreza afectaba a una menor proporción de jóvenes en los países del sur de Europa (España e Italia) porque éstos retrasaban su emancipación y permanecían en una mayor proporción en el hogar parental hasta edades avanzadas. Sin embargo, los episodios de pobreza de los jóvenes que se emancipaban en estos países eran más duraderos que los observados en buena parte de las economías europeas (véase Ayllón 2015).

⁶¹ De acuerdo con lo que concluyen Ayala *et al.* (2019), lo más plausible es que estas diferencias salariales estén ligadas a la mayor incidencia de subempleo por falta de horas de trabajo entre los jóvenes, es decir, a que no consiguen trabajar el número de horas de trabajo que desean, más que a un aumento en la diferencia en los salarios reales por hora entre distintas cohortes.

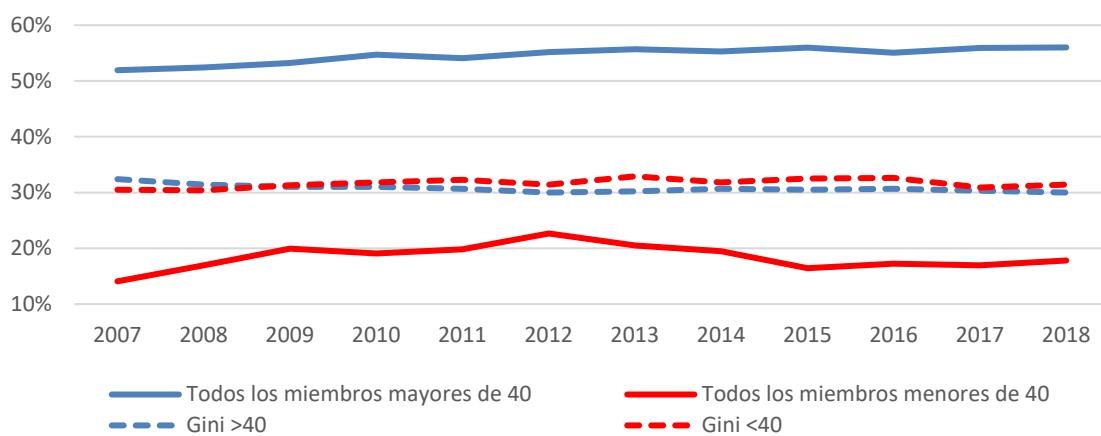
Gráfico I.23
Capacidad redistributiva sistema de prestaciones e impuestos según generación, 5 países (2018)



Fuente: EUROMOD I 1.0+.

Si analizamos la tendencia en la capacidad redistributiva del sistema español por generaciones vemos en el Gráfico I.24 que, en la última década, no hay signos de cambio estructural en la brecha que separa la capacidad redistributiva del sistema por grupos de edad ya que la capacidad redistributiva del sistema se ha incrementado desde 2007 a 2018 en 4pp en ambos grupos, manteniéndose de ese modo la brecha generacional constante en la última década.

Gráfico I.24
Evolución desigualdad y reducción sistema de prestaciones e impuestos según generación (2007-2018)



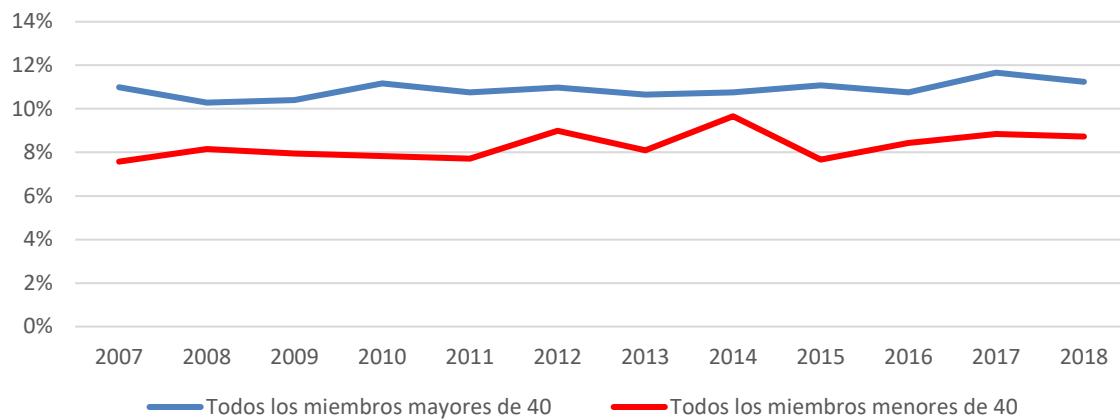
Fuente: ECV base 2013 para 2008-2019, se indica año de rentas.

En términos comparados con las economías europeas, las diferencias distributivas entre cohortes son menores en Francia, en Alemania y en el Reino Unido, donde el sistema de prestaciones

e impuestos consigue reducir la desigualdad medida con el índice de Gini de una forma bastante más equitativa entre generaciones. Estos resultados están íntimamente relacionados con el papel que desempeñan las pensiones contributivas por jubilación. Estas pensiones, que tienen como principal objetivo redistribuir rentas a lo largo del ciclo vital, están diseñadas de manera que también comprimen las rentas de una parte muy importante de la población, y son actualmente el instrumento más potente para reducir la desigualdad en todos los países analizados, aunque lo hacen en mucha menor medida en el sistema más asistencialista representado por el Reino Unido que en el resto.

Las otras políticas de transferencias generan efectos redistributivos distintos según los países. La menor capacidad de redistribuir las rentas de los más jóvenes en países como España o Italia se explica porque la capacidad redistributiva de otras transferencias distintas de las pensiones contributivas es reducida. El impacto distributivo de todas estas transferencias en España no supera los 12 puntos porcentuales de reducción del índice de Gini, mientras que esta reducción es mucho mayor en Francia o Alemania y, especialmente, en el Reino Unido; y su impacto es más potente, sobre todo para reducir la desigualdad y la pobreza entre los jóvenes. En el caso español, estas transferencias son más efectivas para reducir la desigualdad de aquellos que viven en hogares donde todos los miembros del hogar superan los 40 años y no tanto para aquellos que viven en hogares en los que todos sus miembros son menores de esa edad, lo que muestra un menor potencial redistributivo del sistema sobre las generaciones más jóvenes. En el resto de las principales economías europeas, excepto Italia, estas transferencias reducen más la desigualdad de la cohorte más joven que la de los mayores: 16 pp frente a 7pp en Alemania, 21pp frente a 6pp en Francia, o 29pp frente a 17pp en el Reino Unido.

Gráfico I.25
Capacidad redistributiva IRPF por generaciones (2007-2018)

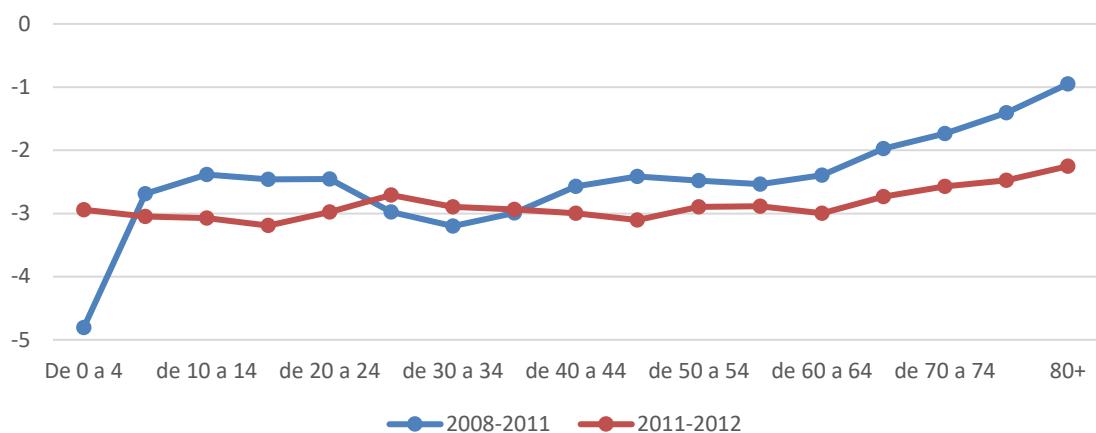


Fuente: ECV base 2013 para 2008-2019, se indica año de rentas.

El análisis distributivo entre generaciones puede también realizarse a través del examen de este efecto en sus principales figuras impositivas. La principal figura distributiva, el IRPF, muestra en

España una capacidad redistributiva menor entre los hogares más jóvenes que entre los hogares mayores. La brecha distributiva durante la última década se sitúa en 2pp, y estaría asociada a una mayor desigualdad entre los ingresos de los contribuyentes a medida que discurre el ciclo vital. Estas diferencias, que tienen un componente claramente más cíclico para los más jóvenes, no han aumentado en la última década (Gráfico I.25).

Gráfico I.26
Impacto sobre la renta disponible por grupos de edad de la última reforma del IVA, España, 2008-2012



Fuente: Cantó y De Agostini (2017).

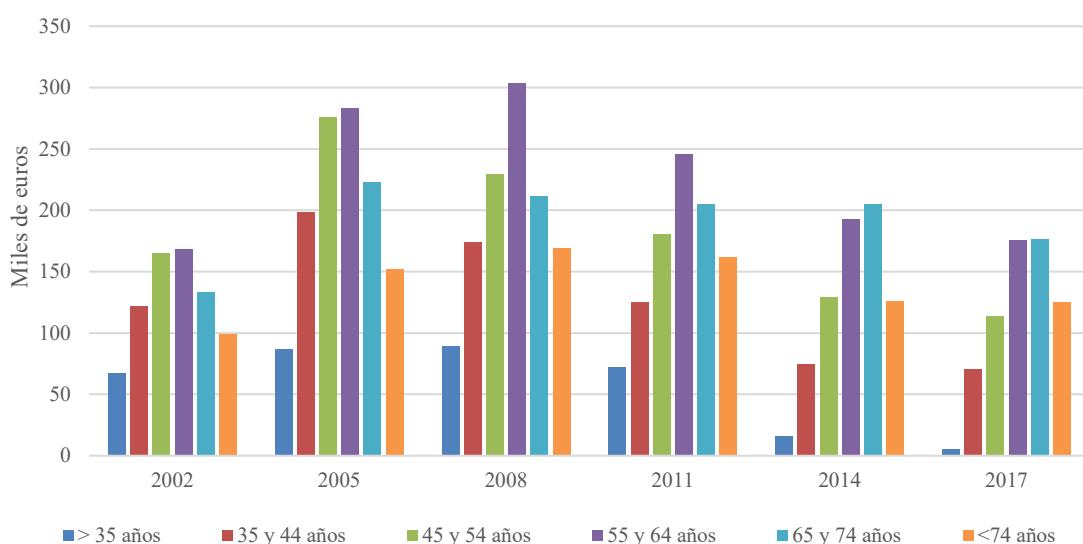
Por su parte, las reformas del IVA de la última década han reducido la renta disponible después de impuestos de las generaciones más jóvenes en mayor proporción que la reducción observada en los más mayores (Cantó y De Agostini, 2017). En concreto, en el Gráfico I.26 se presenta un análisis de impacto por edad de los cambios en los tipos de gravamen del IVA entre 2008 y 2011, articulados sin programas compensatorios para los grupos más afectados. Aquellos cambios supusieron una mayor reducción de la renta disponible después de impuestos indirectos para las cohortes más jóvenes que para las cohortes de mayor edad. En contraste, los cambios entre 2011 y 2012 tuvieron un impacto similar por grupos de edad.

Un análisis distributivo complementario al realizado en términos de renta consiste en examinar la evidencia disponible sobre la reciente dinámica observada en la acumulación y la concentración de la riqueza, así como las diferencias, en promedio, de este proceso entre distintas generaciones. En términos de riqueza neta, los últimos datos disponibles a partir de la HFCS europea revelan que, en 2017, el 10% más rico de la población española acumulaba más riqueza que el 90% restante, mientras que el 25% más pobre tenía una deuda por un valor que superaba al de sus activos. En todo caso, en perspectiva comparada, España presenta un nivel de desigualdad de la riqueza moderado en el contexto europeo, similar al de la media aritmética de la UE-27 e inferior

al de países como Alemania, Países Bajos o Austria⁶². Este hecho, en buena medida, se debe a una mayor acumulación en términos relativos de riqueza en forma de activos inmobiliarios por parte de los hogares en España, frente a un menor peso relativo de la riqueza financiera, siendo este último componente el que a escala internacional muestra una mayor contribución a la dinámica observada de incremento de la desigualdad y a una mayor concentración de la riqueza.

Gráfico I.27

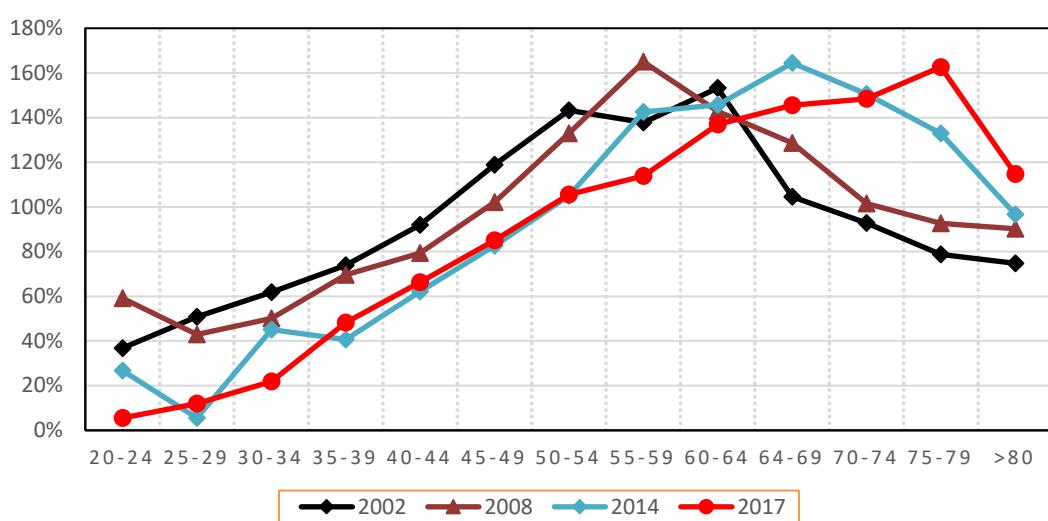
Valor en euros de la mediana de la riqueza neta por edades en España, 2002-2017



Fuente: Encuesta Financiera de las Familias, Banco de España, 2002-2017.

Gráfico I.28

Porcentaje de riqueza neta total que poseen distintos grupos de edad, 2001-2017



Fuente: Encuesta Financiera de las Familias, Banco de España, 2002-2017.

⁶² https://www.ecb.europa.eu/stats/ecb_surveys/hfcs/html/index.en.html.

No obstante, a pesar de que en términos agregados el incremento de la concentración de la riqueza en España es moderado en el contexto europeo, este hecho oculta una notable heterogeneidad entre generaciones. La evidencia disponible indica que durante la primera década y media del siglo XXI se ha producido un notable crecimiento de la desigualdad de la riqueza entre generaciones (Gráfico I.27). Entre 1999 y 2015, la riqueza media de las personas con 65 años en España se ha más que doblado respecto a la riqueza media de las personas con 35 años (Martínez-Toledano 2020; Garbinti *et al.* 2020). Este hecho incidiría negativamente en los niveles de bienestar y cohesión social de un grupo que, a su vez, se enfrenta a severos problemas relacionados con el empleo y el acceso a la vivienda por el alto nivel de desempleo juvenil, la extensión de la precariedad laboral, y los reducidos salarios de los jóvenes que están empleados frente a elevados precios de la vivienda tanto en propiedad como en alquiler (Ayala *et al.*, 2020).

En general, la principal conclusión de un buen número de estudios sobre esta cuestión es que la mediana de la riqueza neta por edades se ha reducido más para los menores de 35 años que para el resto de los grupos de edad, lo que implica que la riqueza neta tenga un componente generacional importante que deja atrás progresivamente a las generaciones más jóvenes en las últimas dos décadas. Este hecho resulta visible también si analizamos el porcentaje de riqueza neta que poseen distintos grupos de edad. Según los trabajos del World Inequality Lab (Alvaredo *et al.*, 2018; Chancel *et al.*, 2021) para España, los nacidos entre 1941 y 1963 serían la generación más favorecida en términos de riqueza neta a lo largo del ciclo vital. Como se puede apreciar en el Gráfico I.28, las generaciones más jóvenes de hoy, a la misma edad, acumulan significativamente menos riqueza que generaciones anteriores.

Finalmente, el Comité considera necesario destacar en su análisis distributivo los efectos que la persistencia hasta la fecha de un elevado déficit público estructural, reflejada en una elevada acumulación de deuda pública, pudiera tener sobre el bienestar de las generaciones futuras. Los actuales niveles de deuda pública, y su carga de intereses asociada, supondrán una reducción futura de las prestaciones y la provisión de servicios públicos o un incremento de los impuestos que tendrán que soportar las generaciones más jóvenes. Por lo tanto, el actual desequilibrio de las finanzas públicas favorece el aumento en la brecha intertemporal de bienestar entre generaciones. El Comité considera necesario introducir esta visión intertemporal en el diseño de la reforma tributaria, con el objetivo de considerar de forma adecuada la inequidad intergeneracional que supondrían distintas alternativas de reforma en la corrección de los desequilibrios existentes entre ingresos y gastos públicos.

1.8. La perspectiva de los ciudadanos

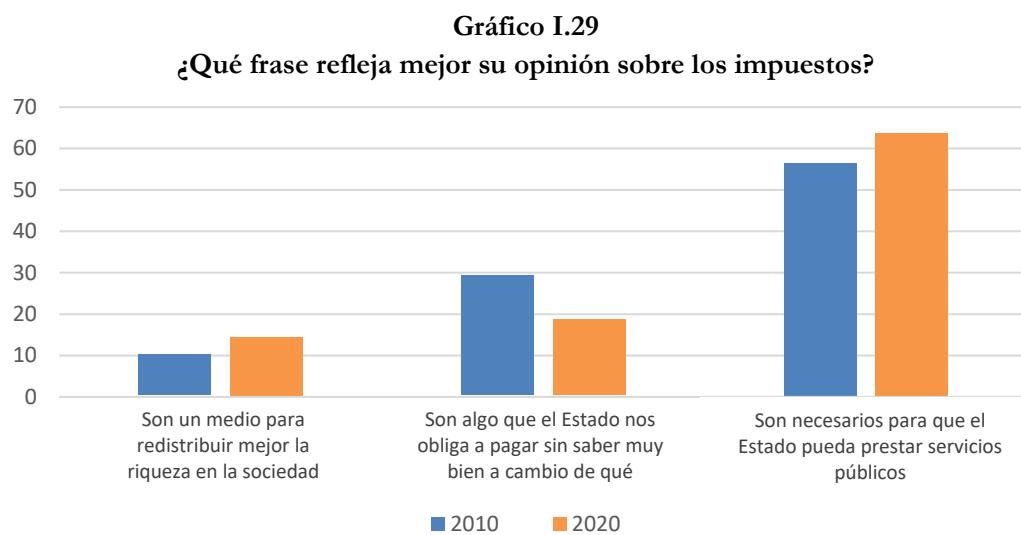
Las preferencias de los ciudadanos sobre el diseño del sistema tributario, y en general sobre las diferentes alternativas de política económica, son multidimensionales y heterogéneas. Por lo tanto, no es posible diseñar en una sociedad democrática un mecanismo de elección colectiva

que proporcione una ordenación de preferencias individuales de modo que estas se agreguen en una preferencia colectiva sobre la política económica (Arrow, 1950). De ese modo, serán los mecanismos de elección colectiva en una democracia representativa los que agregarán las preferencias y las restricciones de los ciudadanos, determinando en buena medida las políticas a implementar por el legislador, así como los ganadores y los perdedores de las mismas (Persson y Tabellini, 2000).

Considerando estas limitaciones, el Comité no entra a valorar las preferencias de los ciudadanos en cuanto a las políticas públicas, pero considera informativo recoger en su diagnóstico sus principales percepciones sobre el sistema tributario tal como las declaran en las encuestas disponibles en España. Estas percepciones proporcionan información útil sobre la necesidad de realizar una mayor pedagogía y mejorar el debate público sobre las funciones, las limitaciones y los posibles efectos de los impuestos ya que, sin duda, las preferencias de la ciudadanía están condicionadas por la información que tiene respecto de la utilidad de los impuestos y las razones por las que considera que hay una obligación moral de contribuir al bienestar común. Esta información explica la vocación pedagógica del presente Libro Blanco y la voluntad de este Comité de contribuir, aunque sea de manera modesta, a enriquecer el debate público sobre el diseño de los diferentes instrumentos de política económica que configuran el sistema tributario español.

En la literatura existen dos grandes corrientes teóricas para explicar las actitudes de la ciudadanía hacia los impuestos. Una que sugiere que la clave es el interés individual, de manera que las preferencias estarían ligadas al estatus socioeconómico y los beneficiarios netos de los programas redistributivos serán favorables a estas políticas y a los impuestos necesarios para financiarlas, mientras que los contribuyentes netos se opondrían a la redistribución y a los incrementos impositivos (Lynch y Myrskylä, 2009). Otra corriente sugiere, en cambio, que las preferencias por impuestos y políticas de gasto están determinadas principalmente por las creencias políticas y orientaciones de valores y por factores culturales específicos de cada territorio (Feldman y Zaller, 1992; Arts y Gelissen, 2001). Si el elemento principal de la opinión pública sobre impuestos siguiera una corriente de interés individual las actitudes podrían ser también el resultado de una perspectiva dinámica que sustentaría el planteamiento de que la probabilidad de movilidad social ascendente reduciría la demanda de redistribución a través del sistema impositivo (Benabou y Ok, 2001; Alesina y La Ferrara, 2005).

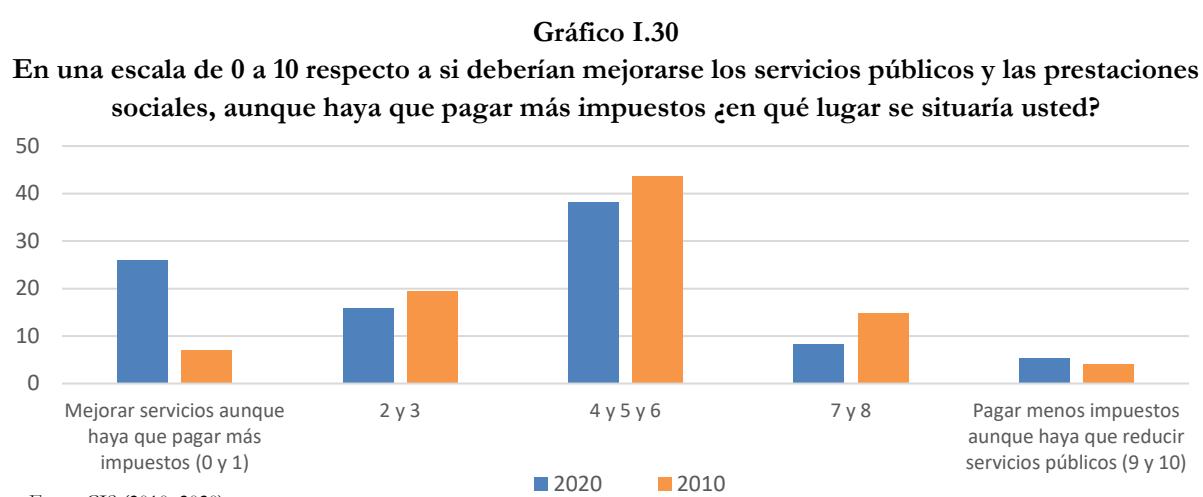
De acuerdo con las encuestas del CIS, una parte importante de la población española, uno de cada dos ciudadanos, considera que no sabe para qué sirven los impuestos, lo que denota que las necesidades de información de los ciudadanos en materia impositiva son muy amplias. Al mismo tiempo, una de cada cuatro personas considera que el papel del Estado debe ser mínimo y no intervenir, salvo para corregir posibles desajustes en el funcionamiento de los mercados. En sentido opuesto, tres de cada cuatro creen que el Estado debe intervenir en la vida económica, aunque sus preferencias sobre el alcance de esta intervención son heterogéneas (Gráfico I.29).



Fuente: CIS (2010, 2020).

Estas encuestas también señalan que, entre los años 2010 y 2020, una parte significativa de la población (casi el 20%) se ha movido hacia posiciones más favorables a mejorar los servicios públicos, incluso aunque ello signifique que haya que pagar más impuestos. No obstante, una parte muy relevante de la población española no cree que para mejorar los servicios haya que pagar más impuestos porque, probablemente, considere que se hace un mal uso de los recursos disponibles y exista margen para incrementar la eficiencia del gasto público. Al mismo tiempo, como se señaló en el apartado 4 de este capítulo, una gran parte de la población declara detectar bastante o mucho fraude fiscal.

Es relevante comprobar que los resultados del CIS sí parecen apuntar a que la ciudadanía considera cada vez más que los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos. Al mismo tiempo, en la última década una proporción mayor de ciudadanos declara como preferencia la mejora de los servicios públicos, aunque haya que pagar más impuestos, frente a una proporción menor que considera que es mejor pagar menos impuestos, aunque haya que reducir los servicios públicos (Gráfico I.30).



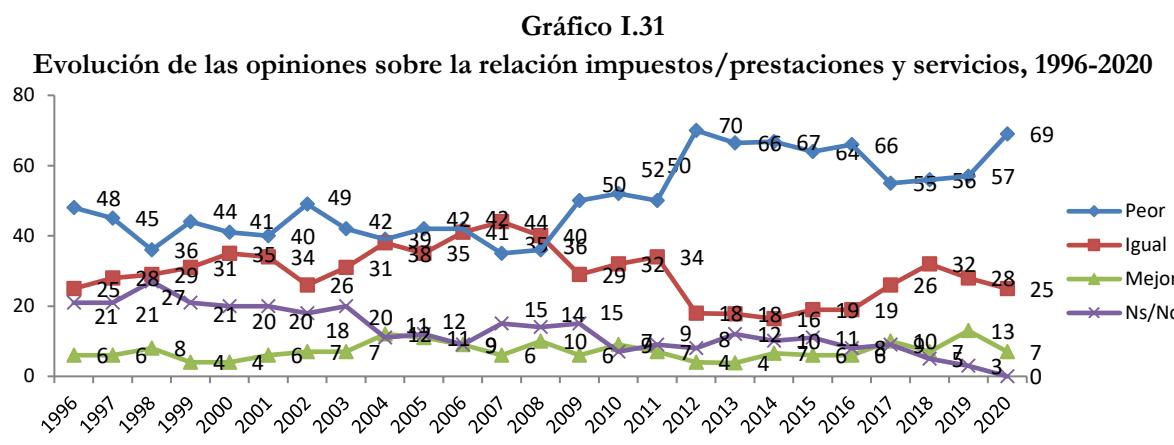
Fuente: CIS (2010, 2020).

El Barómetro Fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (2021) permite analizar la evolución de las opiniones y actitudes fiscales de los españoles desde los años 90, así como recoger su opinión sobre la relación entre los impuestos y las prestaciones-servicios públicos. En general, desde la recesión de 2008 se ha producido un aumento significativo de la ciudadanía que considera que esta relación es peor de la que se observa en otros países europeos. La sanidad pública es lo que se valora como el servicio que más ha mejorado, junto con las infraestructuras. El servicio que más justifica el pago de impuestos para los españoles en 2020 es el sistema sanitario, y los tres que más contribuyen a la distribución de la riqueza son los servicios sociales, la educación y la sanidad, por ese orden, mientras que el menos útil o necesario serían las infraestructuras.

En general, la ciudadanía valora especialmente la universalidad en la oferta pública de servicios y prestaciones, pero en la etapa de crisis económica desde 2008 a 2014 se incrementaron las posiciones críticas con el funcionamiento del Estado y con los servicios que presta a sus ciudadanos. Eso ha llevado a que más de la mitad de los encuestados en el Barómetro del IEF de 2021 opinen que la oferta pública de servicios y prestaciones no ha mejorado y ha evolucionado “poco” o “nada favorablemente” en los últimos cinco años. Esta valoración es bastante homogénea en los diferentes colectivos sociodemográficos, aunque algunas de las opiniones más optimistas se encuentran entre los grupos más jóvenes.

Cuando se preguntaba a la ciudadanía en los años noventa del pasado siglo si los impuestos, al financiar la oferta pública de servicios y prestaciones, contribuían a redistribuir la riqueza, la opinión mayoritaria era que dicha redistribución era escasa. Posteriormente este porcentaje mejoró significativamente, y muchos ciudadanos en 2001 opinaban que se iba acercando a un buen nivel. Desgraciadamente, esta pregunta se dejó de realizar en años posteriores y no es posible compararla con su opinión de hoy. Actualmente, el 54% de los encuestados considera que la oferta pública de servicios y prestaciones justifica el pago de impuestos, y la evolución temporal de esta variable sugiere que la ciudadanía fue más pesimista en los peores años de la recesión económica y después ha ido encontrando en la oferta pública de servicios y prestaciones una justificación al pago de impuestos, volviendo a posiciones algo más optimistas en 2019, similares a las que se registraban en la segunda mitad de los años noventa del pasado siglo.

Sabemos también que, tanto en 2002 como en 2020, la mayoría de las personas consultadas opinan que los distintos servicios públicos y prestaciones sociales que conforman la oferta pública financiada con impuestos son útiles y necesarios. Sin embargo, esta consideración no evita críticas con respecto al modo en que la Administración la gestiona. Por tanto, aunque la mayoría de los ciudadanos defiende la necesidad de los servicios públicos, parecen no estar del todo satisfechos en cuanto a la gestión que hace la Administración de los servicios y las prestaciones de su competencia. Sin discriminar qué Administración es la responsable del servicio o prestación de que se trate, la mayoría de ellos considera que prácticamente toda la oferta pública está insuficientemente gestionada.

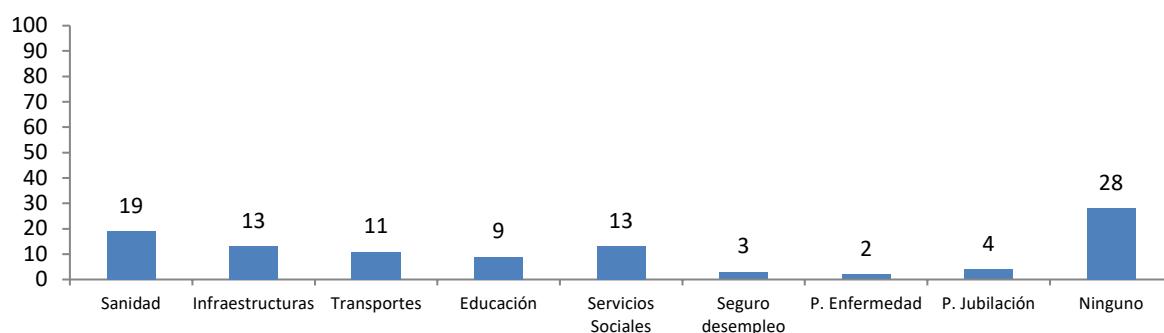


Fuente: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles, IEF (2021).

Cuando en el Barómetro del IEF se pedía a los entrevistados su opinión sobre distintas posibilidades de financiación y de gestión de la oferta pública de servicios y prestaciones (entre 1995 y 2001), la intervención del sector privado encontraba pocos apoyos, siendo la opinión mayoritaria favorable a que su gestión fuese pública y se financiase con impuestos. A partir de 2002, el desacuerdo con la participación de la iniciativa privada, tanto en la financiación, como en la gestión de la oferta pública de servicios y prestaciones sigue siendo evidente.

Tradicionalmente, y a pesar de que muchos españoles no saben muy bien cómo funciona la fiscalidad en Europa, la mayoría de los que sí tienen opinión al respecto piensa que la relación entre los impuestos que se pagan y los servicios y prestaciones que se reciben en España no está al mismo nivel que en otros países de la UE. No obstante, a partir de 2003, y hasta la crisis de 2008, los datos reflejaron una tendencia a la baja de quienes carecen de opinión al respecto, así como un leve incremento de la proporción de quienes opinan que nuestra relación de intercambio fiscal es similar a la del resto de europeos. De nuevo, con la recesión, esa tendencia no se consolidó y empeoró la opinión de los ciudadanos respecto a la relación entre impuestos y servicios. En 2020, con la pandemia, ha aumentado el porcentaje de población que considera que la relación entre impuestos y prestaciones es peor en España con relación a otros países europeos (69% en 2020 vs. 57 % en 2019).

Gráfico I.32
¿Qué servicio o prestación ha mejorado más en los últimos cinco años?

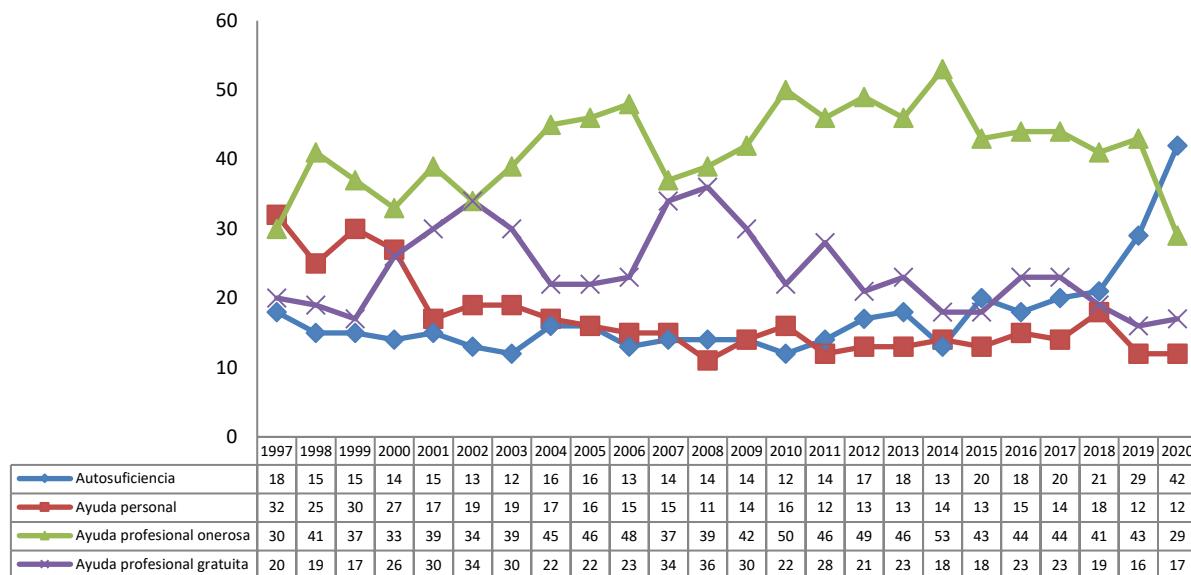


Fuente: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles, IEF (2021).

En cuanto a la contribución de los servicios y prestaciones a la distribución de la riqueza, el 28% de las personas que responden al Barómetro del IEF declaran que ninguno de los servicios y prestaciones sometidos a su consideración contribuye a la distribución de la riqueza, estando la opinión sobre la función redistributiva de la oferta pública de servicios y prestaciones bastante repartida, aunque destacan los servicios sociales y la educación, seguidos de la sanidad, las pensiones de jubilación y las infraestructuras.

En cuanto al esfuerzo a realizar por la ciudadanía para cubrir las necesidades de cumplimiento fiscal, es importante subrayar que algo más del 10% de los entrevistados no tienen que presentar declaración tributaria alguna, y entre ellos predominan los ciudadanos más jóvenes (el 26,7%) y los inactivos (19,9%). En 2020 son algo menos de la mitad los contribuyentes que cumplimentan por sí mismos sus declaraciones tributarias (41,7%) mientras que más de la mitad recurren a algún tipo de ayuda externa para realizarlas (el restante 58,3%). La capacidad de ser autosuficientes ha mejorado radicalmente en 2019 y 2020 a partir de la gestión web del programa de autodeclaración. Adicionalmente, la valoración de la capacidad de la Agencia tributaria para resolver los problemas de los contribuyentes es positiva o muy positiva en el 75% de los casos.

Gráfico I.33
Cumplimentación de las declaraciones tributarias (1997-2020)



Fuente: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles, IEF (2021).

Por otra parte, en el último Barómetro del IEF se ha preguntado a los ciudadanos por la percepción que tienen sobre la fiscalidad verde y saludable, para conocer su opinión sobre la aplicación de medidas fiscales en relación con el medio ambiente y la salud.

La gran mayoría de la ciudadanía, tres de cada cuatro personas, se manifiesta bastante o muy de acuerdo con utilizar diferentes estrategias para reducir las actividades y la producción de bienes y

servicios contaminantes y poco saludables, sin hacer distinciones significativas en cuanto a las distintas posibilidades de actuación, como las sanciones administrativas, el incremento de impuestos, la aplicación de beneficios fiscales y la concesión de ayudas directas. Sólo los agricultores parecen rechazar el uso de las sanciones administrativas sobre actividades o productos más contaminantes o poco beneficiosos para la salud en relación con otro tipo de medidas. Más de la mitad de los entrevistados cree que la utilización de impuestos para luchar contra el deterioro del medio ambiente y el cambio climático y los hábitos de vida poco saludables es bastante o muy eficaz. Se aprecian diferencias significativas en función de la edad. Los jóvenes están más concienciados de la importancia de los hábitos de vida saludable y son quienes más se muestran a favor del uso de este tipo de impuestos.

Eso sí, la mitad de los ciudadanos (53%) cree que, debido a la crisis económica y sanitaria, 2020 no sería el momento más adecuado para la creación de esos impuestos, mientras que la otra mitad (47%) cree que no se pueden retrasar más este tipo de medidas. El apoyo a los impuestos para penalizar la utilización de los vehículos más contaminantes y los viajes en barco de grandes dimensiones son los más aceptados, seguidos del gravamen de los viajes en avión y el acceso con el coche al centro de las ciudades. En contraste, gran parte de las personas entrevistadas (81,7%) se manifiesta en desacuerdo con tener que pagar un impuesto por la estancia en un hotel, por ejemplo.

Finalmente, la mayor parte de la ciudadanía cree que, dependiendo de cómo se diseñen esos nuevos impuestos, su implantación podrá perjudicar más a las personas más desfavorecidas de la sociedad (49%). En todo caso, uno de cada 3 ciudadanos (35%) cree que inevitablemente ese grupo saldrá más perjudicado, cualquiera que sea el diseño concreto de esos nuevos tributos.

2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda no contiene ningún encargo explícito sobre el IRPF y el IVA, pero el Comité entiende que su trabajo quedaría incompleto si, en su análisis del sistema tributario óptimo, dejara fuera los dos impuestos que satisfacen la mayoría de los ciudadanos y que representan más del 65% de la recaudación tributaria del Estado. Por ello, en esta sección y la siguiente se realiza el diagnóstico y se formulan recomendaciones sobre algunos aspectos relevantes de ambos impuestos.

El IRPF es el eje central de la imposición en España, tanto por razones jurídicas como económicas. Es el impuesto con mayor recaudación y el que permite dar cumplimiento al mandato constitucional de progresividad del sistema tributario (art. 31.1 CE). La progresividad del impuesto lo convierte, además, en un instrumento útil de estabilización económica a lo largo del ciclo y su versatilidad permite también introducir incentivos en favor de aquellas actividades o rentas que en cada momento son prioritarias para los principios rectores de la política económica.

Si atendemos a su importancia recaudatoria, la Tabla I.1 muestra cómo el IRPF figura de modo destacado a la cabeza de nuestro sistema fiscal en términos de recaudación. Los ingresos previstos para 2022, 100.132 millones de euros, equivalen a la recaudación conjunta de los dos tributos que le siguen en peso recaudatorio (IVA e Impuesto de Sociedades).

Tabla I.1
Ingresos tributarios (2020-2022)

Capítulos	Recaudación 2020		Avance de Liquidación 2021		Presupuesto 2022	
	Estado (1)	Total (2)	Estado (3)	Total (4)	Estado (5)	Total (6)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	36.700	87.972	43.267	93.803	48.607	100.132
Impuesto sobre Sociedades	15.858	15.858	21.889	21.889	24.477	24.477
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	1.511	1.511	1.713	1.713	1.230	1.230
Fiscalidad medioambiental	1.441	1.441	1.300	1.300	1.440	1.440
Otros	119	119	136	136	148	148
I. Impuestos directos	55.629	106.901	68.306	118.841	75.902	127.426
Impuesto sobre el Valor Añadido	25.765	63.337	32.913	69.099	42.934	75.651
Impuesto Especiales	4.984	18.790	6.567	20.183	9.672	21.843
<i>Alcohol y bebidas derivadas</i>	175	614	246	664	411	717
<i>Cerveza</i>	109	307	136	322	163	346
<i>Productos intermedios</i>	9	20	10	22	11	23
<i>Hidrocarburos</i>	2.049	10.326	3.903	11.603	5.908	12.418
<i>Labores del tabaco</i>	2.687	6.245	2.620	6.521	2.986	6.880
<i>Electricidad</i>	-87	1.237	-371	1.029	172	1.437
<i>Carbón</i>	41	41	23	23	23	23
Otros	3.318	3.318	4.986	4.986	5.273	5.273
II. Impuestos indirectos	34.067	85.445	44.467	94.269	57.880	102.767
III. Tasas y otros ingresos	1.705	1.705	1.885	1.885	2.158	2.158
INGRESOS TRIBUTARIOS	91.401	194.051	114.657	214.995	135.939	232.352

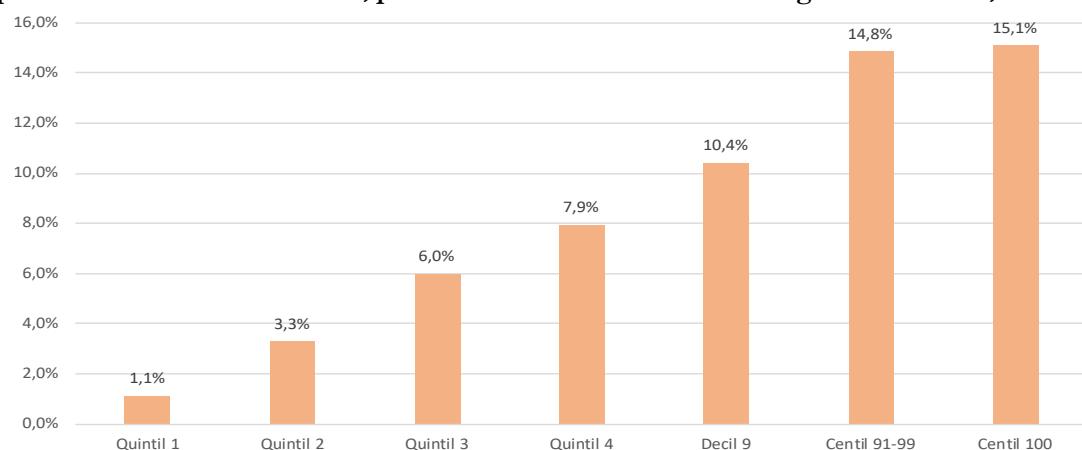
Fuente: Ministerio de Hacienda (2021b: 232).

Si atendemos a la estructura de los declarantes y el tipo de rentas que constituyen el núcleo del impuesto, puede constatarse que, de forma sostenida, son los perceptores de rentas de trabajo los que representan ampliamente al contribuyente mayoritario por IRPF (según AEAT, 2022a, de los 21.028.886 declarantes del territorio común, en 2019, 19.244.629 percibían rentas del trabajo) y que los rendimientos medios declarados por este tipo de rentas (23.115 euros) casi doblan el importe medio de la siguiente fuente de renta, la procedente de actividades económicas, cuyo rendimiento medio se sitúa en los 12.508 euros.

Si se considera de forma desagregada, el IRPF recauda fundamentalmente de las rentas salariales medias y medias-altas, las situadas entre los 20.000 y los 60.000 euros (cuantía esta última a partir de la cual se aplicaba el tipo marginal máximo de la tarifa general, hasta el ejercicio 2021). Si observamos la progresión de los tipos de la tarifa de gravamen general,⁶³ puede observarse que los principales saltos en la progresividad se dan precisamente al pasar de 20.200 a 35.200 euros (incremento de siete puntos porcentuales, del 30 al 37%) y de 35.200 a 60.000 euros (incremento de ocho puntos porcentuales, del 37 al 45%). Respecto a la situación familiar, el número medio de hijos por declaración se sitúa en 1,5.

En cuanto a la contribución del IRPF al efecto redistributivo del sistema fiscal global, en el apartado 1.7 de este capítulo ya se ha subrayado que este es el impuesto con un efecto redistributivo más elevado, con capacidad suficiente para neutralizar y revertir el efecto desigualador de los impuestos indirectos (medidos ambos efectos en relación con la renta de los hogares). El Gráfico I.34 muestra la progresividad efectiva del IRPF en 2018. Se observa cómo los tipos medios efectivos crecen a lo largo de la escala de renta bruta de los hogares residentes en España, desde el 1,1% para los hogares ubicados en el quintil con menos renta, hasta el 15,1% para los pertenecientes al 1% con renta más alta (el “top 1%”).

Gráfico I.34
Tipos medios efectivos del IRPF, por tramos de renta bruta de los hogares residentes, en 2018 (%)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2021).

⁶³ Bajo el supuesto de que la tarifa de gravamen autonómica coincide con la estatal.

El actual es un buen momento para plantear una revisión del IRPF, que permita incrementar el potencial de sus dos funciones básicas, recaudatoria y redistributiva, y a la vez reducir los costes de eficiencia asociados al impuesto. Para ello, el primer objetivo debería ser el ensanchamiento de la base imponible del IRPF, suprimiendo aquellas exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no esté justificado. Se trata de una reclamación que viene realizando desde hace tiempo la literatura académica de nuestro país y en la que también han insistido recientemente algunas instituciones y organizaciones internacionales (Comisión Europea, 2020a; OECD, 2021c; IMF, 2021b). El segundo objetivo consistiría en asegurar que el IRPF sigue desempeñando su papel como instrumento garante de la progresividad del sistema fiscal y en articular adecuadamente la relación entre este impuesto y las prestaciones públicas.

Esta sección se desarrolla en tres apartados, adicionales a esta introducción. En el segundo apartado, se examinan las exenciones del IRPF y algunos de los beneficios fiscales evaluados por la AIReF (2020): reducción por obtención de rendimientos del trabajo, por arrendamiento de vivienda y por tributación conjunta. El Comité recomienda, con algunos matices importantes, suprimir las dos últimas reducciones y transformar la primera en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* aplicado en algunos países, que permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las personas con renta reducida. En esta misma dirección, el Comité examina la posible atribución de la condición de reembolsable al mínimo por descendientes, si se quisiera que este instrumento contribuyera a la reducción de la pobreza infantil. En este apartado se examina, además, el régimen de Estimación Objetiva de rendimientos empresariales, cuya eliminación gradual también recomienda el Comité.

En el tercer apartado, el Comité expone sus razones para apoyar el mantenimiento del carácter dual del IRPF, frente a la opción de recuperar su originaria condición de impuesto sintético, plantea algunos posibles cambios en la base del ahorro y discute los elementos que habría que tomar en consideración a la hora de establecer la distancia que debería existir entre los tipos de la tarifa general y del ahorro.

Finalmente, en el cuarto apartado, el Comité examina la obligación de declarar en el IRPF y recomienda su extensión y simplificación.

Debe tenerse en cuenta que la descentralización del Sector Público en España ha producido la cesión parcial del IRPF a las CCAA de régimen común (impuesto que tiene la condición de concertado o convenido en los territorios forales), lo cual hace que las decisiones sobre este tributo, además de ser analizadas desde el punto de vista de la equidad y la eficiencia, deban considerar las posibles repercusiones sobre el sistema de financiación autonómica.

2.1. Ensanchamiento de la base del impuesto

2.1.1. *Exenciones*

A lo largo de las cuatro últimas décadas, el ámbito de las exenciones que se aplican en el IRPF ha experimentado un crecimiento muy importante. Desde la primitiva Ley 44/1978, que contemplaba solo dos exenciones para los premios de loterías y para los premios literarios, artísticos y científicos, pasando por la Ley 18/1991, que amplió a 12 los supuestos de exención, la Ley 40/1998, que los aumentó hasta un total de 17 y el Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, que las elevó hasta 21, hemos llegado a los actuales 27 supuestos de exención contemplados en el artículo 7 de la Ley 35/2006, que constituyen una enumeración carente de una mínima sistemática. Además, el precitado artículo no contiene todas las exenciones previstas en el Impuesto, pues hay que añadir las reguladas en los artículos 33.4, 38 y 42.3, así como las disposiciones adicionales 19, 26 y 37 de la Ley.

Los supuestos de exención implican que, a pesar de haberse realizado el hecho imponible, el tributo no se satisface total o parcialmente. Es habitual diferenciar entre aquellas exenciones que se establecen por razones de capacidad contributiva (exenciones fiscales), de aquellas que se crean por razones ajena a la misma (exenciones extrafiscales). Este segundo grupo de exenciones conecta con la utilización del IRPF como instrumento de política económica (STC 37/1987, de 26 de marzo, STC 19/2012, de 15 de febrero; art. 2.1 LGT). El propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 46/2000, de 17 de febrero, ha afirmado que el IRPF es un instrumento idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho.

Las exenciones (y otros beneficios fiscales) contemplados en la Ley del IRPF muestran que la finalidad del tributo no es solamente recaudatoria, sino que también se pretende un reparto justo de las cargas tributarias y la redistribución de la renta, la solidaridad o el estímulo económico para el logro de determinadas políticas. De este modo, en el ámbito del IRPF, encontramos supuestos de exención que responden a circunstancias personales y familiares del contribuyente que afectan a su capacidad económica; y otros en los que, aun poniéndose de manifiesto una capacidad económica suficiente para soportar las cargas tributarias, no se considera conveniente gravarla, para salvaguardar determinados fines de política económica y social protegidos constitucionalmente. En este sentido, conviene recordar la doctrina constante del Tribunal Constitucional conforme a la cual, para que las exenciones, como quiebra de los principios de generalidad e igualdad que rigen la materia tributaria, sean constitucionalmente válidas, deben responder a fines de interés general que las justifiquen (por ejemplo, motivos de política económica o social, atender el mínimo de subsistencia, razones de técnica tributaria, etc.), es decir, obedecer a una justificación objetiva razonable (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8º).

Ahora bien, las exenciones y el resto de los beneficios fiscales en general, son medidas que minoran la recaudación, afectando a la suficiencia del sistema tributario, de modo que detrás de su existencia

debe haber una justificación sólida que avale la pérdida recaudatoria. Los supuestos de exención deberían mantenerse siempre que siga existiendo el fundamento, fiscal o extrafiscal, que motivó su creación y cumplan de forma adecuada y proporcionada la finalidad para la que fueron creados. En cambio, deberían replantearse aquellas exenciones que reducen de forma significativa la tributación del impuesto, sin que las razones empleadas para su existencia sigan justificando su mantenimiento, o bien concedan un beneficio fiscal desproporcionado con respecto a la finalidad pretendida, o esta pueda alcanzarse de manera más adecuada utilizando otro instrumento distinto del impuesto.

En la Tabla I.2 se desglosa el coste previsto para cada una de las exenciones vigentes en el IRPF en 2022 (solo para el Estado, sin tener en cuenta, por tanto, los efectos sobre el IRPF autonómico y sobre la participación en el impuesto de municipios y provincias).

Tabla I.2
Importe de beneficios fiscales derivados de exenciones en el IRPF (2022)

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura (%)
D. Exenciones:	—	3.086,19	27,50
D.1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	53.244	112,30	1,00
D.2. Ganancias patrimoniales por mayores de 65 años	1.768	7,87	0,07
D.3. Ganancias patrimoniales por inmuebles urbanos adquiridos de 12 mayo a 31 de diciembre de 2012	633	0,82	0,01
D.4. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas	—	446,17	3,98
D.5. Premios literarios, artísticos y científicos	468	0,98	0,01
D.6. Pensiones de invalidez	840.000	1.197,71	10,67
D.7. Prestaciones por actos de terrorismo	8.400	12,46	0,11
D.8. Ayudas SIDA y hepatitis C	870	0,79	0,01
D.9. Indemnizaciones por despido	800.000	540,94	4,82
D.10. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad, maternidad y paternidad	1.650.000	491,96	4,38
D.11. Pensiones de la Guerra Civil	1.600	1,23	0,01
D.12. Gratificaciones por misiones internacionales	10.000	16,72	0,15
D.13. Prestaciones por desempleo de pago único	40.000	20,34	0,18
D.14. Ayudas económicas a deportistas	1.700	1,77	0,02
D.15. Trabajos realizados en el extranjero	60.000	96,95	0,86
D.16. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	5.100	2,44	0,02
D.17. Becas públicas	1.100.000	17,98	0,16
D.18. Prestaciones por entierro o sepelio	120.000	1,22	0,01
D.19. Prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados	6.500	1,36	0,01
D.20. Prestaciones económicas de dependencia	480.000	86,58	0,77
D.21. Prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos	75.000	7,44	0,07
D.22. Rendimientos derivados de patrimonios protegidos	20.000	1,65	0,01
D.23. Ayudas económicas de CCAA y EELL, excepto rentas mínimas de inserción	550.000	10,31	0,09
D.24. Ayudas a víctimas de delitos violentos	1.250	0,63	0,01
D.25. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	—	1,81	0,02
D.26. Rendimientos de Planes de Ahorro a Largo Plazo	238.169	3,94	0,04
D.27. Rendimientos de tripulantes de determinados buques de pesca	923	1,82	0,02

Fuente: Ministerio de Hacienda (2021c).

Por los motivos expuestos más arriba, el Comité recomienda al Gobierno que incluya las exenciones contenidas en el IRPF en los trabajos de evaluación de los beneficios fiscales previstos en

la reforma número 2 del componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia y en la planificación de los *spending reviews* a cargo de AIReF contenidos en la reforma 1 del componente 29 del mismo Plan.

Esta evaluación debería centrarse en verificar la justificación y, en su caso, persistencia de las razones que, en su momento, llevaron al legislador a introducir el supuesto concreto de exención, por ejemplo, en la indemnización por despido, en la relativa a la cobertura del riesgo de interés en préstamos hipotecarios, en la enajenación de la vivienda habitual, cuando el importe obtenido se utiliza para la adquisición de una nueva vivienda habitual o en la exención de los rendimientos de los Planes de Ahorro a Largo Plazo, que afecta a la deseable neutralidad del IRPF en las decisiones de ahorro de las personas.

Igualmente, debería replantearse la concurrencia de la debida proporcionalidad de la medida de exención para la consecución del fin extrafiscal que en cada caso se persigue, lo que podría conducir, por ejemplo, a condicionar la exención de las ganancias patrimoniales obtenidas por transmisión de vivienda habitual por personas mayores de 65 años a un determinado nivel de renta y patrimonio del contribuyente.

En todo caso, el Comité entiende que, desde el respeto al principio de igualdad (y, en este caso, también por evidentes motivos de ejemplaridad), debería suprimirse el tratamiento privilegiado de la exención total de las dietas y asignaciones para gastos de viajes que se abonen a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras EELL [artículo 17.2.b) LIRPF]. Su tratamiento debería equipararse al régimen general de dietas.

2.1.2. Reducciones por obtención de rendimientos del trabajo

El Comité plantea la conveniencia de reconsiderar el diseño actual de las reducciones relacionadas con los gastos que, en su origen, se denominaban “de difícil justificación”.

Estas reducciones se regulan actualmente en los artículos 19.2. f) y 20 de la Ley del IRPF⁶⁴. Las dos reducciones tienen el mismo origen: los “gastos de difícil justificación”, introducidos por la

⁶⁴ Art. 19.2: “Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes: [...] f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales”.

Art. 20: “Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.

Ley 48/1985, de 27 de diciembre, y que han adoptado diferentes configuraciones desde entonces. Su objetivo se plasma con la mayor claridad en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre: “*Para la mejora de la equidad, se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, especialmente para las rentas más bajas. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial*”.

Desde 2015, ese objetivo parece haberse dividido en dos, con dos instrumentos para alcanzarlos: la reducción fija de 2.000 euros, que compensa por los gastos de difícil justificación (“*otros gastos distintos de los anteriores*”, que son los tasados en las letras a) a e) del art. 19.2) y la reducción variable, para atender al resto de finalidades. Solo esta segunda sería, entonces, en sentido estricto, un beneficio fiscal, y así lo considera la Memoria de beneficios fiscales de los Presupuestos Generales del Estado.

El Comité encuentra adecuado el mantenimiento de la primera reducción, con la finalidad de compensar a los declarantes de rendimientos del trabajo por los gastos necesarios adicionales en que hayan podido incurrir para la obtención de sus ingresos.

En cuanto a la reducción variable, el Comité recomienda que se analice la posibilidad de transformar la reducción en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* (EITC) aplicado, entre otros países, en los Estados Unidos. De esta manera, este instrumento podría seguir atendiendo a los objetivos que tenía fijados hasta ahora, pero, además, permitiría corregir algunas de las debilidades y reforzar los puntos fuertes que presenta su actual regulación.

La investigación académica ha encontrado evidencia de la eficacia de la vigente reducción por rendimientos del trabajo para estimular la oferta de trabajo, especialmente, en el margen extensivo, es decir, en la decisión de participación en el mercado laboral (Barrios *et al.*, 2018; AIReF, 2020). Esta reducción tiene, no obstante, el problema de que aplica de manera implícita tipos marginales efectivos muy elevados (próximos al 50%) a las rentas del trabajo. La propuesta que aquí se discute reduce el tamaño de estos tipos marginales y permite la integración de esa medida con los esquemas de prestaciones dirigidos a las personas y hogares con rentas bajas, lo que podría fortalecer su

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales. [...]

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo”.

efecto positivo sobre la oferta laboral de los trabajadores con ingresos reducidos (Saez, 2002) y contribuir a la reducción de la pobreza. En la actualidad, el ejemplo más claro de ese tipo de prestaciones es el Ingreso Mínimo Vital (IMV) y las correspondientes prestaciones autonómicas, pero el esquema de EITC podría diseñarse para dar cabida a otras prestaciones como las que el Comité recomienda en otras partes del Libro Blanco para compensar por la adopción de determinadas medidas que pudieran comportar aumento de impuestos para las personas con rentas más bajas. En tal caso, quizás debería extenderse el esquema a algunos perceptores de rentas distintas de las laborales. Otro posible beneficio derivado de la implantación de un mecanismo como el EITC es que puede corregir la infradeclaración de rentas por algunos trabajadores (por ejemplo, la declaración incompleta de jornadas, detectada por la inspección de trabajo).

Como se ha visto más arriba, la reducción por rendimientos del trabajo vigente consta de un tramo constante (*Plateau*) y otro decreciente (*Phase-out*). La nueva deducción añadiría un tramo previo creciente (*Phase-in*), que, en su caso, podría compensar parcialmente a los beneficiarios del IMV por la reducción en esta prestación que experimentarían al obtener alguna renta del trabajo, en línea con lo establecido en el artículo 11.4 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

Un aspecto clave a considerar en la implementación de un esquema EITC como el discutido anteriormente es su coste recaudatorio, cuya magnitud dependería del diseño del mismo y de la posible incorporación en este esquema de otras prestaciones redistributivas. En la valoración del coste recaudatorio de la medida deben considerarse tres elementos: En primer lugar, el esquema EITC sustituiría a la actual reducción por obtención de rendimientos del trabajo, cuyo coste recaudatorio en 2022, según la estimación recogida en la Memoria de beneficios fiscales de los Presupuestos Generales del Estado, se eleva a 1933,7 millones de euros, teniendo en cuenta su impacto para el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales que participan en la recaudación del impuesto (Ministerio de Hacienda, 2021c). En segundo lugar, un esquema EITC que fuera efectivo incrementaría la base gravable del impuesto, al tener un efecto positivo en la oferta de trabajo y reducir las distorsiones que crean los elevados tipos marginales implícitos. Finalmente, si fuera necesario disponer de un mayor importe para incluir en el EITC algunas de las medidas compensatorias para las rentas bajas de las propuestas contenidas en otros capítulos de este Libro Blanco, el Comité estima que se podría financiar con los recursos obtenidos por otras propuestas de reforma. De ese modo, se reforzaría el papel del IRPF en la articulación de las políticas redistributivas, permitiendo así una mejor integración de las políticas de ingresos y de prestaciones públicas.

2.1.3. Reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario por arrendamiento de viviendas

Las AAPP de todos los niveles –central, autonómico y local– llevan a cabo políticas de todo tipo (cuya coordinación y eficacia conjunta deberían ser objeto de evaluación), dirigidas a fomentar la

vivienda en alquiler: regulatorias y presupuestarias, tanto por la vía de las prestaciones directas a los ciudadanos como de la introducción de beneficios fiscales en algunos impuestos, como el IRPF o el Impuesto sobre Transmisiones Parimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

En el IRPF, el Estado favorece fiscalmente el arrendamiento a través de la reducción que puede practicarse el arrendador del 60% del rendimiento neto positivo derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda (art. 23.2 Ley IRPF). De acuerdo con la evaluación de AIReF (2020), la introducción en 2003 de la reducción (en aquel momento, del 50%) aumentó el número de declarantes de rendimientos de capital inmobiliario y el importe declarado. Este efecto pudo estar relacionado tanto con un incremento de los alquileres como con un aumento en la declaración de alquileres previamente existentes (es decir, con una mejora del cumplimiento). La supresión en 2015 del incremento hasta el 100% en la reducción para arrendatarios jóvenes parece haber tenido un pequeño efecto negativo sobre la probabilidad de arrendar a este colectivo.

El Proyecto de Ley por el derecho a la vivienda prevé un aumento del porcentaje de reducción en determinados supuestos (por ejemplo, hasta el 90% para las viviendas situadas en una zona de mercado residencial tensionado) y disminuye el porcentaje aplicable con carácter general al 50%. No obstante, mantiene la reducción vigente del 60% para los contratos de arrendamiento celebrados antes de la entrada en vigor de la nueva ley.

Casi todas las CCAA regulan también incentivos al alquiler en el tramo autonómico del IRPF, sobre todo, en forma de deducciones a los arrendatarios, que, hasta donde alcanza a este Comité, no han sido objeto de evaluación.

El Comité considera que, en el momento presente, no parecen existir razones sólidas para el mantenimiento de la reducción estatal por arrendamiento de vivienda. No existe evidencia que muestre de manera causal que la actual reducción por arrendamiento de vivienda haya contribuido a estimular la oferta de vivienda de alquiler en una cuantía que justifique los costes de este beneficio fiscal, en términos de falta de neutralidad del tratamiento del ahorro destinado a la inversión inmobiliaria o los efectos en la equidad vertical que el incentivo genera.

En efecto, en primer lugar, como se ha señalado, la evaluación de la AIReF (2020) no confirma inequívocamente la eficacia de este beneficio fiscal en el fomento del alquiler de vivienda. Es probable, en segundo lugar, que la reducción haya coadyuvado a obtener una mayor información y control sobre los rendimientos derivados del alquiler de vivienda, pero, en la actualidad, seguramente, las ganancias en términos de cumplimiento para este tipo de rendimientos vendrán más de otras medidas adoptadas por la administración que del mantenimiento de la reducción.

En tercer lugar, la evidencia mostrada por la AIReF (2020) indica que los contribuyentes beneficiados pertenecen al grupo de mayor renta, lo que cuestiona su justificación desde la perspectiva de la equidad vertical en ausencia de efectos empíricos significativos del incentivo fiscal sobre la oferta de alquiler de vivienda.

Por lo tanto, el Comité recomienda que se valore la posibilidad de eliminar o rebajar sustancialmente la reducción estatal de los rendimientos netos del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. De acuerdo con la Memoria de beneficios fiscales de los Presupuestos Generales del Estado para 2022, el importe estimado de este beneficio fiscal asciende a 1.478,2 millones de euros, considerando su efecto conjuntamente sobre los ingresos del Estado, las CCAA y las EELL que participan en la recaudación del IRPF (Ministerio de Hacienda, 2021c).

Debe tenerse en cuenta que, por las razones de equidad y eficiencia que se explican en la sección 3, el Comité es partidario de incluir los rendimientos del capital inmobiliario en la denominada “base del ahorro” del IRPF. Si fuera adoptada esa alternativa, la reducción por arrendamiento de vivienda podría suprimirse íntegramente.

2.1.4. *La reducción por tributación conjunta*

El legislador ha ensayado a lo largo del tiempo diversos sistemas para ajustar la carga tributaria de determinados contribuyentes integrados en unidades familiares, desde que hubo de adaptar el IRPF a la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de la obligatoriedad de la tributación conjunta en el IRPF. La reducción por tributación conjunta adopta su configuración vigente en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Consiste en una reducción en la base de 3.400 para las unidades familiares biparentales, y de 2.150 para las monoparentales. La Memoria del Anteproyecto de esta Ley consideraba adecuado el mantenimiento de la reducción, en el caso de las unidades familiares formadas por los dos cónyuges, para evitar las pérdidas que su supresión ocasionaría a determinados matrimonios con un único perceptor de rentas (en particular, pensionistas con rentas reducidas) y también para corregir el exceso de tributación originado por la acumulación de rentas en la unidad familiar. Sin embargo, es un mecanismo que puede desincentivar la participación laboral del segundo perceptor (que en un 87% son mujeres) en las unidades familiares integradas por los dos cónyuges.

En opinión del Comité, estas finalidades de la reducción son extrañas a un impuesto individual, como pretende serlo el IRPF y, por tal motivo, es partidario de estudiar la posible sustitución de la reducción por tributación conjunta por un mínimo (o la modulación de los existentes) que permita adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares de estas unidades familiares.

2.1.5. *El mínimo por descendientes*

En respuesta a la consulta pública convocada por este Comité, tres organizaciones de derechos de la infancia –Plataforma por la Infancia, Save the Children España y UNICEF España– remitieron un documento conjunto en el que se realiza un diagnóstico sobre la pobreza infantil en España y se formulan algunas propuestas para contribuir a la reducción de la misma, en el ámbito del IRPF. La base de dichas propuestas es la sustitución del mínimo por descendientes, para los menores de 18 años, por una deducción reembolsable.

El Comité comparte con las tres organizaciones citadas el diagnóstico sobre la pobreza infantil en nuestro país. Con datos de la Encuesta de Condiciones de Vida, en 2019, casi uno de cada tres menores de edad que viven en España lo hacen en hogares que se encuentran en situación de riesgo de pobreza (27,4%), lo que supone una incidencia muy alta y sensiblemente superior a la de la población general (21%). Estas cifras sitúan a España como uno de los países de la UE con mayor tasa de riesgo de pobreza infantil, solo por detrás de Bulgaria y Rumanía, poniendo de relieve el diferencial de pobreza al que se enfrentan los hogares con menores a cargo. Además, los análisis del primer impacto de la pandemia de la COVID-19 apuntan a que este ha sido mayor en los hogares con menores, lo que supone aún mayor riesgo de que en breve aumente la privación material y la cronificación de la pobreza a edades muy tempranas.

Los niveles de inversión de las políticas públicas en infancia han sido tradicionalmente muy bajos en España y actualmente representan aproximadamente la mitad del promedio de los países de la UE (1,3% del PIB). Este diferencial se produce porque, en la mayoría de los países europeos, hay un conjunto de políticas de apoyo a la crianza, que incluyen tanto medidas fiscales como de prestaciones, de cuantías mucho más elevadas que las que tenemos en España. Los estudios especializados concluyen que el IRPF en España tiene muy poca incidencia sobre la pobreza infantil, a pesar de su papel central en las políticas redistributivas (Hernández y Picos, 2021; Cantó y Sobas, 2020; Cantó *et al.*, 2014). De los instrumentos de carácter estatal, el mínimo por descendientes del IRPF es el más importante en términos de beneficiarios potenciales y gasto, ya que más de 8 millones de contribuyentes tenían derecho a aplicarlo en 2019, lo que lo convierte en el eje fundamental del sistema español de ayudas monetarias a las familias.

Como también señalan las organizaciones referidas, la revisión del mínimo por descendientes podría contribuir a la corrección del problema de la pobreza infantil en España. Con las liquidaciones del ejercicio 2019, la AEAT calcula que hay 2.825.292 de declarantes con descendientes a cargo menores de 18 años que no pueden beneficiarse del mínimo por descendientes, por insuficiencia de su base liquidable. El coste teórico del crédito reembolsable ascendería a 1.800 millones de euros. Por otro lado, el coste derivado de la aplicación de la misma medida a las personas que no realizan la declaración del IRPF porque no están obligadas, pero sus rentas han estado sujetas a retención, es de 320 millones de euros (558.586 personas). Es decir, el coste recaudatorio total asciende a 2.120 millones de euros en el año 2019.

La aplicación de esta medida aumentaría la progresividad y el efecto redistributivo del sistema impositivo, reduciendo la desigualdad y la pobreza infantil en dos dimensiones clave, incidencia e intensidad, pues la medida aumentaría la renta disponible de la población en los dos primeros deciles de ingresos mucho más que en el resto.

En conclusión, el Comité recomienda que se estudie la propuesta de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes menores de 18 años, si se quiere que este elemento del IRPF contribuya a la reducción de la pobreza infantil.

2.1.6. *El régimen de estimación objetiva de rendimientos*

El régimen de Estimación Objetiva (EO), como los regímenes especiales del IVA con los que se aplica conjuntamente,⁶⁵ y a los que nos referimos en el apartado 3 de este capítulo, tiene como finalidad facilitar el cumplimiento en el IRPF a aquellos pequeños empresarios para los que pudiera resultar muy gravoso atender a todas las obligaciones formales derivadas del impuesto. Como es sabido, el método de EO es un régimen voluntario, y se aplica a aquellos empresarios que cumplan determinados requisitos relacionados con la actividad realizada.

De manera simplificada, para las actividades agrarias, en el régimen de estimación objetiva para el sector agrícola y ganadero se parte del volumen real de ventas y el rendimiento neto se obtiene aplicando un índice de rendimiento que fija la Administración y sobre el rendimiento neto previo así calculado se aplican amortizaciones y determinados índices correctores para obtener el rendimiento neto de módulos, sobre el que todavía se practican algunas reducciones adicionales. Este sistema no permite la deducción de los gastos reales de la actividad (cuando algunos de estos gastos, por ejemplo los de personal asalariado, son conocidos) Para las actividades no agrarias, el rendimiento neto se calcula mediante la aplicación a cada actividad de una serie de signos y módulos que no son objeto de actualización desde la Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para el año 2007, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, deduciendo el importe de los incentivos al empleo y la inversión (amortizaciones) y realizando algunas correcciones adicionales en función de elementos como la actividad realizada, la dimensión de la empresa o el propio importe de los rendimientos. Las obligaciones formales de los contribuyentes acogidos al régimen de EO se reducen significativamente con respecto a los que tributan por Estimación Directa (ED), en cualquiera de sus modalidades.

Con datos de la Agencia Tributaria, en 2019, hay 801.722 contribuyentes cuyas actividades tributan por el método de EO agraria, que declaran unos rendimientos netos reducidos medios de 2.998 euros, y 363.412 contribuyentes acogidos a la EO en otros sectores de actividad, con unos rendimientos netos medios de 10.018 euros. Declaran por ED 1.828.728 contribuyentes, cuyos rendimientos netos medios ascienden a 15.418 euros (AEAT, 2021). Los declarantes por ED no han dejado de crecer en los últimos quince años: su número es un 25% mayor en 2019 que en 2005. Por el contrario, el número de empresarios acogidos a EO ha descendido en el mismo período de manera sostenida: los contribuyentes por EO agraria en 2019 son un 76% de los que tributaban por este régimen en 2005 y los acogidos a EO en actividades no agrarias, un 56%.

El Gráfico I.35 recoge la evolución, entre 2005 y 2019, de los rendimientos netos medios declarados en cada uno de los tres regímenes anteriores. Resulta evidente el carácter cíclico de los rendimientos de las actividades económicas declarados en el régimen de ED, frente a la estabili-

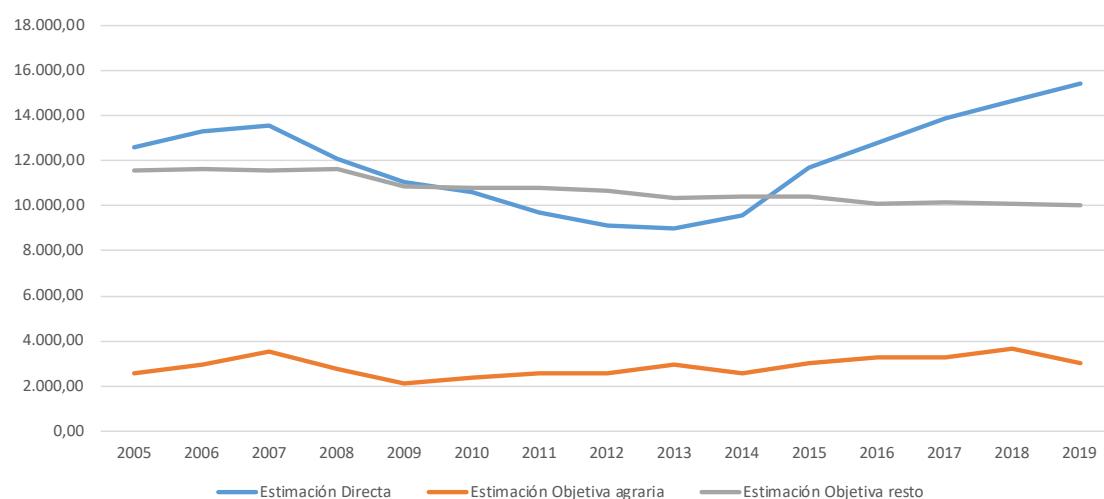
⁶⁵ Los regímenes simplificados, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca.

dad de los declarados en EO agraria, y el descenso continuado de los que se declaran en EO para actividades no agrarias. La evolución del número de declarantes y de los rendimientos medios declarados en cada régimen estarán afectados, lógicamente, por las restricciones introducidas en el ámbito de aplicación de la EO, señaladas más arriba.

Entre 2010 y 2014, los rendimientos declarados en EO en actividades distintas de las agrarias superaron a los rendimientos declarados en ED, sin que se produjera una disminución especialmente significativa en el número de empresarios acogidos a EO. Ello pudo deberse a que estos empresarios consideraran que este régimen todavía les proporcionaba alguna ventaja sobre la ED (por ejemplo, en términos de obligaciones formales), o que decidieran no renunciar al sistema de EO para evitar tener que tributar durante tres años en ED (art. 33.3 Reglamento IRPF), aunque también es posible que parte de esos contribuyentes, una vez han optado por el régimen de EO, permanecen en el mismo por inercia, sin replantearse posteriormente sus costes y beneficios.

Gráfico I.35

Evolución de los rendimientos netos reducidos medios de actividades económicas (2005-2019) (€)



Fuente: Elaboración propia, con base en AEAT (varios años).

Distintos informes sobre el sector agrario español ponen de manifiesto una estructura empresarial atomizada donde más del 50% de las explotaciones agrarias tienen una superficie inferior a 5 hectáreas (encuesta sobre la estructura de las explotaciones agrícolas del INE de 2016), un escaso grado de profesionalización y un carácter eminentemente familiar (PWC, 2019). Además, debido a la naturaleza de su producción, los agricultores pueden tener años con un volumen de rentas muy reducido, seguido de años con un elevado nivel de ingresos (García-Herrera, 2012).

El Comité considera que existen razones fundadas para la supresión del régimen de EO, que también resultan aplicables al régimen simplificado en el IVA, aunque es probable que determinadas actividades agrarias requieran de un período de adaptación más amplio debido a las carac-

terísticas de estas actividades mencionadas anteriormente. El régimen de EO ya se eliminó en los territorios históricos del País Vasco (desde 2014) y en Navarra (desde 2021). En la UE, Francia (desde 2008) e Italia (desde 2015) aplican regímenes simplificados a las actividades empresariales en la imposición sobre la renta.

En primer lugar, el régimen de EO genera unas rentas fiscales para las empresas que se benefician de su aplicación y, correlativamente, una pérdida de recaudación para el Estado. En segundo lugar, la existencia de estas rentas fiscales supone un tratamiento desigual con respecto a los contribuyentes con la misma capacidad económica que no pueden disfrutar de ese beneficio.

En tercer lugar, el régimen de EO todavía contiene algunos estímulos al fraude fiscal. Los empresarios pueden tener un incentivo a la ocultación de los elementos de acuerdo con los cuales se determinan los umbrales para la exclusión de este régimen (ingresos, compras, trabajadores, vehículos, etc.); así como, en su caso, a manipular los signos y módulos a partir de los que se cuantifica el rendimiento neto de su actividad económica. Por otra parte, puede favorecerse el incumplimiento de otros empresarios que se relacionan con los contribuyentes incluidos en el sistema de EO. En efecto, la emisión de facturas no tiene efecto fiscal alguno para el contribuyente acogido al régimen de EO en actividades no agrarias (siempre que no le haga superar el umbral para permanecer en ese régimen), pero puede constituir un gasto deducible para sus clientes en sus declaraciones del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades (además de un IVA deducible), circunstancia que puede incitar a la emisión de facturas sobre operaciones que no han existido en la realidad. De la misma manera, algunos empresarios que tributan en EO podrían tener un incentivo a ocultar parte de sus compras, lo cual no tendría ningún efecto sobre los rendimientos declarados por ellos en el IRPF, pero, en cambio, en algún caso (si tributaran en el IVA en el régimen del recargo de equivalencia o en el régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca), podría beneficiarles, al no soportar en esas operaciones un IVA que no podrían deducir (o compensar); además de favorecer a sus proveedores, ya que estos podrían declarar unas ventas inferiores a las efectivamente realizadas.

En cuarto lugar, si bien podía resultar aceptable hace cuatro décadas una estimación objetiva de bases imponibles para determinados pequeños empresarios, el tiempo transcurrido y los avances en la modernización económica y la digitalización llevan a replantearse el sentido de este método de determinación de las bases. El inconveniente que se aduce en ocasiones para oponerse a la supresión de la EO, a saber, que supone un aumento de los costes de cumplimiento, al obligar al registro de los ingresos, gastos y bienes de inversión, es poco fundado, porque parece extraño que existan actividades empresariales en las que los titulares no dispongan de estos datos, a efectos de seguir la marcha ordinaria del negocio, además de que aquellos ya cumplen ciertas obligaciones formales de llevanza de libros registros y de conservación de facturas y están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración Tributaria. Por otra parte, las tecnologías de la información permiten llevar dichos registros con un esfuerzo muy reducido, en nada comparable al que suponían los registros contables a principios de los ochenta del pasado siglo. Desde otra perspectiva, si los contribuyentes personas físicas que desarrollan actividades profe-

sionales o artísticas, incluidos en todos los casos en el régimen de estimación directa, simplificada o normal, pueden llevar dichos registros, no se ven las razones que hagan difícil extenderlo a las actividades recogidas actualmente en la EO.

Por su parte, la Administración Tributaria dispone en la actualidad de más y mejores instrumentos para simplificar sustancialmente el cumplimiento de las obligaciones formales, en especial, para las pequeñas empresas, y a la vez controlar el pago de los impuestos debidos.

Sobre la base de los argumentos anteriores, el Comité recomienda, como ya se viene haciendo desde hace tiempo desde distintos ámbitos, y como hizo también el CERSTE (2014), la supresión gradual, pero rápida, del régimen de EO, permitiendo, en su caso, a los sujetos afectados la aplicación de la modalidad simplificada de Estimación Directa. En este proceso, como se ha mencionado anteriormente, es probable que ciertas actividades, como algunas agrarias, requieran de un período de adaptación un poco más largo que las restantes, por sus características propias. Desde luego, estas medidas deberían venir acompañadas de una continuación del esfuerzo de la Administración Tributaria de información y asistencia a los pequeños empresarios y de simplificación de sus obligaciones formales.

En todo caso, el Comité considera que podría estudiarse a la luz de la experiencia comparada (Francia) la introducción de un sistema de determinación de la base imponible para las explotaciones más pequeñas (en función del número de hectáreas o de volumen de rendimientos íntegros) a partir del promedio de ingresos de los tres últimos ejercicios fiscales de manera que se tenga en cuenta la fuerte variabilidad de ingresos de estas actividades (OECD, 2020b).

Esta recomendación debe complementarse con la propuesta que se realiza en el capítulo IV de este Libro Blanco de analizar y articular la introducción de un régimen fiscal opcional para rentas de actividades económicas de reducida cuantía, dirigido a desarrollar la iniciativa emprendedora y la economía colaborativa y consistente en la tributación en el IRPF de estas rentas, admitiendo la deducción de gastos en un porcentaje fijo y reducido (no superior al 5%) y la exoneración de obligaciones formales.

2.2. El carácter dual del IRPF y la progresividad del Impuesto

El origen del IRPF dual en España se remonta al Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, que suprimió los coeficientes reductores que determinaban la no sujeción al IRPF de los incrementos y disminuciones de patrimonio transcurrido un determinado período de tiempo e introdujo un tipo proporcional del 20% para los incrementos de patrimonio irregulares. Según se argumentaba en la Exposición de Motivos de la Ley, la finalidad era relanzar la economía y superar un sistema que fomentaba el estancamiento de las inversiones en cuanto que existía un incentivo fiscal importante para mantener la inversión hasta que transcurriera el plazo en que se alcanzaba la no sujeción de los incrementos patrimoniales.

Posteriormente, la Ley 35/2006, con el objetivo de modernizar la tributación del ahorro, reforzar la equidad, incrementar la transparencia y otorgar un tratamiento neutral a este tipo de rentas, eliminó diferencias que no estaban justificadas entre la presión fiscal soportada por los distintos instrumentos en los que se puede materializar el ahorro, gravando todas las rentas que se califican como procedentes del ahorro en una base única –la “base del ahorro”– con tributación a un tipo fijo que inicialmente fue del 18% y que ha evolucionado hasta llegar a la tarifa actualmente vigente, que consta de cuatro tramos con tipos que crecen desde el 19% (para bases hasta 6.000 euros) hasta el 26% (para bases superiores a 200.000 euros). Esta es la configuración vigente del IRPF dual en España.

En el ámbito de la UE, el modelo dual se implantó por primera vez en Dinamarca en 1987 (aunque este país abandonó posteriormente este modelo) y de ahí se extendió a Suecia en 1991 y Finlandia en 1993 (Noruega lo introdujo en 1992). En la actualidad, el modelo dual está vigente, con distintas variantes, en Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Francia, Finlandia, Grecia, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal y Suecia. Hay además dos países, Bulgaria y Rumanía, donde existe un modelo dual, pero sin progresividad y otro, concretamente Estonia, en el que se puede hablar también de modelo dual, aunque solo para algunos dividendos (Princen *et al.*, 2020).

El Comité considera que el modelo dual constituye una opción pragmática adecuada para articular la tributación de las rentas del capital y del trabajo en el IRPF. En línea con una parte de la literatura académica, el Comité entiende que existen buenas razones para que tributen en el IRPF las rentas “normales” del capital, y no solo las rentas que se obtienen por encima de la rentabilidad normal de los activos, opción esta última que se defiende, por ejemplo, en el Informe Mirrlees (Mirrlees *et al.*, 2011). Entre estas razones destaca el hecho de que la tributación de las rentas del capital puede reducir las distorsiones derivadas del gravamen de las rentas del trabajo, además de reforzar el efecto redistributivo derivado del gravamen progresivo de las rentas del trabajo y las actividades económicas en el IRPF (Banks y Diamond, 2010; Diamond y Saez, 2011; Bastani y Waldenström, 2020; Jacobs, 2022).

El Comité recomienda que se lleve a cabo una reordenación de las rentas incluidas en los dos componentes de la base del IRPF: la base general y la del ahorro (o mejor, del capital). En primer lugar, deberían integrarse en la base del ahorro las rentas del capital inmobiliario y las rentas inmobiliarias imputadas. Así se propuso ya en el Informe de la Comisión Lagares (CERSTE, 2014) para las primeras y así ocurre actualmente en los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya para las rentas derivadas del alquiler de viviendas. Razones de equidad y eficiencia avalan esta recomendación, que contribuye a corregir la distorsión que se introduce en las inversiones reales frente a las financieras y, por lo tanto, a reducir la diferencia entre sus respectivos tipos marginales efectivos. Como se explica en el apartado 2.1.3, una reforma del IRPF en esta

dirección podría venir acompañada de la supresión de la actual reducción del 60% en los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de vivienda⁶⁶.

En segundo lugar, el IRPF español se aleja del modelo dual “ideal” en un aspecto relevante. Las rentas de las actividades empresariales y profesionales se integran con las rentas del trabajo en la base imponible general, cuando lo cierto es que aquellas rentas tienen un componente de rentas de capital y otro, de trabajo. Algunos países diferencian, no sin dificultades, entre ambos componentes y los someten a los respectivos tipos de gravamen. Esta reforma es, ciertamente, muy compleja y podría tener consecuencias importantes sobre la recaudación. Por estos motivos, el Comité no recomienda la reforma en el corto o medio plazo del régimen tributario de las rentas de actividades económicas, pero sí que se considere la revisión del mismo a más largo plazo.

El aspecto más complejo del impuesto dual es, seguramente, el de determinar qué relación debe existir entre la tributación de las rentas generales y del capital. La evidencia empírica disponible sugiere que las rentas del capital responden más a la imposición que las demás rentas, en especial, las del trabajo (esto es, que la elasticidad con respecto al tipo impositivo de las primeras es mayor que la de las segundas), en parte, por una reducción de la oferta de capital (Jacobs, 2022) y en parte, por la elusión y evasión facilitadas por la movilidad internacional del capital. En consecuencia, la teoría de la imposición óptima recomienda el establecimiento de una tributación inferior para las rentas del capital, que debe ser, en principio, inversamente proporcional a la elasticidad-tipo impositivo de estas rentas. Es cierto que, en los últimos años, se están realizando progresos relevantes a nivel global y europeo para combatir diversas manifestaciones de competencia fiscal lesiva y se están estableciendo estándares mínimos de transparencia y cumplimiento administrativo para atajar el problema de la elusión y evasión fiscal internacionales. En la misma línea, se han producido avances significativos en la implementación del intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras. La cuantificación de la magnitud de la respuesta de la oferta del capital a los tipos de gravamen, junto con las mejoras a escala internacional en el ámbito del control tributario de las bases sujetas al IRPF, podrían llevar a replantear la diferencia entre los tipos marginales que soportan las rentas generales y del capital, acercando de ese modo el IRPF a un modelo de impuesto sintético⁶⁷. En el ámbito del control tributario, estamos todavía en una fase inicial en la

⁶⁶ La propuesta de reforma sobre la composición de la base del ahorro, justificada para mejorar la neutralidad del tributo, puede tener un efecto sobre la recaudación agregada y la tributación media efectiva de las rentas del capital. Si el legislador considerara oportuno aplicar esa reforma y mantener ambas dimensiones constantes (recaudación y progresividad), podría calcular el ajuste necesario en la tarifa general y la tarifa del ahorro de modo que se alcanzara el objetivo de una mayor neutralidad del tributo manteniendo tanto el nivel recaudatorio como la carga tributaria entre las distintas fuentes de renta.

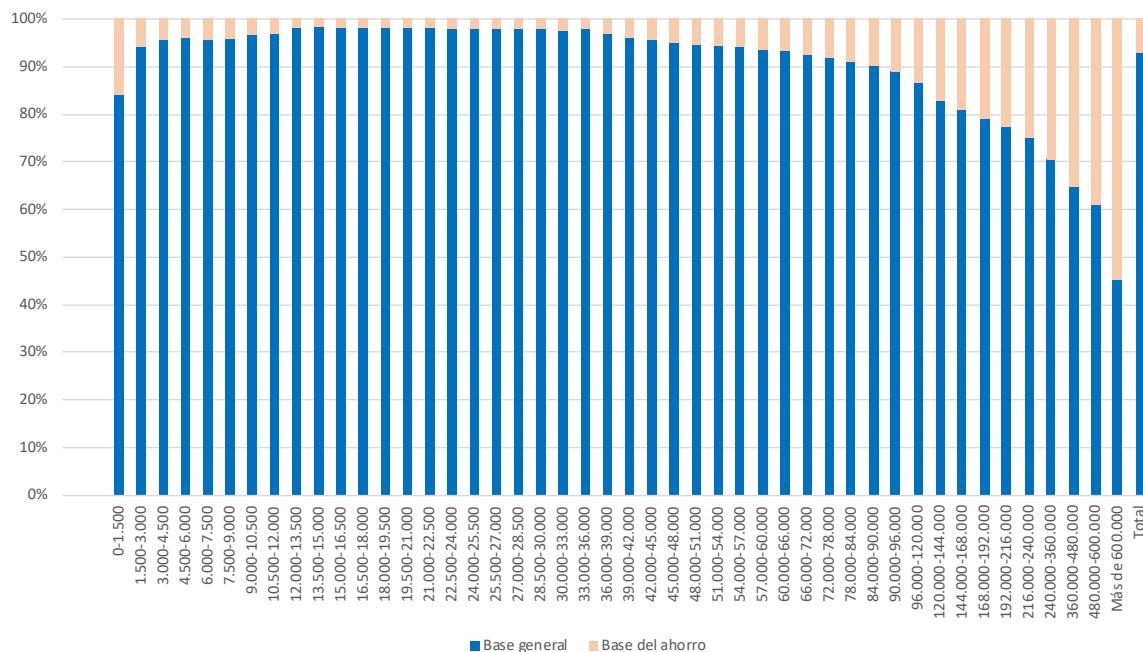
⁶⁷ En ese caso, debe recordarse, que la adopción de un impuesto sintético requeriría introducir los ajustes habituales en este tipo de gravamen en la base imponible del capital como, por ejemplo, los coeficientes reductores en las ganancias patrimoniales o las correcciones para determinar el gravamen de los dividendos de acuerdo con la normativa de la UE.

implantación de este nuevo modelo de transparencia y cooperación administrativa, que avanza a distintas velocidades en el contexto europeo e internacional, y siguen existiendo jurisdicciones o territorios opacos que garantizan la opacidad para los ahorradores.

No obstante, la regla de fijación de los tipos impositivos aplicables a las rentas generales y del capital en proporción inversa a sus respectivas elasticidades debe ser objeto de dos cualificaciones. En primer lugar, cuanto mayor sea la diferencia entre los tipos que soporten ambas rentas, mayor será el incentivo para convertir las rentas generales en rentas del capital (o percibir las segundas, en lugar de las primeras). Si se tiene en cuenta la elasticidad de transformación de las rentas generales en rentas del capital (*la shifting elasticity*: véase Piketty y Saez, 2013), la diferencia entre los tipos impositivos aplicados a ambas categorías debe ser menor que la resultante de la mera aplicación de la regla de la elasticidad inversa señalada más arriba.

En segundo lugar, las rentas del capital están más concentradas en la parte alta de la distribución de la renta, por lo que tipos impositivos más elevados sobre esas rentas tendrían un efecto redistributivo, complementario al logrado con la tributación progresiva de las rentas del trabajo y actividades económicas. El Gráfico I.36 muestra la estructura de la base imponible del IRPF en España por tramos de base en 2017, último año disponible.

Gráfico I.36
Estructura porcentual, por tramos, de la base imponible del IRPF (2017)



Fuente: Elaboración propia, a partir de Ministerio de Hacienda (2021d).

En definitiva, disponemos de algunas orientaciones para establecer los tipos impositivos de las rentas generales y del capital, pero no de reglas inmediatamente aplicables. La mayor elasticidad

de las rentas del capital justifica el establecimiento de tipos más reducidos para estas rentas, mientras que los incentivos a transformar rentas generales en rentas del capital conducen a aproximar esos tipos a los aplicables a las rentas generales⁶⁸. Por su parte, las preferencias colectivas, representadas por el legislador, sobre la relevancia del IRPF como instrumento para alcanzar los objetivos redistributivos, juegan un papel relevante en la elección del nivel y del tratamiento a través de la tarifa de las distintas fuentes de renta en el IRPF. De ese modo, las decisiones sobre la determinación de la tarifa del impuesto combinan las consideraciones técnicas expuestas en esta sección junto con las decisiones que corresponden al legislador relativas a la potencia recaudatoria y a la capacidad redistributiva que decidiera asignar al mismo.

En España, las rentas del ahorro se gravan por una escala de tipos crecientes, lo que parece una opción adecuada, dada la distribución de las mismas a lo largo de la escala de rentas (Banks y Diamond, 2010). El tipo más elevado del 26% se aplica a bases liquidables superiores a 200.000 euros, importes que, con datos de 2019, se declaran en, aproximadamente, el 0,5% de las liquidaciones con rentas del ahorro (Ministerio de Hacienda, 2021d).

En principio, si comparamos los tipos marginales de las tarifas general y del ahorro, encontramos una diferencia importante y creciente entre ellos. Por otro lado, en relación a las comparaciones entre el tipo marginal de las tarifas general y del capital en las economías europeas, la información disponible señala que los tipos marginales del capital suelen ser fijos y se encuentran en buena parte de las economías europeas en torno al 30% (véase Princen *et al.*, 2020), cuantía que está por encima del tipo máximo de la escala del ahorro en España a pesar del reciente incremento de los tipos marginales en esta base. Respecto a la tarifa general, si bien hasta fechas recientes el tipo marginal más elevado en las principales economías europeas era superior al español, esa diferencia, tal como muestra el Gráfico I.37, parece haberse reducido significativamente en el dato de 2021 con la aplicación de las últimas reformas de la tarifa⁶⁹.

En 2020, el tipo superior de la tarifa estatal (22,5%) se aplicaba a bases liquidables superiores a 60.000 euros. Con datos del año 2019, las liquidaciones con una base liquidable general superior

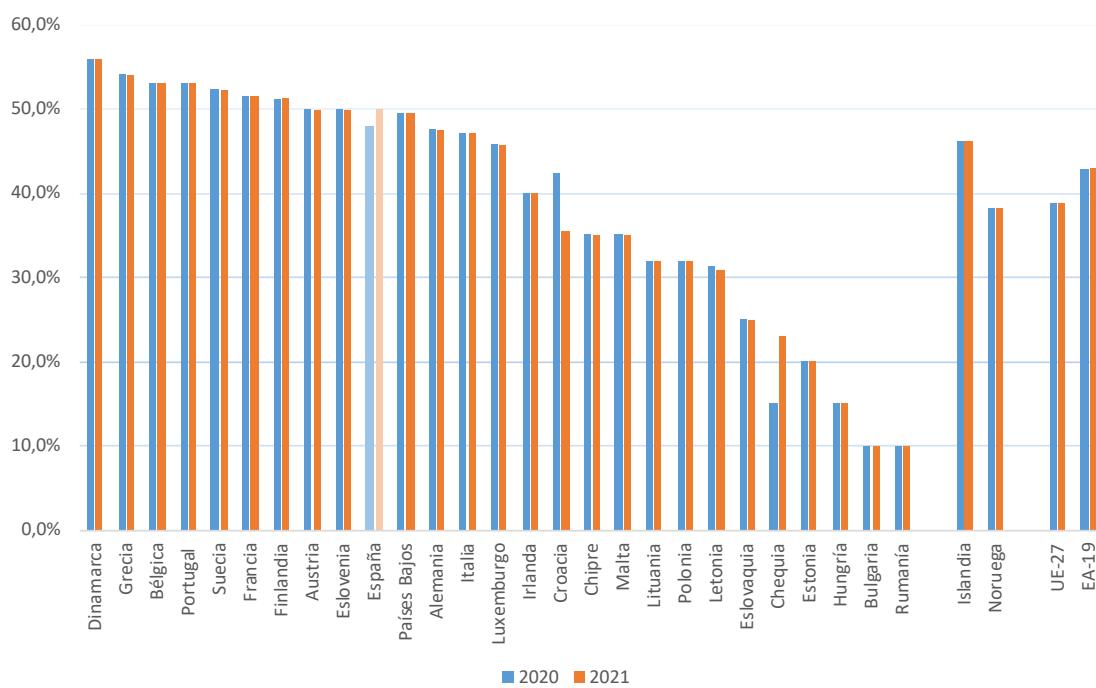
⁶⁸ Adicionalmente, habría que tener en cuenta que el nivel de los tipos impositivos del IRPF, general y del ahorro, también puede afectar a la movilidad de las bases tributarias entre el IRPF y el IS. Este tema se aborda con mayor detalle en el capítulo III de este Libro Blanco.

⁶⁹ En las comparaciones de tipos marginales entre diversas economías debe tenerse presente que las definiciones de las bases gravables sujetas a la tarifa general y la tarifa del capital no son plenamente homogéneas. Por ejemplo, en el caso de España los rendimientos del capital inmobiliario se encuentran sujetos a la tarifa general, y la base del ahorro no contiene correcciones en el gravamen de los dividendos del capital mobiliario o en las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con posterioridad a 1994. La concreción de estos componentes y los criterios de valoración de la base gravable del capital son heterogéneos entre las economías europeas.

a 60.000 euros representaban el 4,7% del total (aproximadamente, “el top 5%” de los declarantes de esas rentas) y suponían el 20,25% de la base liquidable general y el 39,52% de la cuota líquida incrementada (AEAT, 2022a). La mayoría de las CCAA aplicaba tipos más altos, por encima del 25%, siendo el más elevado el vigente en La Rioja, del 27% (a partir de 120.000 euros). El más reducido, un 21%, correspondía a Madrid (para bases superiores a 53.407,29 euros). En consecuencia, el tipo agregado más elevado (estatal + autonómico) en España se situaba en 2020 entre el 43,5% y el 49,5%, con la mayoría de las CCAA entre el 47,5% y el 48,5%. En el gráfico I.37, se ha atribuido a España un tipo del 48%.

En 2021, se ha introducido un tramo adicional en la tarifa estatal, a partir de 300.000 euros, para el que se incrementa en dos puntos el tipo marginal. Las liquidaciones superiores a esa base liquidable representan en torno al 0,15% del total (aproximadamente, “el top 0,2%”). Solo Andalucía y Murcia han reducido sus tipos superiores, mientras que la Comunidad Valenciana lo ha elevado hasta el 29,5%, para bases liquidables superiores a 175.000 euros. Por tanto, el tipo superior agregado se sitúa en 2021 entre el 45,5% y el 54%, con la mayor parte de las comunidades entre el 49,5% y el 50,5%. En el gráfico, se fija para España un tipo superior del 50%.

Gráfico I.37
Tipo de gravamen superior en el IRPF en los países de la UE, 2020, 2021



Fuente: European Commission(2021b) y elaboración propia.

Ahora bien, no es suficiente con comparar los tipos de las tarifas general y del ahorro para obtener una conclusión sobre la diferencia de tipos marginales efectivos de ambos tipos de renta, porque en ese ejercicio se están dejando al margen otros impuestos que recaen sobre esas rentas

(como el IS o el IP en el caso de las rentas del capital o las cotizaciones sociales, en el de las rentas generales; además de los impuestos sobre el consumo) y que, además, lo pueden hacer de forma diferenciada (por ejemplo, según el tipo de activo o el nivel de renta)⁷⁰. En consecuencia, el Comité recomienda tener en cuenta todos estos factores si llegara a plantearse una elevación de los tipos marginales de la tarifa del ahorro, ya fuera para intentar reducir los incentivos a la transformación de las rentas generales en rentas del ahorro, ya porque se considerara oportuno reforzar el potencial redistributivo del IRPF. En esta misma línea, el Comité cree que la incorporación en 2021 de nuevos tramos y tipos marginales en las escalas general y del ahorro constituye una oportunidad idónea para realizar una evaluación de esas medidas con el enfoque que se ha discutido en este apartado, cuyos resultados pudieran ser de interés para el diseño de futuras reformas.

El Comité sí considera necesaria una revisión de la configuración de las tarifas del IRPF. Al menos, debería corregirse el primer tramo de la tarifa del ahorro, que produce unos resultados que no parecen coherentes con las razones en las que se funda la existencia de un gravamen diferenciado del ahorro. Comparando las tarifas, general y del ahorro (y asumiendo que la tarifa autonómica coincide con la estatal), se observa que, entre 6.000 y 12.450 euros, el tipo marginal es mayor para la base del ahorro. Consecuentemente, para una base liquidable entre 6.000 y 16.750 euros, la cuota íntegra es mayor para la base del ahorro, un resultado aparentemente distinto del esperado cuando se ha decidido aplicar un tipo más reducido a estas rentas.

2.3. Obligación de declarar y prestaciones sociales

El Comité se plantea si puede ser conveniente una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF. Como es sabido, los límites vigentes a la obligación de declarar en el IRPF se apoyan sobre una amplia variedad de umbrales cuantitativos aplicables en función del tipo y cuantía de la renta obtenida (art. 96 LIRPF, art. 61 RIRPF). Estos límites se establecen para evitar incurrir en costes de cumplimiento a determinados contribuyentes con rentas reducidas, poco susceptibles de evasión y cuyo impuesto se habrá pagado casi en su totalidad a través de retenciones, así como para reducir los costes de administración del impuesto.

Hay algunos argumentos a favor de la extensión de la declaración de IRPF a más personas. En primer lugar, no hay que olvidar que el artículo 31.1 de la Constitución española consagra el principio de generalidad, conforme al cual todos estamos obligados a declarar en función de nuestra capacidad económica (STC 96/2002, F.J.7 y, entre las más recientes, STC 73/2017, F.J.3). En segundo lugar, en la actualidad, el coste para los contribuyentes derivado de la declaración del IRPF es muy reducido, teniendo en cuenta que la elaboración y presentación de las

⁷⁰ En OECD (2018b) se puede encontrar un intento de estimar, para los países de la OCDE, y para el año 2016, el tipo marginal efectivo para distintos activos, financieros y reales, aunque no se tiene en cuenta el efecto del Impuesto sobre Sociedades. Romero y Sanz Sanz (2001) estiman el tipo marginal efectivo del factor trabajo para España y otros ocho países de la OCDE, para el período 1981-1998.

autoliquidaciones del impuesto están altamente informatizadas gracias al perfeccionamiento de los servicios de información y asistencia a los obligados tributarios. El incremento de costes para la administración tampoco sería relevante.

En tercer lugar, la ampliación de la declaración de IRPF puede incrementar la información con relevancia tributaria a disposición de la administración. *A priori*, no parece que haya que esperar un efecto significativo en el grado de cumplimiento fiscal si se adoptara esta medida, ya que la normativa vigente ya pone bajo el foco de la Agencia Tributaria a gran parte de los españoles residentes en territorio común y las rentas que obtienen. Teniendo en cuenta las declaraciones individuales y conjuntas (de matrimonios y monoparentales), el número de dependientes declarados (ascendientes y descendientes) (AEAT, 2022a), y también a las personas no obligadas a presentar declaración, pero cuyos rendimientos se han sometido a retención, la Agencia Tributaria dispone de información relacionada con el IRPF del 98% de la población adulta (mayor de 18 años) residente en territorio de régimen fiscal común⁷¹.

En cuarto lugar, la regulación actual produce algunos efectos no deseables (que se han puesto de manifiesto por el Consejo para la Defensa del Contribuyente: véase su Propuesta normativa 1/2019): no parece coherente que no se considere obligado a declarar a quien debe hacerlo para obtener la devolución de retenciones excesivas; además, con la actual regulación, una nueva fuente de renta del contribuyente, de muy pequeña cuantía, puede situarlo fuera del colectivo que no tiene obligación de presentar la declaración de IRPF.

En quinto lugar, en el espíritu de lo que ya señalaba el CERSTE (2014), la obligación formal de declarar, con independencia del resultado que se produzca en términos de cuota tributaria (declaración negativa), visibiliza la participación de todos los ciudadanos en el impuesto que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política y, por tanto, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

En sexto lugar, si se considera que el IRPF puede desempeñar un papel en la articulación de algunas prestaciones a las personas con menos renta (como se propone en otras partes de este Libro Blanco), será necesario que se amplíe a estos colectivos la obligación de declarar. De hecho, la obligación de declarar con independencia de lo dispuesto en el artículo 96 LIRPF existe por expresa disposición legal para los beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital, quienes están, en todo caso, obligados a presentarla, no solo el titular del ingreso, sino todos y cada uno de los miembros de su unidad de convivencia, sean menores o mayores de edad (art. 36 Ley 19/2021).

⁷¹ Según información facilitada por el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la AEAT. En el caso de la población menor de 18 años, se dispone de información respecto al 15,1%. Por tanto, sobre el total de la población residente en territorio fiscal común, la AEAT tiene información del 83,3%

En consecuencia, el Comité cree que la obligación de declarar en el IRPF debería extenderse y sus límites, simplificarse considerablemente, con independencia de si el resultado de la autoliquidación es positivo o negativo. La aplicación de esta recomendación podría requerir un ajuste en el mecanismo de retenciones para algunos contribuyentes.

Como mecanismo para empezar a obtener algunos de los resultados que fundamentan esta recomendación, el Comité sugiere la puesta en marcha por la AEAT de un sistema sencillo de comunicaciones individualizadas a todos los perceptores de renta, informándoles de su situación tributaria, en términos absolutos y en relación con los demás perceptores.

3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

A diferencia de otros impuestos, que persiguen algunos objetivos adicionales a la obtención de ingresos, como la redistribución de la renta o la riqueza (como el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) o la corrección de determinados costes externos (como los impuestos sobre el tabaco, el alcohol o la emisión de contaminantes a la atmósfera), el objetivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es exclusivamente recaudatorio.

Si bien el IVA grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad económica (además de las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes), su particular estructura de liquidación (lo que se ha convenido en llamar “la cadena del IVA”) asegura, al menos idealmente, que el impuesto acabe recayendo sobre el consumo. Cada empresario o profesional que participa en alguna fase del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios está obligado a soportar el IVA de sus proveedores y repercutir el IVA a sus clientes, ingresando en la agencia tributaria la diferencia entre ambos, si es positiva, o solicitando la correspondiente devolución, si es negativa. Este esquema produce tres resultados de interés: primero, los inputs empleados por los empresarios no son gravados, de acuerdo con lo que recomienda la teoría de la imposición óptima; segundo, la administración tributaria recauda el impuesto por el valor generado en cada fase desde la producción hasta el consumo de cada bien o servicio; y tercero, el impuesto lo acaban pagando los consumidores finales, aunque serán las condiciones del mercado las que determinarán cuál sea la “incidencia económica” del IVA, es decir, en qué medida van a soportar efectivamente el impuesto los consumidores, las empresas (a través de una rebaja de sus márgenes) o los trabajadores (mediante una reducción de sus salarios).

Si el IVA aplicara un tipo único a una base imponible lo más amplia posible (lo que se conoce como el “IVA moderno”, por contraste con el “IVA europeo”, erosionado por las exenciones y los tipos reducidos: véase Cnossen, 2020), este impuesto, en primer lugar, aseguraría una elevada capacidad recaudatoria para atender a la financiación de los servicios y prestaciones demandados por los ciudadanos. No es casualidad que uno de los principales inconvenientes que alegan quienes se oponen a la introducción del IVA en los Estados Unidos sea que se trata de una “máquina de recaudar”, una *money machine* (President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2005). En segundo lugar, como este “IVA moderno” gravaría con un mismo tipo impositivo efectivo a todos los bienes y servicios, no introduciría distorsiones en el comportamiento de las empresas ni de los consumidores, o tales distorsiones serían, en cualquier caso, menores que en otros impuestos. A cambio, este IVA ideal es un impuesto regresivo, si se mide en relación con la renta anual de los hogares y proporcional, si se mide en relación con el gasto de los mismos.

Como es sabido, en la UE, el IVA es un impuesto armonizado. El sistema común del IVA está regulado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En España, el IVA constituye la figura más importante, en cuanto a recaudación, de la imposición indirecta, y la segunda, tras el IRPF, de todo el sistema fiscal. Con datos de Eurostat, en términos comparados, en 2019, la participación del IVA en el total de ingresos tributarios (incluidas las cotizaciones sociales) es inferior a la media aritmética de la UE-27 (un 18,7% frente a un 22%), aunque un poco superior a la media ponderada por PIB (17,9%), estando por encima del peso que tiene el impuesto en Países Bajos, Austria, Alemania, Francia, Luxemburgo, Bélgica e Italia. En términos de recaudación sobre PIB, nuestro país se sitúa en la posición 23 de la UE-27.

El IVA español, como el de otros países de la UE, pero, como veremos enseguida, de forma más acusada que en la mayor parte de estos, se aleja de ese “IVA moderno”, del modelo ideal esbozado más arriba. Y lo hace, fundamentalmente, por la aplicación de tipos impositivos inferiores al general del 21% (un tipo reducido del 10% y otro superreducido del 4%) y por la concesión de exenciones (en sanidad, educación, servicios financieros, etc.), que reducen considerablemente la base sobre la que se aplican los tipos.

En este epígrafe se abordan los problemas que presentan los tipos reducidos y las exenciones desde la perspectiva de los principios impositivos clásicos (equidad, eficiencia y sencillez) y se formulan algunas recomendaciones de reforma. Posteriormente, se discuten algunas deficiencias de los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca, y también se plantean sugerencias de reforma. Por fin, en el Anexo I.1 se realiza un sucinto análisis sobre los impuestos especiales destinados a corregir los efectos externos sobre la salud⁷².

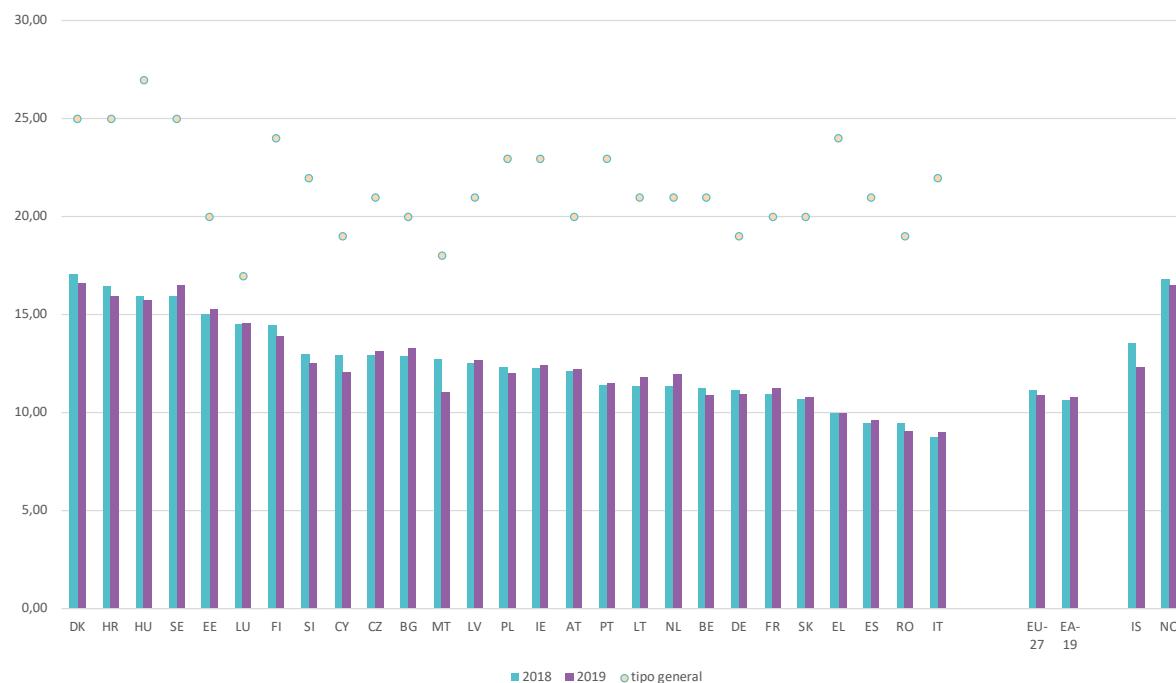
3.1. Tipos reducido y superreducido y exenciones

3.1.1. *Efectos recaudatorios y distributivos*

El Gráfico I.38 muestra los tipos implícitos del IVA para los países de la UE-27 (más Islandia y Noruega), en 2018 y 2019. El tipo implícito es el cociente entre la recaudación por IVA y el consumo de hogares, instituciones sin fines de lucro (ISFL) y gobiernos. El tipo implícito en España está, en ambos años, en el entorno del 9,5%, porcentaje solo superior al de Rumanía e Italia, y casi 1,2 puntos por debajo de la media de la Eurozona.

⁷² Los relacionados con el medio ambiente se examinan en el capítulo II. Las implicaciones para el IVA de la digitalización de la economía y el desarrollo de actividades emergentes son objeto de un análisis detallado en el capítulo IV.

Gráfico I.38
Tipo implícito del IVA y tipo general (%)



Fuente: European Commission (2020a, 2021c).

El tipo implícito depende de varios factores: el tipo general aplicable en cada país, el nivel de incumplimiento y la aplicación de tipos reducidos y exenciones. Como se aprecia en el Gráfico I.38, el tipo implícito depende positiva, pero débilmente, del tipo general del impuesto. El denominado “Gap del IVA” (*VAT Gap*, o, más concretamente, *Compliance Gap*, “Gap de cumplimiento”, que se calcula como la diferencia entre la recaudación real y la recaudación potencial derivada de la aplicación de la normativa del impuesto, y que se debe al fraude, elusión, errores, etc.) parece ser reducido en España, también en términos comparados: 5.840 millones de euros en 2019, un 6,9% de la recaudación potencial, frente a un 10,3% para la media de la UE-28 (European Commission, 2021d)⁷³. Por tanto, la mayor parte de la diferencia entre el tipo implícito y el tipo general del 21%, así como de la diferencia existente entre el tipo implícito del IVA en España y la mayoría de los Estados Miembros de la UE, tiene que deberse al efecto de los tipos reducido y superreducido y las exenciones (el denominado “Gap de Política”, *Policy Gap*).

Por lo que se refiere a la aplicación de tipos reducidos y superreducidos, según las estimaciones de la European Commission (2021d), España presenta en 2019 un “Gap de tipos” (*Rate Gap*) del 13,96% de la recaudación que se obtendría aplicando el tipo general al consumo final, en

⁷³ La consistencia de la metodología de estimación del Gap de cumplimiento está sometida a debate académico.

ausencia de fraude. Solo están por encima Portugal (14,05%), Polonia (14,85%), Austria (15,18%), Italia (15,71%), Malta (15,96%) y Chipre (16,99%), siendo la media de la UE-28 el 9,83%.

España es el país de la UE en el que una mayor parte de la base imponible del IVA tributa a algún tipo reducido. Bach *et al.* (2021) destacan que nuestro país aplica tipos reducidos o super-reducidos a 33 categorías de productos, cifra solo superada por los 35 de Italia. En la UE, salvo Dinamarca, que tiene un único tipo impositivo del 25% (aunque aplica tipo cero a los periódicos y determinados transportes), todos los países tienen varios tipos reducidos. Según el reciente estudio de la AIReF (2020), España grava con tipos impositivos claramente más reducidos que sus socios europeos la alimentación, salud, ocio y cultura y restauración (especialmente, en el suministro de bebidas alcohólicas), que representan una parte sustancial del gasto de los hogares; mientras que las diferencias con otros países no son tan relevantes en hostelería y transporte.

Las estimaciones existentes para España del coste recaudatorio asociado a la existencia de tipos inferiores al general no difieren excesivamente. AIReF (2020) cuantifica el coste recaudatorio para 2016 en 17.800 millones de euros, solo para los hogares residentes: 5.300 derivados del tipo superreducido, y 12.500, del tipo reducido. Para el año 2018, López Laborda, Marín y Onrubia (2018/2021) estiman ese beneficio –también para los hogares residentes– en 17.100 millones de euros: 5.300 por la aplicación del tipo del 4%, y 11.800, del 10%. El gap del 13,96% estimado por la European Commission (2021d) –para hogares, ISFL y gobiernos– representa unos 13.800 millones de euros para 2019. La mayor discrepancia en las cifras se da con la Memoria de beneficios fiscales, que cuantifica los beneficios para los hogares, ISFL y AAPP, en el ámbito del denominado territorio común. La Memoria estima para 2022 unos beneficios fiscales de 27.100 millones de euros, incluyendo el coste para el Estado, las CCAA y los entes locales que participan en la recaudación del IVA: 7.400 por aplicación del tipo superreducido, y 19.700, del reducido (Ministerio de Hacienda, 2021c).

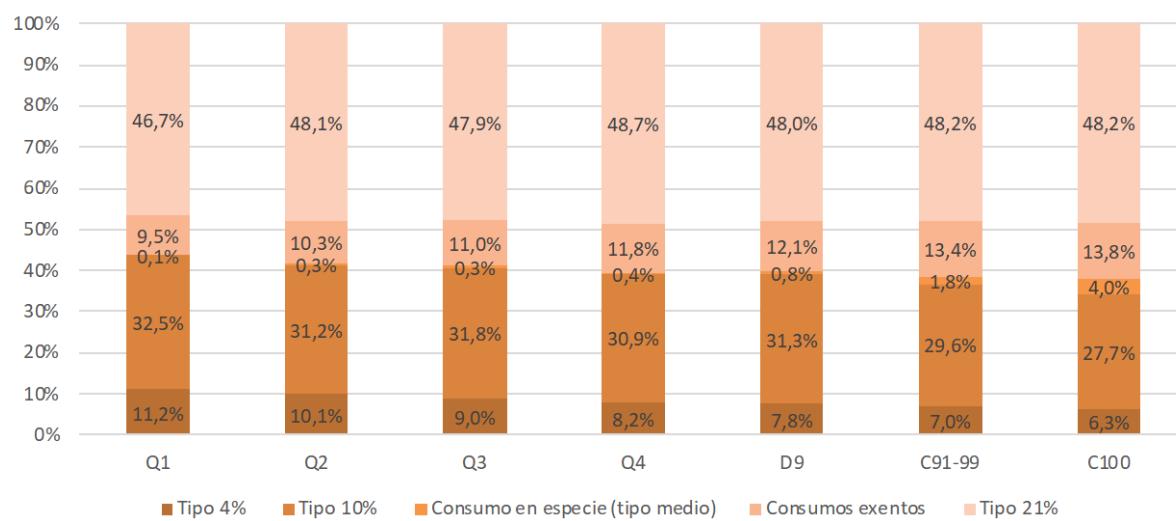
En cuanto a las exenciones, en 2019, el “Gap de exenciones” (*Exemption Gap*), representa para España un 43,98%, solo por detrás de Reino Unido (44,45%), siendo la media de la UE-28 el 34,86%. Debe subrayarse que el estudio de la Comisión Europea incluye en el gap de exenciones la no aplicación del IVA en Canarias, Ceuta y Melilla. El gap correspondiente a la exención de los servicios públicos es el 18,71%, un poco por encima de la media del 18,31% de la UE-28; y el de los servicios financieros y de seguros, el 2,67%, para una media del 2,13% (European Commission, 2021d).

En términos de coste recaudatorio, según la Memoria de beneficios fiscales, las exenciones representan un beneficio fiscal de 18.600 millones de euros en 2022 (Ministerio de Hacienda, 2021c).

De la magnitud de los beneficios fiscales derivados de la existencia de exenciones y tipos reducidos en el IVA dan cuenta, adicionalmente, otras dos cifras. Considerando solo el coste para el Estado, los beneficios en el IVA representan el 53% de los beneficios fiscales de todos los impuestos directos e indirectos (Ministerio de Hacienda, 2021c) y más del 50% de la recaudación presupuestada del IVA correspondiente al Estado.

El Gráfico I.39 muestra el peso que tienen, en 2018, los consumos gravados a los distintos tipos impositivos o exentos en el consumo total de los hogares residentes en España. Mientras los consumos gravados a los tipos reducido y superreducido disminuyen su peso a medida que aumenta la renta de los hogares, los consumos gravados al tipo general o exentos aumentan su participación.

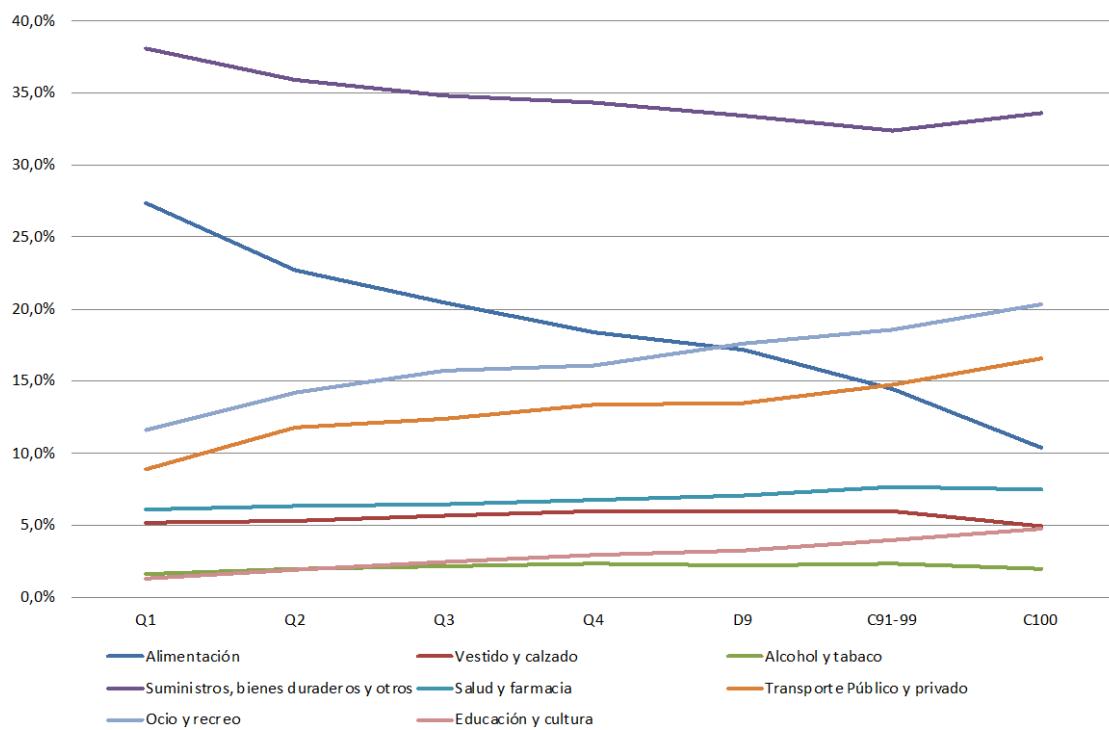
Gráfico I.39
Participación de los consumos gravados a distintos tipos en el consumo total de los hogares residentes, por tramos de renta bruta, 2018 (%)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2018/2021).

Por su parte, en el Gráfico I.40 se observa la participación de diversos grupos de gasto en el consumo total de los hogares, para el mismo año, reflejándose con nitidez el distinto perfil del gasto de los hogares según su renta. Destaca la caída en el peso del gasto en alimentación, desde el 27% del consumo total para los hogares situados en el 20% de menor renta, hasta el 10% para los ubicados entre el 1% con más renta. Aunque mucho menos pronunciada, también se produce una caída en el peso de los suministros y bienes duraderos, del 38 al 34%. Por contra, el gasto en ocio y recreo aumenta su participación en el consumo total de los hogares, desde el 12% para los hogares pertenecientes al primer quintil, hasta el 20% para los situados en el 1% con mayor renta bruta; el gasto en transporte, público y privado, del 9 al 17%, y el gasto en educación y cultura, del 1 al 5%.

Gráfico I.40
Participación de diversos grupos de gasto en el consumo total de los hogares residentes por tramos de renta bruta, 2018 (%)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2018/2021).

Como se observa en el Gráfico I.41, el IVA es un impuesto regresivo cuando se pone en relación con la renta de los hogares, ya que el cociente entre la carga impositiva y la renta bruta (es decir, el “tipo medio efectivo”) se reduce cuando aumenta la renta de aquellos. Cuando el tipo medio efectivo se calcula en relación con el consumo de los hogares, el propio Gráfico muestra que el IVA es ligeramente progresivo.

Como consecuencia de su regresividad en términos de renta (y de su importancia recaudatoria), el IVA aumenta la desigualdad en la distribución de la renta bruta, calculada con el índice de Gini, en algo más del 3%. No obstante, en coherencia con los resultados que muestran los Gráficos I.39 y I.40, la aplicación de los tipos inferiores al general hace que el IVA sea menos regresivo y su efecto redistributivo menos negativo de lo que lo sería si no existiera más que el tipo general del 21%. En este último escenario, el IVA aumentaría la desigualdad en la distribución de la renta bruta de los hogares cerca de un 5%. Por lo tanto, los tipos reducido y superreducido reducen en casi un tercio el efecto redistributivo negativo de este impuesto (véase más adelante la Tabla I.3).

Si atendemos a la composición de los hogares, los tipos medios efectivos más elevados los soportan los hogares monoparentales y los formados por una única persona menor de 30 años o

mayor de 65; si se atiende a la fuente principal de renta de los hogares, el tipo más alto corresponde a los que dependen de transferencias, públicas o de otros hogares; y si se considera la edad del sustentador principal del hogar, el tipo efectivo del IVA decrece con la edad de aquel hasta los 65 años, en que empieza a crecer, de forma que el tipo mayor corresponde a los hogares cuyo sustentador principal tiene más de 85 años. Todos estos hogares son los que tienen rentas brutas medias más reducidas (ver las tablas del Anexo I.2).

Gráfico I.41
Tipos medios efectivos de IVA sobre renta y consumo, por tramos de renta bruta de los hogares residentes, en 2018 (%)



Fuente: López Laborda, Marín y Onrubia (2018/2021).

Una vez conocidos los efectos sobre la recaudación y la distribución de la renta derivados de la aplicación de tipos reducidos y superreducidos y exenciones, a continuación, debemos examinar qué función desempeñan estos elementos en el IVA español y si está o no justificado su mantenimiento en el mismo. Cuando la respuesta sea negativa, se sugerirán algunas líneas de reforma.

3.1.2. *Tipo reducido y superreducido: problemas y recomendaciones*

Los tipos inferiores al general persiguen, fundamentalmente, tres finalidades: facilitar el consumo de bienes y servicios de primera necesidad, consumidos en una proporción mayor de su renta por las personas con menos recursos (como alimentos, vivienda o medicamentos: véase el Gráfico I.40), favorecer el consumo de bienes y servicios de mérito, que pueden no consumirse suficientemente por las personas (tanto externalidades como “internalidades”: salud, medio am-

biente, cultura) y limitar los desincentivos al trabajo asociados a otros impuestos, como el IRPF y las cotizaciones sociales (pequeñas reparaciones, limpieza y cuidado del hogar, restaurantes). Y todavía podría añadirse una cuarta finalidad: la protección de algún sector económico, como, por ejemplo, el turístico (que afectaría a la tributación de servicios como la hostelería, la restauración o el transporte). En el artículo 91 de la Ley del IVA encontramos ejemplos de operaciones gravadas al 4% o el 10% que encajan en uno o varios de estos cuatro escenarios.

Con respecto al primer objetivo, aunque es cierto que los tipos reducidos abaratan el precio de determinados consumos para las personas con menos renta, también lo es que, en valores absolutos, el beneficio es mayor para las que tienen más renta, que no necesitan ese subsidio, lo que eleva significativamente el coste recaudatorio ocasionado por la reducción de los tipos. El 55% del beneficio fiscal que representan los tipos reducidos se concentra en el 40% de los hogares más ricos.

Por otra parte, aunque la finalidad que se persigue con esta medida no es estrictamente redistributiva (porque el abaratamiento del precio para las personas con menos renta se consigue aunque el precio también se reduzca para los más ricos), la aplicación de los tipos reducidos produce, efectivamente, como ya hemos señalado, una mejora del efecto redistributivo del IVA. Pero esto no tiene por qué ser necesariamente adecuado si, a cambio, se producen otros efectos negativos que podrían evitarse con medidas alternativas. Lo relevante es cómo trata a las personas, según su capacidad económica, el conjunto del sistema de impuestos y prestaciones, y no un impuesto determinado. Además, los tipos reducidos implican que el impuesto no trate igual a personas iguales, pero con distintas preferencias de consumo.

Una forma más barata y eficiente de alcanzar el mismo fin podría ser la utilización de prestaciones dirigidas a las personas con renta reducida cuyo consumo se quiera favorecer, directamente o a través del IRPF, que es el impuesto más adecuado para llevar a cabo esa diferenciación por rentas.

En cuanto al segundo objetivo, el favorecimiento de bienes socialmente deseables, la literatura identifica, al menos, tres problemas (Institute for Fiscal Studies, 2011): que el beneficio que supone el tipo reducido crece –en muchos casos, de forma injustificada– con el precio del bien favorecido por la reducción; que no siempre se puede dirigir ese beneficio exclusivamente hacia los colectivos cuyo comportamiento quiere incentivarse; y que no es efectivo para los empresarios, ya que estos pueden deducir el IVA soportado en sus inputs, con independencia de su cuantía. Nuevamente, las políticas orientadas a consumos y colectivos determinados podrían ser un instrumento más idóneo para alcanzar ese objetivo.

El tercer objetivo de los tipos reducidos es corregir los desincentivos al trabajo que pueden generar otros impuestos, como el IRPF o las cotizaciones sociales, ya que aquellos tipos disminuyen la tributación en el IVA de bienes y servicios complementarios del trabajo o sustitutivos de

la producción en el hogar (como el cuidado de niños y del hogar, pequeñas reparaciones, peluquería, restauración, etc.), que también están relacionados con un mayor fraude potencial y, además, suelen ser servicios intensivos en mano de obra, con un porcentaje elevado de trabajadores de menor cualificación (Institute for Fiscal Studies, 2011). La evidencia empírica que pudiera sostener esta política es todavía muy limitada. Además, de acuerdo con los resultados que presenta, puede dar lugar a recomendaciones contradictorias con otros objetivos: así, mientras la corrección de las distorsiones en la oferta de trabajo podría avalar la aplicación de un tipo reducido a los servicios de restauración (complementarios del trabajo), la preocupación por las personas de menos renta puede justificar la menor tributación de las compras de alimentos para ser consumidos en el hogar (sustitutivas del trabajo).

Por lo que se refiere a la utilización de los tipos reducidos como instrumento de protección de algún sector económico, baste decir que esa actuación introduce una distorsión evidente, en perjuicio de los sectores no favorecidos por la misma, que impide una competencia empresarial en igualdad de condiciones.

A los problemas anteriores, específicos de cada escenario, todavía hay que añadir algunos comunes a todos ellos. En primer lugar, existe una tendencia indudable a la consolidación de las operaciones gravadas a tipos favorables y la extensión de estos a otras operaciones. Es una tarea muy complicada –realmente, imposible– determinar inequívocamente qué operaciones son mercedoras, por uno u otro de los motivos señalados más arriba, de la aplicación de un tipo inferior al general y cuáles deben quedar excluidas del mismo; como también resulta imposible hacer esa delimitación de una vez para siempre. Ello explica la actuación de los grupos de interés que entienden, en ocasiones, justificadamente, que la no aplicación del tipo reducido a una determinada operación atenta contra la equidad horizontal exigible al impuesto⁷⁴. En segundo lugar, los tipos reducidos, al afectar a los tipos efectivos que soportan los distintos bienes y servicios, alteran los patrones de consumo de las personas y reducen su bienestar⁷⁵. En tercer lugar, los tipos reducidos aumentan los costes de administración y cumplimiento, siendo estos últimos mayores, proporcionalmente, para las pequeñas y medianas empresas. En cuarto lugar, la aplicación de

⁷⁴ En el momento de redactar este documento, se encuentra en fase de tramitación la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre la que se alcanzó una orientación general en el Acuerdo del Ecofin de 7 de diciembre de 2021. El objetivo básico de esta Propuesta de Directiva es garantizar que los Estados Miembros reciban el mismo trato y dispongan de mayor flexibilidad para aplicar tipos de IVA reducidos y que apliquen un tipo medio ponderado superior al 12%. Además, esta Propuesta reforma la lista de bienes y servicios para los que se permiten tipos reducidos incluida en el Anexo III de la Directiva.

⁷⁵ Medida esta reducción en términos de variación compensatoria, que es la cantidad de dinero que habría que entregar a (o tendría que pagar) un consumidor para mantener, tras una reforma (fiscal, en este caso: la reducción de tipos), el mismo nivel de bienestar que antes de la reforma.

tipos reducidos introduce distorsiones en el funcionamiento del mercado interior y en el comercio internacional, distorsiones que se acentúan, en el primer caso, por las diferencias de tipos que también existen entre Estados Miembros. Como señalan Bach *et al.* (2021), las diferencias en el régimen de tipos reducidos y exenciones aplicable en cada Estado Miembro implican distorsiones en los precios relativos que impiden que las empresas puedan competir en la UE en igualdad de condiciones. Además, los elevados costes de cumplimiento se trasladan a los costes de producción y a los precios, domésticos y de exportación, lo que representa una distorsión adicional, en especial, como se ha dicho, para las pymes. Finalmente, la diversificación de tipos incentiva el desplazamiento del consumo a los países con tipos más bajos.

En definitiva, aunque los objetivos que se persiguen pueden ser perfectamente atendibles, la literatura no ha encontrado, hasta ahora, argumentos suficientemente sólidos que avalen la utilización de los tipos reducidos para alcanzar tales fines. En tal caso, parece preferible, en aplicación del principio de neutralidad, establecer un único tipo de gravamen en el IVA y utilizar otros instrumentos más adecuados para lograr las finalidades examinadas, ya sea por la vía del gasto público o de otros impuestos, señaladamente, el IRPF.

3.1.2.1. Recomendaciones

En coherencia con el diagnóstico realizado, el Comité recomienda la supresión gradual de los tipos impositivos reducido y superreducido en el IVA, articulando un sistema para que los hogares con menor renta reciban una compensación adecuada por el aumento que experimenten en el IVA soportado en sus consumos de bienes y servicios esenciales. Las medidas que plantea el Comité ofrecen, además, al legislador, las herramientas que le pueden permitir, si así lo considerara, incrementar tanto la capacidad recaudatoria como redistributiva del sistema de impuestos y prestaciones. A continuación, se explica en detalle el contenido de estas recomendaciones.

En primer lugar, la decisión sobre cuál deba ser el tipo general del Impuesto es una competencia de las Cortes Generales, de conformidad con las Directivas sobre el IVA, y vendrá determinada por cuáles sean los objetivos recaudatorios que se establezcan. De acuerdo con los datos de la Memoria de beneficios fiscales expuestos más arriba, si se mantuviera el tipo general del 21%, la eliminación de los tipos reducidos incrementaría la recaudación del IVA en 27.100 millones de euros, sin tener en cuenta los previsibles efectos de la reforma sobre el comportamiento de empresas y consumidores. Si se optara por mantener constante la recaudación, el tipo general podría reducirse hasta, aproximadamente, el 15% (sin considerar las actuaciones que pudieran llevarse a cabo en materia de exenciones, que aumentarían la base imponible del impuesto).

En segundo lugar, el Comité entiende que la reforma propuesta no se puede llevar a cabo inmediatamente, dado el contexto de recuperación económica en el que nos encontramos y los obstáculos que esta está teniendo que enfrentar. Y tampoco puede aplicarse de un día para otro, ya

que puede acarrear incrementos notables de precios en algunos bienes y servicios, posibles cambios significativos en los patrones de consumo y, previsiblemente, una fuerte contestación social. La evidencia empírica existente sobre la incidencia económica del IVA sugiere que puede haber una mayor traslación del impuesto hacia los consumidores en los consumos gravados al tipo general que en los que tributan a los tipos reducidos, y que la traslación puede ser más elevada en los incrementos impositivos (por tanto, plasmada en un mayor precio) que en las reducciones (reflejada en una disminución del precio)⁷⁶ (Bach *et al.*, 2021).

En consecuencia, se propone la elevación gradual de los tipos impositivos reducido y superreducido a partir del momento en que se haya consolidado la recuperación económica, hasta converger al tipo general que se decida establecer. Esta periodificación de la reforma (acompañada, en su caso, de otras políticas que adopten los poderes públicos, dirigidas a facilitar la transición) debería contribuir a la adaptación de algunos sectores económicos que podrían verse especialmente afectados por la misma, al desaparecer el subsidio que ahora reciben a través de los tipos reducidos, a la vez que ayudaría a alcanzar una composición sectorial más equilibrada de nuestra economía.

No obstante lo anterior, el Comité considera que, a más corto plazo, podría llevarse a cabo la revisión del listado de las operaciones a las que resulta aplicable en la actualidad el tipo reducido, para excluir del mismo aquellas para las que el beneficio no parece justificado. En especial, debería tributar al tipo general el suministro de bebidas azucaradas y alcohólicas en establecimientos de restauración, como se hace mayoritariamente en la UE. Este beneficio se eleva a 1.360 millones de euros en la estimación para 2016 de AIReF (2020). Al mismo tipo podrían gravarse ya las entregas de alimentos procesados, en línea con la propuesta de modificación de la Directiva 2006/112, en la que se apunta que la aplicación de tipos reducidos debe ser coherente con las políticas de la Unión en materia de salud y medio ambiente.

En tercer lugar, la modificación de los tipos que aquí se propone va a afectar negativamente, de forma muy señalada, a los hogares con menor capacidad económica, que van a ver incrementando el precio de los bienes y servicios esenciales que adquieren. Por ese motivo, el Comité considera que una condición *sine qua non* del cambio propuesto es que se establezca una compensación a esos hogares por el aumento del IVA soportado en sus consumos de primera necesidad.

Existen diversas alternativas para llevar a cabo esta compensación. Puede establecerse un sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos, o introducirse una deducción reembolsable en el IRPF, con esos mismos beneficiarios (lo que refuerza la propuesta que reali-

⁷⁶ Este último resultado apoya los argumentos contrarios a la ampliación del catálogo de bienes y servicios sujetos al tipo reducido o superreducido, en la medida en que una reducción de los tipos puede trasladarse principalmente a un aumento de los márgenes empresariales, en lugar de a una disminución de los precios para los consumidores.

za el Comité en el apartado 2 del capítulo I de extender la obligación de declarar en el IRPF)⁷⁷. Estas fórmulas de aplicación general son compatibles con el establecimiento de compensaciones específicas para los consumidores en aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios básicos en los que sea posible discriminar en función de la renta de las personas o los hogares (como la luz, el agua, la calefacción o el transporte). Desde luego, el diseño y aplicación de estos mecanismos de compensación no están exentos de dificultades, que todavía pueden incrementarse si participan en los mismos los tres niveles de gobierno que pueden ver afectados sus ingresos a consecuencia de la supresión de los tipos reducidos en el IVA.

En caso de que no pudiera garantizarse un mecanismo de compensación a las personas con menos renta, debería descartarse la elevación del tipo impositivo para los bienes y servicios de primera necesidad. En tal escenario, una parte del Comité recomienda la incorporación de las entregas de productos de higiene íntima femenina al listado de operaciones gravadas con el tipo superreducido.

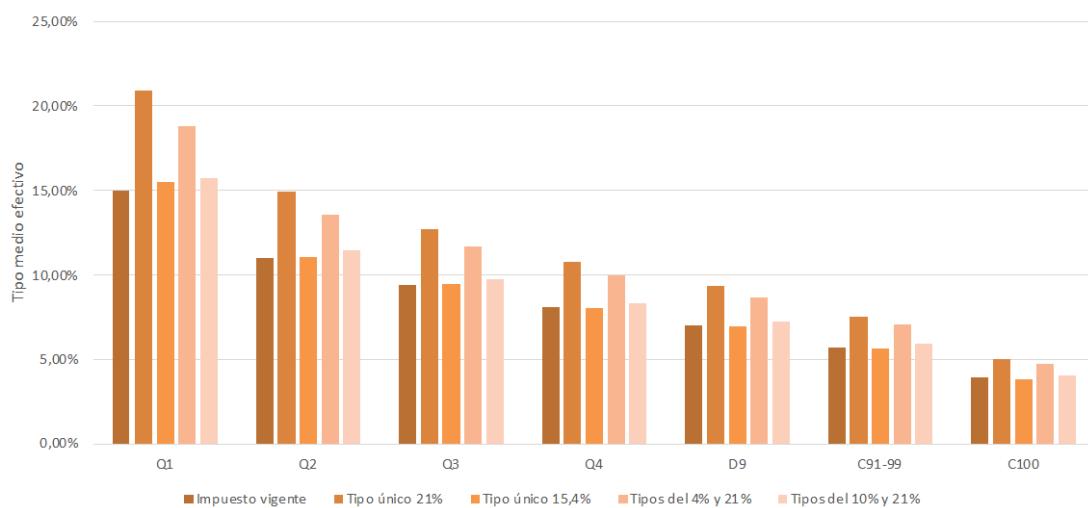
En cuarto lugar, la propuesta de supresión de los tipos reducido y superreducido puede tener un coste en términos redistributivos, lo que dependerá, entre otros factores, del tipo general del IVA que se fije y de las medidas compensatorias que se adopten. Si se quiere mantener, al menos, la capacidad redistributiva del sistema español de impuestos y prestaciones, ese coste, caso de producirse, deberá ser corregido, por la vía de los gastos o de otros impuestos.

Para ilustrar los efectos distributivos y sobre el potencial recaudatorio de la revisión de los tipos reducido y superreducido, hemos simulado la aplicación a los hogares residentes (excluyendo a los hogares de Canarias, Ceuta y Melilla) de los dos escenarios hipotéticos que se planteaban más arriba: 1) la supresión de los tipos reducido y superreducido y la aplicación de un único tipo del 21%; 2) la supresión de los tipos reducido y superreducido y la aplicación de un único tipo del 15,4%, que mantiene constante la recaudación actual del impuesto. Además, hemos simulado dos de los muchos posibles escenarios intermedios que se pueden dar en ese proceso de supresión de los tipos reducidos: 3) la aplicación de dos tipos impositivos: el 4% y el 21%, aplicándose este último también a los consumos hoy gravados al 10%; 4) la aplicación de dos tipos: el 10% y el 21%, de forma que también tributarían al primer tipo las operaciones gravadas en la actualidad al 4%. Todos los ejercicios se han realizado sin incorporar los efectos derivados de cambios en el comportamiento.

El Gráfico I.42 muestra los cambios en los tipos impositivos efectivos que experimentarían los hogares situados en cada tramo de renta bruta, y la Tabla I.3 resume los efectos de la aplicación de cada escenario sobre la recaudación y sobre los índices habitualmente empleados para medir la progresividad efectiva (índice de Kakwani) y la redistribución (índice de Reynolds-Smolensky).

⁷⁷ Una prestación con esa finalidad ya existe en Canadá: el *GST/HST credit* (*Goods and Services Tax / Harmonized Sales Tax*), que depende de la renta del beneficiario, pero no tiene ningún vínculo directo con el IVA realmente soportado por las personas (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4210/gst-hst-credit.html#toc2>).

Gráfico I.42
Tipos medios efectivos del IVA, por tramos de renta bruta de los hogares residentes, en distintos escenarios hipotéticos de reforma, 2018 (% de la renta bruta)



Fuente: Elaboración propia, a partir de la base de datos del Gráfico I.39.

Los tipos medios efectivos crecen para todos los hogares en todos los escenarios considerados con respecto al impuesto vigente, salvo en el de establecimiento de un tipo único del 15,4%. En este caso, los tipos efectivos aumentan levemente para el 60% de los hogares con menos renta, y disminuyen, también ligeramente, para el restante 40%.

Como se aprecia en la Tabla I.3, la aplicación de un único tipo impositivo del 21% incrementa el carácter desigualador del IVA, medido por el índice de Reynolds-Smolensky: el impuesto pasa de aumentar en un 3,3% la desigualdad de la renta bruta con los tipos actuales a hacerlo en un 4,9%. Más arriba leímos estas mismas cifras en la dirección contraria: la aplicación de los tipos reducido y superreducido reduce el efecto redistributivo negativo del IVA del 4,9% al 3,3%. El escenario de establecimiento de dos tipos impositivos del 4% y el 21% también incrementa notablemente, aunque algo menos que el anterior, el efecto desigualador del IVA (hasta un 4,3%). Sin embargo, los dos escenarios restantes apenas incrementan el efecto redistributivo negativo del impuesto.

Tabla I.3
Efectos recaudatorios, sobre la progresividad y la desigualdad de los hogares residentes, de diversos escenarios hipotéticos de reforma de los tipos del IVA, 2018

Escenarios	Ganancia recaudatoria, solo hogares residentes (millones de euros)	Índice de Kakwani	Índice de Reynolds-Smolensky (% del índice de Gini de la renta bruta)
Impuesto vigente	0	-0,1456	-0,0136 (3,3%)
Tipo único del 21%	17.123	-0,1535	-0,0201 (4,9%)
Tipo único del 15,4%	0	-0,1539	-0,0142 (3,5%)
Tipos del 4% y 21%	11.775	-0,1478	-0,0176 (4,3%)
Tipos del 10% y 21%	1.887	-0,1485	-0,0144 (3,6%)

Fuente: Elaboración propia, a partir de la base de datos del Gráfico I.39.

Las Tablas I.A3 a I.A6 del Anexo I.2 resumen el incremento medio (o, en algún caso, la reducción media) en las cuotas del IVA que experimentarían en 2018, en cada uno de los cuatro escenarios analizados, los hogares residentes, en función de su renta y de algunas características de los mismos, como su composición, fuente principal de renta y edad del sustentador principal. El coste es, lógicamente, creciente con la renta bruta de los hogares, pero decreciente en términos relativos. En todos los escenarios, los hogares situados en los tres primeros quintiles de renta bruta experimentan un incremento relativo de su carga anual por el IVA superior al incremento medio.

Estas tablas dan una idea aproximada de la magnitud de las compensaciones que podría requerir la supresión de los tipos inferiores al general. Por ejemplo, si se decidiera aplicar el escenario con un único tipo impositivo del 21% y compensar totalmente a los hogares ubicados en los tres primeros quintiles de renta bruta por el incremento experimentado en el IVA aplicable a los consumos previamente gravados al 4%, combinando la información suministrada por las Tablas I.A3 y I.A6 obtenemos que el importe total de la compensación está próximo a 2.600 millones de euros (en torno a 240 euros de media por hogar), un 15% de la ganancia recaudatoria obtenida con la eliminación de los tipos reducido y superreducido, de acuerdo con las simulaciones realizadas (Tabla I.3).

En conclusión, las simulaciones realizadas muestran cómo es factible articular una reforma de los tipos de IVA, combinada con compensaciones a las personas con menos renta, que puede mantener o mejorar el efecto redistributivo que logra la política vigente de tipos reducidos y, al mismo tiempo, ampliar el potencial recaudatorio del impuesto.

3.1.3. Exenciones en operaciones interiores: problemas y recomendaciones

Dejando al margen las operaciones intracomunitarias o con terceros países, la Ley del IVA, de acuerdo con su Directiva, concede exenciones limitadas, esto es, sin derecho a deducir el IVA soportado en los inputs, en tres grandes supuestos, además de algunos otros menos relevantes: ciertas actividades de interés general (como la sanidad, la educación o la asistencia social), servicios financieros y de seguros y operaciones con bienes inmuebles. El objetivo del primer grupo de exenciones es facilitar el consumo de esos bienes y servicios de interés público. Las exenciones a los servicios financieros y de seguros se conceden por razones técnicas (“no obstante su discutible fundamento objetivo”, como ya advertía la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA), dada la dificultad de diseñar un sistema adecuado para gravar el valor añadido de esos servicios. El objetivo del tercer grupo es “someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones” (Exposición de Motivos de la Ley 30/1985).

La fijación de umbrales de tributación en el IVA (la denominada “franquicia”) también equivale a una exención por razones técnicas (en este caso, de simplificación de las cargas del impuesto

para determinados colectivos), si bien nos ocuparemos de ella en la sección siguiente, en relación con la evaluación de algunos regímenes especiales del Impuesto.

Las exenciones presentan un buen número de inconvenientes, derivados de la ruptura de la cadena del IVA. El IVA soportado en los inputs que las empresas utilizan en la realización de operaciones exentas, al no ser deducible, representa un coste adicional que las empresas tratarán de trasladar a sus clientes. Si estos son consumidores finales, pagarán en sus compras un precio superior al aplicable sin IVA, pero inferior al resultante de la aplicación del impuesto, lo que puede provocar distorsiones en los patrones de consumo. Pero si los clientes son empresarios, estos soportarán un precio superior al resultante de la aplicación del IVA, impuesto que para ellos sería deducible, lo que generará un “efecto cascada”, ya que estos empresarios, a su vez, tratarán de incorporar ese impuesto que les ha trasladado su proveedor al precio de venta de sus productos, sobre el que deberán aplicar el IVA, lo que acabará encareciendo el precio para el consumidor final. En consecuencia, las exenciones distorsionan los patrones de producción y la competencia entre empresas exentas y no exentas, desincentivan las inversiones (que pueden tener asociado un IVA elevado) y fomentan la integración vertical de las empresas que realizan operaciones exentas, para evitar los efectos derivados de la no deducibilidad del impuesto. Además, las exenciones incrementan los costes de administración y cumplimiento del IVA lo que, a su vez, puede agravar alguno de los problemas anteriores.

En este contexto de elevado coste recaudatorio y efectos negativos para la economía, resulta necesario realizar un examen de las exenciones vigentes en el IVA, para recomendar la supresión de aquellas cuya permanencia en el Impuesto no esté justificada, a juicio del Comité. A continuación, se analizará, sucesivamente, la exención de los servicios de sanidad y educación prestados por el sector privado, la exención de los servicios financieros y de seguros y algunas otras exenciones de menor entidad.

3.1.3.1. Sanidad y educación

De acuerdo con la Directiva del IVA, el artículo 20. Uno de la Ley del IVA regula la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con la sanidad:

- Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados, incluyendo las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria (no. 2º).
- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios (no. 3º).

- Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (no. 4º).
- Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopédicas maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones (no. 5º).
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras (no. 7º).
- Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas, para el desarrollo de las actividades de hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas (no. 11º).
- El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (no. 15º).

En cuanto a la educación, el mismo artículo 20. Uno establece la exención de las siguientes operaciones:

- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extiende a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados más arriba, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios (no. 9).
- Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo (no. 10º).
- Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas, para el desarrollo de las actividades de educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional (no. 11º).

En este marco, el Comité se plantea si podría recomendarse la supresión o limitación de estas exenciones, cuando los servicios sanitarios o educativos se prestan por el sector privado, asumiendo que, en la mayoría de los casos, al tratarse de exenciones obligatorias de acuerdo con la

Directiva del IVA, esa recomendación debería ser de impulso de un cambio normativo en la UE. De acuerdo con AIReF (2020), la exención de estos servicios se aplica de manera casi unánime en los países de la Zona Euro.

A favor de la supresión de la exención de estos servicios puede argumentarse que la exención, como la reducción de los tipos impositivos, no parece ser el instrumento más adecuado para facilitar el consumo de los mismos entre el conjunto de la población, porque son las personas con rentas más altas las que los consumen más y las que obtienen un beneficio más elevado, en términos absolutos y relativos (véanse los Gráficos I.39 y I.40). Por otra parte, el potencial recaudatorio de la eliminación de estos beneficios fiscales podría no ser desdeñable: para 2016, AIReF (2020) estima que la eliminación de las exenciones de la sanidad y la educación privadas podría llegar a procurar unos ingresos de hasta 1.763 y 1.694 millones de euros, respectivamente.

En contra de la eliminación de la exención cabe aducir, primero y fundamentalmente, que el gravamen pleno de esas actividades alteraría la competencia entre los sectores público y privado en la prestación de esos servicios. En segundo lugar, no parece sencillo delimitar qué operaciones deberían quedar excluidas de la exención y cuáles no. En tercer lugar, el Comité entiende que, aunque se suprimiera la exención con carácter general para los servicios de sanidad y educación, todavía debería mantenerse para la prestación de aquellos servicios provistos de manera casi exclusiva por el sector privado, sin alternativa, por tanto, de provisión pública, como la atención dental o, todavía, el primer ciclo de educación infantil. En cuarto lugar, la propia AIReF (2020) señala que las cuantías máximas estimadas de ganancia recaudatoria, referidas más arriba, podrían minorarse por dos vías. En primer lugar, si se mantuviera la exención para los servicios relacionados con la atención dental, la ganancia recaudatoria máxima proveniente de la sanidad se reduciría hasta 1.127 millones de euros. En segundo lugar, de las cuantías máximas estimadas por la AIReF habría que restar tanto la pérdida recaudatoria como el coste derivado del desplazamiento de parte de los usuarios al sector público como consecuencia del probable incremento del precio de esos servicios provistos por el sector privado. La magnitud de este efecto dependerá de la elasticidad de la demanda de estos servicios ante aumentos en su precio. Por último, los servicios sanitarios y educativos se prestan mayoritariamente a los consumidores finales, lo que reduce los inconvenientes vinculados a las exenciones, señalados más arriba.

Sopesando los argumentos a favor y en contra, el Comité se inclina por no recomendar la eliminación de la exención de la prestación por el sector privado de los servicios de sanidad y educación.

3.1.3.2. Servicios financieros y de seguros

Las exenciones relativas a los servicios de seguros y financieros se regulan, respectivamente en el artículo 20. Uno. 16º y 18º de la Ley del IVA, a cuyo tenor, están exentas las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización; los depósitos en efectivo; la concesión de créditos y préstamos en dinero; la prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales; las opera-

ciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago; las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago; los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores, y su transmisión; la mediación en las operaciones anteriores; la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, Entidades de Capital-Riesgo, Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación.

Las exenciones aplicables a las operaciones financieras y a determinadas operaciones inmobiliarias no son obligatorias para los Estados Miembros, aunque sí lo son las de seguros. El artículo 137 de la Directiva del IVA autoriza a los Estados Miembros a que concedan a sus sujetos pasivos el derecho a renunciar a la exención. España ha regulado, en el artículo 20.dos de la Ley del IVA, esta renuncia para la entrega de terrenos rústicos y no edificables y para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, pero no lo ha hecho para los servicios financieros, a diferencia de otros Estados Miembros de la UE. Entre estos, Austria, Bélgica, Bulgaria y Lituania limitan el ejercicio de la opción de renuncia a unos determinados servicios financieros, mientras que la opción es más amplia en Alemania, Estonia y Francia.

Tras abandonar en 2016 su propuesta de 2007, la Comisión Europea ha puesto en marcha, a finales de 2020, una nueva iniciativa legislativa para modernizar la tributación de los servicios financieros y de seguros (European Commission, 2020b). La Comisión entiende que la legislación vigente es compleja y difícil de aplicar en la práctica y que no se ha adaptado a los desarrollos experimentados por la industria financiera, lo que ha provocado conflictos e inseguridad jurídica. Además, las reglas vigentes no se aplican de manera uniforme por todos los Estados Miembros, lo que causa distorsiones en el seno de la UE y en los intercambios de terceros países. La Comisión Europea plantea dos posibles alternativas a la exención vigente: el gravamen pleno de los servicios financieros y de seguros y una tributación limitada a los servicios basados en comisiones (*fees*).

El Comité se alinea en la dirección en la que está trabajando la Comisión Europea. Entiende que los problemas comunes a las exenciones, señalados más arriba, pueden presentarse de forma especialmente aguda para las empresas del sector financiero, y considera que, en la actualidad, existe un buen número de alternativas para afrontar los problemas técnicos que obstaculizaban la tributación de las operaciones financieras cuando se aprobó la Sexta Directiva del IVA, hace cincuenta años. En línea con otros trabajos, AIREF (2020) estima un incremento de la recaudación de casi 2.800 millones de euros en 2018 con la eliminación total de esta exención.

3.1.3.3. Otras exenciones

También es obligatoria para los Estados Miembros la aplicación de la exención a algunas operaciones realizadas por el sector público en competencia con entidades privadas no exentas, como

los servicios públicos postales o las entregas de sellos de Correos, lo que distorsiona la competencia entre el sector público y el privado en una actividad con una importancia creciente en la economía y una presencia elevada de la iniciativa privada. En consecuencia, el Comité reitera la recomendación, ya formulada en el CERSTE (2014), de impulsar en la UE la supresión de estas exenciones.

Además, hay algunas operaciones cuya exención, no obligatoria, carece de justificación suficiente, en opinión del Comité. En primer lugar, la exención que afecta a las loterías, apuestas o juegos, fundamentada en la existencia de otros tributos que recaen sobre la misma actividad, lo que es común a otras operaciones que, sin embargo, tributan plenamente en el IVA. En segundo lugar, las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos realizadas por los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales y las Organizaciones patronales, que la Ley parece asimilar a los organismos o entidades legalmente reconocidos sin finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica. En ambos supuestos, la supresión de la exención ya se proponía en el CERSTE (2014). Un tercer ejemplo cuya persistencia convendría evaluar son los servicios profesionales relacionados con la cultura, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

3.2. Los regímenes especiales del IVA

3.2.1. *Los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia y de la agricultura, ganadería y pesca. El régimen de franquicia*

El Comité considera que, además de actuar sobre los tipos reducidos y las exenciones, el actual es un buen momento para intervenir sobre los regímenes especiales del IVA aplicables a las pequeñas empresas, sobre cuyas deficiencias se viene advirtiendo desde hace años.

Desde la creación del IVA armonizado, se prevén mecanismos tendentes a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de las pequeñas empresas. Actualmente, la Directiva del IVA reconoce (1) la posibilidad de que los Estados Miembros establezcan modalidades simplificadas de liquidación de las cuotas impositivas, en especial, regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas (art. 281); y (2) el establecimiento de franquicias en la entrega de bienes y prestaciones de servicios por las pequeñas empresas (art. 282).

A diferencia del resto de países de la UE, que han introducido sistemas de exención o franquicia, España introdujo en la Ley 30/1985 los regímenes especiales simplificado, del recargo de equivalencia (este, “con carácter provisional”) y de la agricultura, ganadería y pesca, REAGP, con la finalidad de facilitar el cumplimiento fiscal de los pequeños empresarios, causando la me-

nor distorsión posible en el funcionamiento de la cadena del IVA. Estos regímenes encuentran amparo en la Directiva y *a priori* son también defendibles desde una óptica constitucional, pero conviene tener en cuenta que constituyen excepciones al régimen general, por lo que se debe sopesar si su configuración es coherente con la justificación que los anima, así como los efectos que su existencia puede producir, a la hora de valorar si la diversidad de regímenes da lugar a un resultado idóneo o no.

3.2.1.1. Régimen simplificado

El régimen simplificado, de carácter voluntario, es aplicable a determinadas actividades agrarias, industriales, comerciales y de servicios. A continuación, vamos a ocuparnos de los tres últimos sectores, dejando para un epígrafe posterior el tratamiento de los regímenes especiales dirigidos a los empresarios agrarios. El régimen simplificado se aplica:

- (i) únicamente a personas físicas (empresarios individuales o autónomos) y entidades en régimen de atribución de rentas (siempre que todos sus socios sean personas físicas);
- (ii) que realicen las actividades económicas que se encuentren relacionadas en la Orden Ministerial que establece para cada año las pautas fundamentales del régimen: pequeñas actividades productivas, negocios minoristas y actividades del sector servicios, respetando los límites que específicamente se establecen en la citada Orden para cada actividad, relacionados con el número de personas empleadas u otros elementos de la actividad;
- (iii) no superen los límites cuantitativos máximos que se establecen en relación con el volumen de ingresos y de compras; y
- (iv) no se encuentren incursos en alguna de las causas de incompatibilidad previstas por la Ley, como realizar otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que estén acogidas al REAGP o al recargo de equivalencia, o haber renunciado o quedado excluidos del régimen de estimación objetiva en el IRPF.

Como ya se ha indicado al examinar el régimen de Estimación Objetiva en el IRPF, el radio de acción del régimen especial simplificado se ha ido limitando paulatinamente en sucesivas reformas, con la finalidad de luchar contra el fraude fiscal. En la actualidad, el régimen se aplica fundamentalmente a actividades de comercio minorista y de servicios, además de algunas industriales. Según los datos de la AEAT (2022b), en 2020, el número de declaraciones presentadas en el régimen simplificado ascendió a 199.930, lo que supone más de un 5% del total de declaraciones presentadas (3.659.319).

Como es sabido, en el régimen simplificado, como en el general, el sujeto pasivo tiene que soportar el IVA en sus adquisiciones y debe repercutir el IVA en las entregas o prestaciones de servicios que realiza (aunque, con carácter general, no sea necesario expedir factura, el IVA esta-

rá incluido en el precio de cada operación). No obstante, en lugar de ingresar la cuota del IVA que realmente le correspondería, resultado de operar con los datos reales, se aplica un sistema de estimación objetiva de la cantidad que se debe ingresar. Los sujetos pasivos tienen que determinar en su liquidación la diferencia entre el IVA devengado (estimado de manera objetiva, valiéndose de una serie de módulos e indicadores preestablecidos) y el IVA “real” soportado por sus operaciones corrientes, con algunas exclusiones. Además, la Orden Ministerial establece una cuota mínima, determinada mediante la aplicación a la cuota devengada por operaciones corrientes de un porcentaje, diferente para cada una de las actividades a las que se aplica el régimen simplificado. El establecimiento de esa cuota mínima pretende limitar los efectos recaudatorios negativos derivados de la infradeclaración de la cuota devengada. De este modo, el contribuyente ingresará la cantidad mayor de las dos cantidades siguientes: la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado; y la cuota mínima.

El régimen simplificado presenta las mismas deficiencias que el régimen de Estimación Objetiva del IRPF, con el que se aplica conjuntamente, y que se han discutido en la sección 2.1.6. Por lo que también existen varios argumentos a favor de su eliminación.

En primer lugar, el régimen simplificado genera unas rentas fiscales para las empresas que se benefician de su aplicación y, por lo tanto, una pérdida de recaudación para el Estado. Este coste no se cuantifica en la Memoria de beneficios fiscales porque, formalmente, no se trata de un beneficio fiscal; no obstante, no puede ser muy elevado, dado el reducido tamaño del valor añadido de las empresas acogidas a este régimen. La existencia de las rentas fiscales supone, en segundo lugar, un tratamiento desigual con respecto a los contribuyentes con la misma capacidad económica que no pueden disfrutar de ese beneficio. En tercer lugar, el régimen simplificado todavía contiene algunos estímulos al fraude fiscal de los propios empresarios acogidos a los regímenes especiales, que tienen un incentivo a ocultar los elementos de acuerdo con los cuales se determinan los umbrales para la exclusión de este régimen (ingresos, compras, trabajadores, vehículos, etc.) y a infradeclarar los módulos sobre los que se calcula el IVA devengado (y también, como se ha visto, sus rendimientos en el régimen de EO en el IRPF). Y el régimen especial simplificado también facilita el incumplimiento de otros empresarios que se relacionan con los contribuyentes que tributan en aquel régimen. La emisión de facturas no tiene efecto fiscal alguno para el contribuyente acogido al régimen simplificado, pero constituirá, sin embargo, un IVA deducible para otros sujetos del Impuesto a los que se aplique el régimen general (y, como ya se ha dicho más arriba, un gasto deducible en sus declaraciones del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades), circunstancia que puede incitar a la emisión de facturas sobre operaciones que no han existido en la realidad. Finalmente, el régimen simplificado nació con la finalidad de promover la seguridad jurídica, la practicabilidad administrativa y la limitación de costes indirectos. Es un régimen que ha coadyuvado a la simplificación del sistema tributario, especialmente complejo en relación con los denominados impuestos de incidencia masiva. Sin embargo, las exigencias de

simplificación y practicabilidad no pueden ser ajenas al contexto social, al desarrollo del país y a la evolución tecnológica.

3.2.1.2. Régimen especial del recargo de equivalencia

A diferencia del régimen simplificado, el régimen especial del recargo de equivalencia tiene carácter obligatorio, con independencia de la facturación. Es aplicable a las personas físicas o entidades en atribución de rentas formadas íntegramente por personas físicas, que tengan la consideración de comerciante minorista en los términos definidos por la propia Ley del IVA (art. 149) y que básicamente se refiere a aquellos cuya actividad consiste en el comercio sin transformación, o con una transformación mínima, a destinatarios finales, incluyendo en este grupo a la Seguridad Social, si bien contiene algunas excepciones que excluyen la aplicación del régimen al comercio de ciertos bienes.

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen no tienen, con carácter general, más obligaciones que la de repercutir el IVA en sus ventas, si bien no habrán de ingresar cuota alguna en el Tesoro, ni tampoco tienen derecho a deducirse el IVA soportado en su actividad. Para evitar que el régimen especial suponga un beneficio o perjuicio para el conjunto de empresarios sujetos al mismo, los proveedores de los comerciantes minoristas deben repercutir a estos no solo el IVA, sino también el denominado recargo de equivalencia, siempre y exclusivamente sobre los bienes que constituyan el objeto del tráfico mercantil del comerciante minorista. El recargo tampoco es deducible para el empresario minorista que lo soporta. Según los datos de la Agencia Tributaria, 116.770 contribuyentes declaran repercutir a sus clientes el recargo de equivalencia en 2020 (AEAT, 2022b).

De acuerdo con lo que se acaba de explicar, el tipo del recargo de equivalencia se fija de tal manera que la Hacienda Pública pueda ingresar, a través de los proveedores, el IVA que se exime de ingresar al conjunto de comerciantes minoristas. Haciendo un cálculo sencillo, un tipo del recargo del 5,2% implica que se está asumiendo que el margen que aplica a sus compras el sector minorista es el 24,76% (originariamente, con un tipo general del 12% y un recargo de equivalencia del 3%, ese margen era del 25%). En consecuencia, el recargo de equivalencia puede no ser un régimen neutral para cada empresario sometido al mismo. Se beneficiará, obteniendo una renta fiscal, el empresario cuyos márgenes le permitan repercutir a sus clientes un IVA superior a la suma del IVA y el recargo de equivalencia soportados en sus compras. Y resultará perjudicado el empresario para el que se produzca el resultado opuesto.

Las críticas más importantes que se realizan al régimen especial del recargo de equivalencia pueden reconducirse a las siguientes. En primer lugar, no hay una razón clara que justifique el ámbito subjetivo de este régimen, ya que es aplicable a cualquier empresario considerado comerciante minorista, con independencia de su volumen de facturación, rompiendo la lógica que inspira la

introducción de regímenes especiales de acuerdo con la Directiva del IVA, que no es otra que facilitar el cumplimiento del IVA a empresas a las que les resulte muy gravosa la gestión del régimen general o cuyo control sea complejo para la liquidación correcta del impuesto. En segundo lugar, la aplicación del régimen del recargo de equivalencia solo a personas físicas puede distorsionar la competencia empresarial y afectar a la elección de la forma de empresa. En tercer lugar, el sistema elegido para compensar la no aplicación del régimen general presenta debilidades en su configuración. Como se ha visto, el tipo del recargo de equivalencia se calcula para asegurar una compensación global, prescindiendo de cualquier otro criterio que pudiera influir en su cuantía, como el sector de actividad, el tamaño, la ubicación, etc. Finalmente, la aplicación de este régimen puede comportar algún incentivo al fraude fiscal, como se ha explicado en la sección 2.1.6.

3.2.1.3. Régimen simplificado para el sector agrario y Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Los empresarios agrícolas, ganaderos y forestales que realicen las actividades que se recogen en la Orden Ministerial referida más arriba pueden acogerse al régimen simplificado, cumpliendo los requisitos que ya se han señalado. La cuota derivada del régimen simplificado se obtiene por la diferencia entre las cuotas devengadas y soportadas por operaciones corrientes. Las cuotas devengadas se calculan aplicando un índice, diferente según la actividad, a los ingresos obtenidos o al valor de los productos. Las cuotas soportadas corresponden al IVA efectivamente soportado en las operaciones corrientes. De acuerdo con los datos de la Agencia Tributaria, en 2020, hay 19.203 empresarios agrarios en este régimen (AEAT, 2022b).

El fundamento comunitario del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca también se encuentra en la Directiva de IVA. En la citada Directiva (arts. 295 a 305), el régimen se regula bajo el nombre “Régimen común de tanto alzado de los productos agrícolas” y se dispone que los Estados Miembros pueden otorgar a los productos agrícolas, cuando la aplicación del régimen general del IVA o el régimen de las pequeñas empresas implicase dificultades, un régimen a tanto alzado que tienda a compensar la carga de IVA pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen (art. 296.1).

En España, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, REAGP, de carácter voluntario, es aplicable únicamente a personas físicas (y entidades en régimen de atribución de rentas cuando todos sus socios sean personas físicas) que desarrollen explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como los servicios accesorios a dichas explotaciones, cuando concurran determinados requisitos y no superen los límites cuantitativos establecidos en la norma. Se establecen determinadas exclusiones en función de la actividad desarrollada (explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recrea-

tivo, pesca marítima, ganadería independiente) o en función del destino de los productos obtenidos en las actividades realizadas. También quedan excluidos del REAGP los empresarios que renuncien al régimen simplificado o al régimen de EO en el IRPF.

Los sujetos acogidos al REAGP no están sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del Impuesto. En consecuencia, el IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios empleados en la actividad agrícola, ganadera o pesquera no es deducible. A cambio, los empresarios acogidos a este régimen tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado (del 12 o 10,5%, aplicable sobre el precio de venta de los productos o servicios) por el impuesto no deducible que han soportado, que deben satisfacer los empresarios o profesionales que adquieran los bienes o servicios (o la Hacienda Pública, según los casos). Estos empresarios o profesionales pueden deducir la compensación que han satisfecho de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen.

Para 2020, la Agencia Tributaria registra 35.944 empresarios que declaran haber satisfecho compensaciones por este régimen especial, con un importe medio de 44.576 euros (AEAT, 2022b).

Los principales inconvenientes de estos regímenes especiales son, nuevamente, la posible existencia de rentas fiscales, que dependerán de los márgenes de beneficios que apliquen las diversas actividades agrarias acogidas a dichos regímenes, así como los posibles incentivos al incumplimiento.

3.2.1.4. Recomendaciones

Los regímenes especiales del IVA, y, en especial, el simplificado y el del recargo de equivalencia, presentan serios inconvenientes en su diseño y funcionamiento. De acuerdo con el examen realizado, es probable que los costes para el conjunto de la sociedad de su mantenimiento sean mayores que los beneficios. Además, en la actualidad, estos regímenes han dejado de ser necesarios para alcanzar los objetivos que justificaron su implantación. Los avances producidos desde hace años en las tecnologías de la información y las comunicaciones invitan a pensar, primero, que los pequeños empresarios están ahora en mucho mejores condiciones para hacer frente a sus obligaciones formales que hace 35 años, cuando se introdujo el IVA en España; y segundo, que la Administración Tributaria dispone de más y mejores instrumentos para simplificar sustancialmente el cumplimiento de dichas obligaciones formales, en especial, para las pequeñas empresas, y, a la vez, controlar adecuadamente el pago de los impuestos debidos.

En consecuencia, y en coherencia con la recomendación que se formula en este mismo capítulo sobre la eliminación del régimen de EO en el IRPF, el Comité recomienda la supresión gradual, pero rápida, de los tres regímenes especiales examinados. La misma recomendación se contenía en el CERSTE (2014) en relación con los dos primeros. En este proceso, es probable que ciertas actividades, como algunas agrarias, como ya se ha indicado en otro momento de este capítulo,

requieran de un período de adaptación un poco más largo que las restantes, por sus características propias. Desde luego, estas medidas deberían venir acompañadas, como se ha dicho, de una continuación del esfuerzo de la Administración Tributaria de información y asistencia a los pequeños empresarios, de simplificación de sus obligaciones formales y de cambios en el modelo de control tributario.

3.2.1.5. El régimen de franquicia

El Comité ha estudiado la posibilidad de recomendar la implantación de la franquicia prevista en la Directiva del IVA (arts. 282 a 294) –modificada con efectos a partir de 1 de enero de 2025 por la Directiva (UE) 2020/285 del Consejo, de 18 de febrero de 2020–, como un instrumento sustitutivo de los regímenes especiales examinados más arriba. Como estos, la razón fundamental de la existencia de esta exención es la reducción de los costes de administración y cumplimiento, con una pérdida aceptable de recaudación.

El régimen de franquicia consiste en el establecimiento de un umbral de tributación, fijado en función de la cifra de negocios, por debajo del cual las operaciones realizadas están exentas del IVA, sin concederse el derecho a deducir el IVA soportado en los inputs y limitando sustancialmente las obligaciones fiscales de los empresarios incluidos en ese régimen. El establecimiento de esta franquicia es potestativo para los Estados Miembros, como también lo es para las empresas acogerse a la misma. En la actualidad, todos los países de la UE, salvo España, han regulado la franquicia, y se estima que más del 60% de las empresas que pueden acogerse a la misma, lo hacen.

El Comité se inclina por no recomendar la introducción de la franquicia en sustitución de los regímenes especiales cuya eliminación se ha sugerido. Por una parte, el régimen de franquicia tiene los inconvenientes propios de las exenciones, ya señalados más arriba. Además, si la Administración está preparada para facilitar la integración de los pequeños empresarios en el régimen general del IVA, esta última opción hace innecesaria la implantación de esta exención en función del volumen de ingresos. Con más motivo, si, como se ha recomendado, también se suprime el régimen de EO en el IRPF. No obstante, el Comité considera que el establecimiento de umbrales de tributación pudiera tener una justificación diferente en relación con determinadas actividades relacionadas con el emprendimiento y la innovación, por lo que trasladamos al capítulo correspondiente la discusión sobre la aplicación de la franquicia a dichas actividades.

3.2.2. *Los regímenes especiales del criterio de caja y del grupo de entidades*

3.2.2.1. Régimen especial del criterio de caja

El régimen especial y opcional del IVA de caja se creó, con efectos 1 de enero de 2014, con la finalidad de contribuir a reducir los problemas de financiación de las pymes derivados de tener

que ingresar cuotas de IVA que no han sido cobradas. El sujeto pasivo que se acoja a este régimen no tendrá que liquidar e ingresar las cuotas de IVA hasta el momento en que se produzca el cobro del impuesto a sus clientes, pero tampoco podrá deducir el IVA soportado en sus operaciones hasta que proceda a su pago efectivo (sistema de caja doble). Dicho régimen resulta de aplicación a los sujetos pasivos (personas físicas, jurídicas o entidades en régimen de atribución de rentas) con un volumen anual de operaciones que no supere durante el año natural anterior los 2 millones de euros. Además, no deben superar el umbral de 100.000 euros en un año natural correspondiente al cobro en efectivo a un mismo destinatario.

Las bondades y ventajas que inicialmente debía generar el régimen especial de caja han quedado diluidas en la práctica por diversos factores. En primer lugar, por su complejidad aplicativa, tanto para los sujetos pasivos acogidos a esta modalidad como para los empresarios que contraten con los mismos, que tendrán que diferenciarlos en sus registros contables del resto de proveedores que aplican el régimen general u otros regímenes especiales. En segundo lugar, por el establecimiento de un límite temporal para el diferimiento del devengo: el 31 de diciembre del año posterior a la realización de las operaciones; este límite temporal ha planteado dudas de adecuación al Derecho de la UE (STJUE de 16 de mayo de 2013, C-169/12, *TNT Express Worldwide*). En tercer lugar, por su configuración como un sistema de caja doble. Esta última característica lo hace menos atractivo para los sujetos pasivos, máxime si se tiene en cuenta que los clientes de los empresarios acogidos al IVA de caja no podrán deducir el IVA soportado hasta que realicen el pago a sus proveedores, circunstancia que puede afectar negativamente a la competitividad de estos últimos. Todos estos factores pueden explicar que el régimen especial de caja no haya tenido la acogida esperada y haya optado por él un número muy reducido de empresarios y profesionales: 8.617 declarantes en 2020, según datos de AEAT (2022b).

Dado que el IVA de caja no ha alcanzado los objetivos pretendidos, el Comité considera oportuno su replanteamiento, bien suprimiéndolo, bien dotándolo de una vigencia temporal limitada hasta el momento en que se considere que ha mejorado la situación de liquidez de las pymes, en línea con la propuesta del CERSTE (2014).

3.2.2.2. Régimen especial del grupo de entidades

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, incorporó en la Ley de IVA un nuevo régimen especial del grupo de entidades (REGE), de carácter voluntario. Con su creación, se pretendía evitar los perjuicios financieros derivados de la aplicación del IVA en los grupos de entidades y reducir los costes en determinadas operaciones entre entidades del grupo cuando resulta aplicable la regla de prorrata.

El régimen especial, reformado a través de la Ley 28/2014, de 27 de diciembre, está actualmente estructurado en dos niveles: un primer nivel (básico o mínimo), a través del cual se adelanta la

devolución a la que tengan derecho determinadas entidades que integran el grupo mediante la compensación de saldos que resultan de las declaraciones-liquidaciones individuales de las distintas entidades; y un segundo nivel (avanzado o ampliado), configurado con carácter optativo dentro del propio régimen y de mucha mayor complejidad técnica, en el que la primera medida (compensación de saldos) se complementa con una serie de reglas específicas para determinar la base imponible para las operaciones entre empresas del grupo. En la modalidad avanzada, la base imponible del impuesto se determina por el coste de los bienes y servicios utilizados por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto, lo que reduce la carga impositiva de las operaciones dentro del grupo fiscal. Otro beneficio del régimen especial, nivel avanzado, es la renuncia a la exención del artículo 20. Uno LIVA o 20. Dos LIVA para operaciones con el grupo.

El Comité considera que es preciso un replanteamiento del régimen especial de grupo de entidades que simplifique y clarifique su aplicación por parte de los grupos empresariales. En concreto, recomienda una regulación independiente en la Ley del IVA de los actuales dos niveles (mínimo y avanzado) del REGE en la que se detallen con claridad los requisitos (subjetivos y objetivos) y obligaciones específicas de las entidades que apliquen cada modalidad, así como su contenido. Respecto al contenido del nivel avanzado, el Comité aconseja la aproximación a un sistema de no sujeción de las operaciones internas o intragrupo, de acuerdo con la propuesta de la Comisión europea de 2 de julio de 2009.

Anexo I.1. Imposición saludable

Los impuestos especiales (o accisas) constituyen elementos de gravamen adicionales a la imposición general al consumo de bienes y servicios articulada a través del IVA. La justificación originaria de estos impuestos especiales es desincentivar el consumo excesivo de bienes que generan efectos adversos sobre los consumidores o sobre otros agentes (externalidades). La justificación de la aplicación de accisas relacionadas con consumos que ocasionan efectos medioambientales adversos se aborda en detalle en el capítulo II de este Libro Blanco. En este apartado, nos ocupamos de los impuestos sobre el alcohol, el tabaco y, finalmente, las nuevas figuras sobre bebidas azucaradas. Estas figuras impositivas debieran diseñarse con el objetivo de disponer de una herramienta que permitiera la internalización por parte de los consumidores de los efectos del consumo excesivo de estos bienes sobre su salud, así como otros posibles efectos externos sobre otros ciudadanos.

Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

La normativa actual relativa a la imposición sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas tiene su origen en la adopción en 1992⁷⁸ de la Directiva 92/83/CEE por la que se definen los productos a los que se aplican los impuestos especiales y el método para fijarlos. Esta Directiva también estableció la estructura de las accisas, los tipos de bebidas sujetas al gravamen y la base sobre la que se establece el gravamen. Por otra parte, la Directiva 92/84/CEE estableció los tipos mínimos sobre cada tipo de bebida alcohólica, así como los tratamientos especiales sobre determinadas regiones. De manera reciente, se ha modificado la Directiva 92/83 por la Directiva 2020/1151, aplicable desde el 1 de enero de 2022, con el objetivo de actualizar y aclarar la normativa que había dado lugar a costosos procedimientos administrativos para las empresas y la administración tributaria⁷⁹.

La evidencia disponible indica que el consumo excesivo de alcohol es un problema de salud pública relevante en nuestro país. Se estima que entre 2010 y 2017 se produjeron en España una media de 15.489 muertes atribuibles al alcohol, de las que el 55,7% eran muertes prematuras. De ese modo, el 4% de las muertes por todas las causas se atribuyen al alcohol⁸⁰. Además, las estimaciones disponibles sobre los costes asociados con el alcohol indican que estos costes ascenderían a más del 1% del PNB en los países de renta media y alta⁸¹. Algunos autores han estima-

⁷⁸ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁷⁹ Esta Directiva también actualiza las normas que permiten aplicar tipos reducidos a determinados productos alcohólicos, o una metodología armonizada de medición que permitiría una aplicación uniforme de las condiciones de fijación del impuesto especial sobre la cerveza. Los detalles de esta normativa pueden consultarse en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/LSU/?uri=CELEX%3A32020L1151>.

⁸⁰ Véase: Observatorio Español de las Drogas y las Adicciones (2021)

⁸¹ Véase Rehm, J. et al. (2009)

do los costes sociales del consumo de alcohol en el caso europeo entre el 1,08% y el 3,2% del PIB⁸², cuantía sensiblemente inferior a la recaudación anual del conjunto de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas aplicados en las economías europeas. Por otro lado, el consumo excesivo de alcohol tendría también un impacto distributivo. En particular, de acuerdo con la Organización Mundial de la Salud, el daño provocado por litro de alcohol consumido es mayor entre los consumidores de menor renta (WHO, 2018). En conjunto, si bien sería necesario articular políticas transversales en distintos ámbitos de actuación, la literatura económica ha señalado que la fiscalidad puede ser un instrumento complementario para reducir el consumo excesivo de alcohol, siempre que su articulación permita internalizar sus efectos nocivos sobre la salud del consumidor y los costes sobre el conjunto de la sociedad.

La Tabla I.A1 resume los tipos aplicados en los países de la UE (normativa a julio de 2021) para una selección de los productos gravados por estos impuestos especiales, que tienen una mayor relevancia en términos de su consumo relativo y en la cuantía más habitual de venta al consumidor final⁸³. En particular, se muestra evidencia comparada para la UE sobre el tipo de gravamen en euros aplicado sobre las bebidas alcohólicas (700ml) de mayor graduación, sobre la cerveza (330ml) con el grado de alcohol cuyo consumo es el más habitual, y sobre el vino (750ml). La evidencia para el año 2021 indica que los tipos de gravamen en España, en términos nominales y sin aplicar ajustes por paridad del poder adquisitivo (PPA), se encuentran entre los menores impuestos especiales de la UE aplicados sobre las bebidas alcohólicas de mayor graduación y sobre la cerveza. En particular, el gravamen se sitúa un 48% inferior a la media de la UE en el caso de las bebidas alcohólicas de alta graduación, y en un 79% en el caso de la cerveza. El tipo de gravamen sobre el vino adopta el mínimo que permite la Directiva, en línea con una proporción significativa de las economías europeas.

⁸² Anderson, P. y Baumberg, G. (2006)

⁸³ El detalle de los tipos de gravamen aplicados sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas en los distintos países de la UE puede consultarse en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-09/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf.

Tabla I.A1

PAÍS	BEBIDAS ALCOHÓLICAS	CERVEZA	VINO
	Impuesto por 700 ml conteniendo el 40% de alcohol (euros)	Impuesto por 330 ml. (euros)	Impuesto por botella estándar 750 ml. (euros)
Austria	3,36	0,08	-
Bélgica	8,38	0,08	0,56
Bulgaria	1,57	0,03	-
Croacia	2,22	0,09	-
Chipre	2,68	0,10	-
República Checa	3,35	0,05	-
Dinamarca	5,64	0,11	1,13
Estonia	5,27	0,21	1,11
Finlandia	14,10	0,63	3,16
Francia	5,05	0,13	0,03
Alemania	3,65	0,03	-
Grecia	6,86	0,21	-
Hungría	2,59	0,07	-
Irlanda	11,92	0,37	3,19
Italia	2,9	0,12	-
Letonia	4,83	0,14	0,83
Lituania	5,67	0,12	1,24
Luxemburgo	2,92	0,03	-
Malta	3,81	0,08	0,15
Países Bajos	4,72	0,13	0,66
Polonia	3,91	0,08	0,29
Portugal	3,88	0,07	-
Rumanía	2,10	0,03	-
Eslovaquia	3,02	0,06	-
Eslovenia	3,70	0,20	-
España	2,69	0,03	-
Suecia	13,80	0,32	1,87
Reino Unido	9,05	0,35	2,51
Promedio UE-28	5,13	0,14	1,29

Fuente: Elaboración propia a partir de <https://taxfoundation.org/wine-taxes-in-europe-2021/>; <https://taxfoundation.org/distilled-spirits-taxes-europe-2021/>; <https://taxfoundation.org/beer-taxes-in-europe-2021/>.

El menor uso relativo en España de los impuestos especiales como instrumento para internalizar los efectos de un consumo excesivo de alcohol se ven reflejados en los datos de recaudación.

En concreto, la recaudación de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas en España supone en términos agregados un 0,10 % del PIB y un 0,29 % del total de los ingresos impositivos en 2019. En el promedio de la UE, la recaudación de estos impuestos supone un 0,27 % del PIB y un 0,79 % de la recaudación total.

Considerando una perspectiva temporal más amplia, en el caso de España se observa que el componente fijo de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas no se actualiza periódicamente en función de la inflación. En particular, los datos publicados por la AEAT (2022c) indican que los tipos efectivos sobre el consumo de diferentes bienes gravados por estos tributos bien se han mantenido constantes en términos nominales durante los últimos años o bien se han producido actualizaciones inferiores a la evolución de los precios. De ese modo, este instrumento tributario perdería efectividad para reducir el consumo excesivo de alcohol o su evolución reflejaría una menor relevancia asignada por el legislador al papel de la política tributaria en esta cuestión.

Dada la evidencia disponible, comparada con las economías de la UE y la evolución reciente a nivel interno, junto con los argumentos favorables a un adecuado diseño de la función asignativa de la política impositiva, el Comité recomienda la revisión y actualización de los tipos de gravamen sobre determinados consumos de alcohol. Este ajuste por parte del legislador debería realizarse en función del coste social e individual sobre la salud asignado al consumo excesivo de este bien, así como la respuesta que mayores precios pueden generar en el consumo.

Imposición sobre labores del tabaco

La normativa actual y la estructura básica de los impuestos especiales sobre labores del tabaco se regulan en la Directiva consolidada (2011/64/UE). Esta Directiva determina varias categorías de productos del tabaco sujetos a imposición especial, establece distintos elementos para fijar la estructura del impuesto especial sobre los cigarrillos, así como tipos mínimos de aplicación para los distintos componentes y productos sujetos a este gravamen en las economías de la UE⁸⁴.

Entre el conjunto de labores del tabaco gravadas en España, destacan los cigarrillos que representan alrededor del 90% del impuesto especial sobre labores del tabaco. La mayor parte de los cigarrillos se encuentran gravados en España a tipo normal, cuya estructura contiene un tipo proporcional sobre el precio de venta (componente *ad valorem* del tributo) y un componente específico. Un 15% de los cigarrillos se encuentran gravados a un tipo único, y el resto de impuestos sobre las labores del tabaco gravan productos como los cigarros y cigarritos, la picadu-

⁸⁴ El detalle de la estructura y los tipos de gravamen aplicados sobre las labores del tabaco en los distintos países de la UE puede consultarse en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-09/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf.

ra u otros productos. Este conjunto de productos son gravados en la UE con impuestos especiales sujetos a un tipo mínimo de gravamen, pero los Estados miembros pueden escoger la estructura del impuesto especial bien a través de un componente *ad valorem*, un componente específico o mediante la combinación de ambos componentes en el denominado *impuesto especial mixto*.

En el principal componente del consumo de tabaco, los cigarrillos, España se encuentra entre el conjunto de las economías europeas con un reducido peso del componente específico de gravamen frente al componente *ad valorem*. En particular, durante los últimos años, el peso relativo del impuesto específico en España se sitúa en torno al 17%, en detrimento del peso del componente *ad valorem* del impuesto (83%). Esta estructura del tributo debería diseñarse de manera más adecuada incrementando el peso relativo del componente fijo, ya que es este componente el que debiera permitir una mejor internalización de los costes individuales y colectivos asociados al consumo de tabaco. Por otro lado, la elevada dependencia final del componente *ad valorem* podría introducir incentivos a impulsar marcas de menor calidad, y precio, o estrategias comerciales, como la subida del número de cigarrillos por paquete, pero con un impacto igual de nocivo para la salud. Finalmente, en el caso que existiera poder de mercado por parte de algunos operadores, éstos podrían realizar ajustes en sus márgenes que amplificarían sus efectos en el precio final de venta a través de la aplicación de los impuestos proporcionales (impuesto especial e IVA). De ese modo, las reducciones de precios del tabaco por motivos diversos generaría un menor gravamen sin que se hubiera modificado el efecto negativo del consumo de tabaco sobre la salud. Por ese motivo, el Comité recomienda considerar un cambio en la estructura del impuesto especial sobre los cigarrillos para convertir al componente específico de gravamen en el principal elemento del tributo. La determinación de esta nueva estructura de tipo de gravamen debería aprovecharse para estimar el coste social e individual sobre la salud asignado al consumo excesivo de este bien, así como la respuesta que mayores precios pueden generar en el consumo.

Los datos de los tipos efectivos sobre las distintas labores del tabaco publicados por la AEAT (2022c) muestran que, a diferencia del alcohol, el gravamen de estos consumos se ha ido actualizando periódicamente, con aumentos en los últimos años superiores a la inflación, de manera que los diferentes productos se encuentren a lo largo del tiempo dentro de los mínimos de tributación que exige la normativa comunitaria. Por ejemplo, durante la última década, los tipos efectivos sobre los cigarrillos se han incrementado en torno al 35%, alrededor del 38% para cigarros y cigarritos o el 90% para la picadura. A pesar de estos incrementos diferenciales de gravamen entre los distintos tipos de tabaco, el peso relativo de los impuestos especiales en relación al precio final de venta es todavía superior a los cigarrillos, en torno al 60% frente a un promedio del 45% para el resto de labores del tabaco. Dado que las diferencias de precio de venta entre distintas labores del tabaco pudieran generar un efecto sustitución entre los consumos de los mismos, sin que exista una reducción clara del coste asociado al consumo de los distintos tipos

de tabaco, el Comité recomienda estudiar la posible existencia de este efecto sustitución y sus efectos en la salud para determinar la conveniencia de reducir el diferencial de precios finales entre los distintos tipos de tabaco a través de ajustes en los impuestos especiales⁸⁵.

La información publicada por la Comisión Europea (European Commission, 2021c), permite realizar comparaciones sobre el gravamen de las labores del tabaco en España en relación a las economías europeas. En relación con los cigarrillos, el precio antes de impuestos de una cajetilla en España en 2021 se situó en promedio en 1,07€, cuantía en torno a un 4% inferior al precio medio de la UE. El diferencial de España frente a la media de la UE en relación con el precio final de venta es mayor, por el menor gravamen conjunto de los impuestos (IVA y accisas), y se sitúa alrededor del 10%. En relación al resto de labores del tabaco, cigarros y cigarritos, picadura de liar y picadura de pipa, la mayoría de economías europeas optan por el impuesto específico, mientras que España aplica alternativas de tipo proporcional o mixto. En relación a las economías que aplican una estructura tributaria comparable con España, el impuesto sobre cigarros y cigarritos se encuentra en España ligeramente por debajo (2%), mientras que la disparidad es más marcada en el caso de las picaduras de pipa (28% por debajo) y de liar (53% por encima).

El resultado de aplicar los tipos de gravamen de los impuestos especiales a las labores del tabaco, supuso en España una recaudación agregada de 0,56% del PIB y un 1,61% de la recaudación total en 2019. En el promedio de la UE la recaudación del conjunto de estos impuestos especiales se elevó a un 0,78% del PIB y un 2,24% de la recaudación total en 2019. Estas diferencias de recaudación respecto al promedio de la UE se deben, en conjunto, a la combinación de menores precios de venta y tipos de gravamen, junto a una tendencia a la reducción del consumo sujeto a gravamen en España observado desde 2009. En concreto, de acuerdo con la AEAT, en relación a los consumos registrados en 2008, el consumo de cajetillas de cigarrillos se habría reducido hasta 2020 en un 55%, y el total de consumo de tabaco medido en kilogramos en un 44%⁸⁶.

Finalmente, un producto en auge y relacionado con el tabaco es el cigarrillo electrónico. En los últimos años, hasta 14 países europeos han aprobado nuevos impuestos que gravan el uso del cigarrillo electrónico. En España, el cigarrillo electrónico no está sujeto al impuesto sobre las labores del tabaco, a pesar de que puede contener nicotina, y se encuentra gravado únicamente por el tipo normal de IVA. De acuerdo con la encuesta ESTUDES 2021 (Ministerio de Sanidad,

⁸⁵ De acuerdo con Romero y Sanz-Sanz (2016) “*Los cambios en la fiscalidad generan efectos de sustitución que han sido especialmente visibles en el caso de cigarrillos y picadura de liar. Así, entre 2006 y 2013 el consumo de cajetillas de cigarrillos cayó un 43,27% mientras que el consumo de picadura de liar aumentó un 171,29%*”.

⁸⁶ En sentido opuesto, durante ese período, se habría producido un incremento del 63,5% en el conjunto del resto de tipos de tabaco sujetos a gravamen, con un menor peso relativo en el consumo, como son la picadura o el resto de labores del tabaco.

2021a), el 44,3% de los estudiantes de 14 a 18 años ha utilizado este producto alguna vez, siendo aproximadamente el 40% los que han usado cigarrillos electrónicos con nicotina. El consumo de este tipo de productos entre los jóvenes, y en particular los que contienen nicotina, pudiera generar entre esos colectivos un mayor consumo futuro de tabaco. En un reciente informe del Ministerio de Sanidad (2021b), se propone un impuesto específico de 0,15€/ml al líquido en general, idéntico al promedio de la UE, y 0,006€/mg a la nicotina. Se estima que este impuesto tendría un impacto recaudatorio reducido, 35 millones de euros, pero supondría un tipo medio de gravamen del 35,6%, inferior al de las labores del tabaco. El Comité recomienda explorar la posibilidad de introducir este nuevo gravamen.

Gravamen de las bebidas azucaradas

En el momento actual, el sobrepeso y la obesidad son problemas de salud muy importantes y ampliamente extendidos en el mundo, sobre todo en países desarrollados: en el año 2015, el 54% de la población adulta en los países de la OCDE tenía sobrepeso y alrededor del 19,5% de la población tenía obesidad. En España, el 48% de la población adulta tenía sobrepeso en 2011 y, lo que es más preocupante, el 25% de los niños tenía sobrepeso. El consumo de azúcar se considera una de las principales causas del crecimiento de las tasas de sobrepeso y obesidad y, como es conocido, las bebidas azucaradas contienen una elevada cantidad de azúcar⁸⁷. A modo de ejemplo, una lata de un refresco con gas con sabor a cola de 330 ml puede llegar a contener alrededor de 35 gramos de azúcar (una cucharilla de café contiene, más o menos, 5 gramos de azúcar).

En este contexto, la Organización Mundial de la Salud (WHO, 2016) publicó una lista de recomendaciones dirigidas a los gobiernos de los países desarrollados. El objetivo último de estas medidas es la reducción paulatina del consumo de estos productos nocivos, así como la mejora de la salud de la población. La OMS ponía especial énfasis en los impuestos sobre las bebidas azucaradas y decía textualmente: *‘Existe evidencia razonable y creciente de que impuestos bien diseñados sobre las bebidas azucaradas resultarán en reducciones proporcionales en el consumo de estos productos, especialmente si están diseñados para aumentar los precios finales en un 20% o más’*.

Siguiendo la recomendación de la OMS y el ejemplo de otros países, la Generalitat de Cataluña implementó un impuesto sobre las bebidas azucaradas embotelladas que se venden en el territorio catalán. Este impuesto entró en vigor el 1 de mayo de 2017 y grava todas las bebidas embotelladas que contengan edulcorantes calóricos añadidos, como el azúcar, la miel, siropes, etc. El impuesto es de 8 céntimos de euro por litro para bebidas que contienen entre 5 y 8 gramos de azúcar por 100ml, y de 12 céntimos de euro por litro para bebidas que contienen más de 8 gra-

⁸⁷ Véase, por ejemplo, Malik *et al.* (2013).

mos de azúcar por 100ml. Las bebidas con menos de 5 gramos de azúcar por 100ml están libres del impuesto. Una peculiaridad del impuesto catalán es que, por primera vez, establece el requerimiento de que el 100% del impuesto se debe trasladar al precio final del producto.

Con el fin de analizar si la introducción de este impuesto ha reducido el consumo de bebidas azucaradas, Vall y López-Casasnovas (2018) observan que el impuesto se traslada de manera total al precio final y que el aumento de precio es de entre un 5-10% para bebidas en envases pequeños (latas) pero el aumento de precio alcanza el 20% en bebidas en envases de dos litros. Es importante resaltar que un aumento de precios del 20% es la recomendación de la OMS para que este tipo de impuestos sean efectivos.

Este tipo de impuestos se vienen implementando en varios países desarrollados durante los últimos años. Entre ellos se encuentran Bélgica, Finlandia, Francia, Portugal o Reino Unido. La justificación del impuesto es conseguir desincentivar el consumo de estos productos. La evidencia empírica disponible muestra que la elasticidad precio de la demanda de bebidas azucaradas se encuentra entre un -0,9 y -1,3 (WHO, 2016). En el caso de España esta elasticidad es de -1,12 según las estimaciones de Romero-Jordán y Sanz-Sanz (2018). Por tanto, la incorporación de estos impuestos especiales sobre bebidas azucaradas podría reducir el consumo de dichos productos perjudiciales para la salud.

En el caso de Reino Unido hay evidencia (no científica) de que la industria está reduciendo la cantidad de azúcares de sus bebidas. El impuesto se aprobó en 2016 dejando un margen de dos años hasta su introducción; este margen de tiempo habría sido aprovechado por la industria para ajustar la cantidad de azúcar en sus productos. Francia introdujo un impuesto similar a las bebidas azucaradas en 2012, gravamen que también se aplicaba a las bebidas con edulcorantes no calóricos. Méjico hizo lo mismo en 2014 con un impuesto a las bebidas azucaradas y otro impuesto a la comida con un alto contenido calórico. El impuesto mejicano sobre las bebidas azucaradas aumentó el precio un 10%, y las consecuencias se trasladaron a una caída de la demanda de dichas bebidas de un 12% un año después de la aplicación del impuesto (que consistía en 1 peso por litro) según Colchero *et al.* (2016). También se han implementado impuestos similares en varias ciudades de Estados Unidos como Berkeley en 2015, donde Falbe *et al.* (2016) demuestran que el consumo de bebidas azucaradas después de la introducción del impuesto especial ha disminuido un 21% respecto el año anterior a la incorporación de dicho impuesto. Irlanda y Sudáfrica también cuentan con impuestos similares.

Para el conjunto de España, el artículo 69 de la Ley 11/2020 de Presupuestos Generales del Estado para 2021 modificó el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasaron a tributar en el IVA al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de enero de 2021. No se dispone de evaluaciones académicas de los efectos de esta medida, pero sí puede examinarse, de manera aproxi-

mada, su posible impacto inicial en el precio. Si comparamos el índice de precios al consumo de la subclase “refrescos” con y sin variación en el tipo de IVA, tal como muestra el cuadro siguiente, en los 12 primeros meses de aplicación de la medida, los precios se han incrementado al menos en un 10%, cuantía superior a la evolución del índice general de precios y a la evolución de este índice para el grupo de alimentos y bebidas no alcohólicas.⁸⁸ No conocemos aún los efectos sobre el consumo de este incremento del precio final a través del aumento del IVA, pero dada las estimaciones de las elasticidades precio de la demanda de bebidas azucaradas en España debería esperarse una reducción del consumo de estos productos.

Tabla I.A2
El IPC de la subclase refrescos

Base 2016=100	Refrescos Impuestos constantes	IPC subclase Refrescos
2017M12	102,2	102,2
2018M12	103,6	103,6
2019M12	106,7	106,7
2020M12	108,2	108,2
2021M12	110,6	120,9

Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

Nótese que la aplicación del tipo general del IVA no es incompatible con un impuesto específico como el que se aplica en Cataluña. No obstante, desde un punto de vista técnico, la alternativa más adecuada para reducir el consumo de azúcares contenido en estas bebidas debería consistir en su articulación a través de un impuesto especial con un componente fijo que pudiera graduarse en función de las unidades físicas que generan el efecto dañino en la salud. De ese modo, un tributo diseñado con esa estructura, sería una herramienta más eficaz para reducir la cantidad de azúcar contenida en esas bebidas. El resultado esperado de la introducción de este tipo de tributos, combinado con el efecto del reciente incremento del IVA, sería una reducción en el consumo excesivo de azúcar. Esta disminución pudiera traducirse en el medio y en el largo plazo en una contribución a la reducción de los problemas de sobrepeso, en particular de niños, jóvenes y adolescentes, y en una disminución de las enfermedades ligadas al consumo excesivo de bebidas azucaradas.

⁸⁸ No todos los refrescos han sufrido el incremento del tipo al 21%, de modo que el incremento señalado es un mínimo.

Anexo I.2. Tablas

Tabla I.A3

Incremento medio de la cuota del IVA de los hogares residentes en 2018 si se aplicara un único tipo impositivo del 21%

A. Tramos de renta bruta					
Tramos de renta bruta	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
Q1	8.604	3.549.938	3.549.938	510	5,92%
Q2	18.239	3.549.938	3.549.938	730	4,00%
Q3	27.860	3.549.938	3.549.938	933	3,35%
Q4	40.894	3.549.938	3.549.938	1.106	2,70%
D9	59.237	1.774.969	1.774.969	1.387	2,34%
C91-99	91.069	1.597.473	1.597.473	1.635	1,80%
C100	207.597	177.496	177.496	2.329	1,12%
Total	35.315	17.749.690	17.749.690	965	2,73%
B. Composición del hogar					
Tipos de hogar	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Una Persona > 65 años	16.627	2.067.118	2.067.118	584	3,51%
2. Una persona entre 30 y 65 años	21.887	2.290.300	2.290.300	617	2,82%
3. Una persona < 30 años	15.386	216.156	216.156	515	3,35%
4. Pareja sin hijos al menos 1 > 65 años	31.799	2.551.681	2.551.681	973	3,06%
5. Pareja sin hijos ambos < 65 años	37.789	2.489.661	2.489.661	982	2,60%
6. Pareja con 1 hijo	41.664	1.789.184	1.789.184	1.081	2,59%
7. Pareja con 2 hijos	47.296	1.942.219	1.942.219	1.254	2,65%
8. Pareja con 3 o más hijos	46.127	412.650	412.650	1.208	2,62%
9. Monoparental con al menos 1 hijo	24.017	575.325	575.325	807	3,36%
10. Otros hogares	48.174	3.415.517	3.415.517	1.210	2,51%
Total	35.315	17.749.690	17.749.690	965	2,73%
C. Principal fuente de ingresos					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Asalariado	41.721	9.906.192	9.906.192	1.052	2,52%
2. Autónomo	41.283	1.058.290	1.058.290	1.022	2,48%
3. Pensionista	25.695	5.869.834	5.869.834	847	3,30%
4. Perceptor de rentas de la propiedad	45.569	164.536	164.536	972	2,13%
5. Perceptor de subsidios	16.055	651.882	651.882	660	4,11%
6. Perceptor de transferencias de hogares	10.769	99.076	99.076	590	5,47%
Total	35.315	17.749.690	17.749.690	965	2,73%
D. Edad del sustentador principal					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
17 a 30 años	25.779	901.041	901.041	827	3,21%
30 a 40 años	33.399	2.670.090	2.670.090	949	2,84%
40 a 50 años	39.489	4.158.588	4.158.588	1.026	2,60%
50 a 65 años	43.742	4.907.758	4.907.758	1.082	2,47%
65 a 85 años	27.886	4.346.642	4.346.642	856	3,07%
Más de 85 años	18.744	762.196	762.196	709	3,78%
Total	35.315	17.749.690	17.749.690	965	2,73%

Tabla I.A4

Incremento medio de la cuota del IVA de los hogares residentes en 2018 si se aplicara un único tipo impositivo del 15,4%

A. Tramos de renta bruta							
Tramos de renta bruta	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta	Reducción media (euros)	Reducción media/ renta bruta
Q1	8.604	3.549.938	2.495.239	85	0,98%	-43	-0,50%
Q2	18.239	3.549.938	2.217.516	100	0,55%	-74	-0,41%
Q3	27.860	3.549.938	2.041.946	121	0,43%	-99	-0,35%
Q4	40.894	3.549.938	1.759.877	121	0,30%	-140	-0,34%
D9	59.237	1.774.969	824.271	159	0,27%	-177	-0,30%
C91-99	91.069	1.597.473	685.550	152	0,17%	-255	-0,28%
C100	207.597	177.496	69.517	236	0,11%	-535	-0,26%
Total	35.315	17.749.690	10.093.916	117	0,33%	-117	-0,33%
B. Composición del hogar							
Tipos de hogar	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta	Reducción media (euros)	Reducción media/ renta bruta
1. Una Persona > 65 años	16.627	2.067.118	1.512.495	92	0,56%	-45	-0,27%
2. Una persona entre 30 y 65 años	21.887	2.290.300	1.371.598	84	0,38%	-79	-0,36%
3. Una persona < 30 años	15.386	216.156	103.933	88	0,57%	-76	-0,50%
4. Pareja sin hijos al menos 1 > 65 años	31.799	2.551.681	1.696.223	134	0,42%	-76	-0,24%
5. Pareja sin hijos ambos < 65 años	37.789	2.489.661	1.335.563	110	0,29%	-138	-0,37%
6. Pareja con 1 hijo	41.664	1.789.184	871.175	124	0,30%	-155	-0,37%
7. Pareja con 2 hijos	47.296	1.942.219	1.046.741	156	0,33%	-148	-0,31%
8. Pareja con 3 o más hijos	46.127	412.650	220.516	140	0,30%	-148	-0,32%
9. Monoparental con al menos 1 hijo	24.017	575.325	305.871	101	0,42%	-112	-0,46%
10. Otros hogares	48.174	3.415.517	1.629.876	124	0,26%	-165	-0,34%
Total	35.315	17.749.690	10.093.916	117	0,33%	-117	-0,33%
C. Principal fuente de ingresos							
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta	Reducción media (euros)	Reducción media/ renta bruta
1. Asalariado	41.721	9.906.192	5.088.466	119	0,29%	-146	-0,35%
2. Autónomo	41.283	1.058.290	538.335	118	0,29%	-128	-0,31%
3. Pensionista	25.695	5.869.834	3.907.640	117	0,46%	-71	-0,28%
4. Perceptor de rentas de la propiedad	45.569	164.536	81.152	92	0,20%	-122	-0,27%
5. Perceptor de subsidios	16.055	651.882	428.591	102	0,64%	-76	-0,47%
6. Perceptor de transferencias de hogares	10.769	99.076	49.807	48	0,44%	-156	-1,45%
Total	35.315	17.749.690	10.093.916	117	0,33%	-117	-0,33%
D. Edad del sustentador principal							
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta	Reducción media (euros)	Reducción media/ renta bruta
17 a 30 años	25.779	901.041	487.216	104	0,40%	-108	-0,42%
30 a 40 años	33.399	2.670.090	1.487.751	122	0,36%	-113	-0,34%
40 a 50 años	39.489	4.158.588	2.143.873	120	0,30%	-146	-0,37%
50 a 65 años	43.742	4.907.758	2.504.273	117	0,27%	-150	-0,34%
65 a 85 años	27.886	4.346.642	2.938.847	120	0,43%	-68	-0,24%
Más de 85 años	18.744	762.196	529.836	93	0,50%	-62	-0,33%
Total	35.315	17.749.690	10.093.916	117	0,33%	-117	-0,33%

Tabla I.A5
Incremento medio de la cuota del IVA de los hogares residentes en 2018 si se aplicaran tipos impositivos del 4% y 21%

A. Tramos de renta bruta					
Tramos de renta bruta	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
Q1	8.604	3.549.938	3.545.270	328	3,81%
Q2	18.239	3.549.938	3.549.938	476	2,61%
Q3	27.860	3.549.938	3.549.938	638	2,29%
Q4	40.894	3.549.938	3.549.938	767	1,88%
D9	59.237	1.774.969	1.774.969	987	1,67%
C91-99	91.069	1.597.473	1.597.473	1.177	1,29%
C100	207.597	177.496	177.496	1.691	0,81%
Total	35.315	17.749.690	17.745.022	663	1,88%
B. Composición del hogar					
Tipos de hogar	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Una Persona > 65 años	16.627	2.067.118	2.062.592	352	2,12%
2. Una persona entre 30 y 65 años	21.887	2.290.300	2.290.157	453	2,07%
3. Una persona < 30 años	15.386	216.156	216.156	391	2,54%
4. Pareja sin hijos al menos 1 > 65 años	31.799	2.551.681	2.551.681	611	1,92%
5. Pareja sin hijos ambos < 65 años	37.789	2.489.661	2.489.661	700	1,85%
6. Pareja con 1 hijo	41.664	1.789.184	1.789.184	762	1,83%
7. Pareja con 2 hijos	47.296	1.942.219	1.942.219	881	1,86%
8. Pareja con 3 o más hijos	46.127	412.650	412.650	820	1,78%
9. Monoparental con al menos 1 hijo	24.017	575.325	575.325	582	2,42%
10. Otros hogares	48.174	3.415.517	3.415.517	842	1,75%
Total	35.315	17.749.690	17.745.022	663	1,88%
C. Principal fuente de ingresos					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Asalariado	41.721	9.906.192	9.906.049	750	1,80%
2. Autónomo	41.283	1.058.290	1.058.290	705	1,71%
3. Pensionista	25.695	5.869.834	5.865.308	538	2,10%
4. Perceptor de rentas de la propiedad	45.569	164.536	164.536	668	1,46%
5. Perceptor de subsidios	16.055	651.882	651.882	433	2,70%
6. Perceptor de transferencias de hogares	10.769	99.076	99.076	460	4,27%
Total	35.315	17.749.690	17.745.022	663	1,88%
D. Edad del sustentador principal					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
17 a 30 años	25.779	901.041	901.041	577	2,24%
30 a 40 años	33.399	2.670.090	2.670.090	674	2,02%
40 a 50 años	39.489	4.158.588	4.158.588	729	1,85%
50 a 65 años	43.742	4.907.758	4.907.615	763	1,75%
65 a 85 años	27.886	4.346.642	4.342.117	540	1,94%
Más de 85 años	18.744	762.196	762.196	431	2,30%
Total	35.315	17.749.690	17.745.022	663	1,88%

Tabla I.A6

Incremento medio de la cuota del IVA de los hogares residentes en 2018 si se aplicaran tipos impositivos del 10% y 21%

A. Tramos de renta bruta					
Tramos de renta bruta	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
Q1	8.604	3.549.938	3.489.925	64	0,75%
Q2	18.239	3.549.938	3.524.194	89	0,49%
Q3	27.860	3.549.938	3.539.082	104	0,37%
Q4	40.894	3.549.938	3.540.328	119	0,29%
D9	59.237	1.774.969	1.774.428	141	0,24%
C91-99	91.069	1.597.473	1.597.473	162	0,18%
C100	207.597	177.496	177.496	225	0,11%
Total	35.315	17.749.690	17.642.926	106	0,30%
B. Composición del hogar					
Tipos de hogar	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Una Persona > 65 años	16.627	2.067.118	2.045.485	82	0,49%
2. Una persona entre 30 y 65 años	21.887	2.290.300	2.249.275	58	0,26%
3. Una persona < 30 años	15.386	216.156	195.445	44	0,28%
4. Pareja sin hijos al menos 1 > 65 años	31.799	2.551.681	2.549.597	128	0,40%
5. Pareja sin hijos ambos < 65 años	37.789	2.489.661	2.479.390	100	0,26%
6. Pareja con 1 hijo	41.664	1.789.184	1.784.276	113	0,27%
7. Pareja con 2 hijos	47.296	1.942.219	1.941.978	132	0,28%
8. Pareja con 3 o más hijos	46.127	412.650	412.650	137	0,30%
9. Monoparental con al menos 1 hijo	24.017	575.325	571.500	79	0,33%
10. Otros hogares	48.174	3.415.517	3.413.451	130	0,27%
Total	35.315	17.749.690	17.642.926	106	0,30%
C. Principal fuente de ingresos					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
1. Asalariado	41.721	9.906.192	9.854.407	106	0,26%
2. Autónomo	41.283	1.058.290	1.056.676	112	0,27%
3. Pensionista	25.695	5.869.834	5.841.406	109	0,42%
4. Perceptor de rentas de la propiedad	45.569	164.536	164.536	107	0,24%
5. Perceptor de subsidios	16.055	651.882	645.644	80	0,50%
6. Perceptor de transferencias de hogares	10.769	99.076	80.379	46	0,42%
Total	35.315	17.749.690	17.642.926	106	0,30%
D. Edad del sustentador principal					
Fuente de ingresos	Renta bruta media	Nº Hogares	Perdedores	Incremento medio (euros)	Incremento medio / renta bruta
17 a 30 años	25.779	901.041	877.629	88	0,34%
30 a 40 años	33.399	2.670.090	2.668.235	97	0,29%
40 a 50 años	39.489	4.158.588	4.125.826	105	0,27%
50 a 65 años	43.742	4.907.758	4.882.189	113	0,26%
65 a 85 años	27.886	4.346.642	4.323.753	112	0,40%
Más de 85 años	18.744	762.196	761.921	98	0,52%
Total	35.315	17.749.690	17.642.926	106	0,30%

4. CUMPLIMIENTO Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1. El marco general

Si bien el cumplimiento y el fraude tributario no figuran de forma expresa en el encargo recibido, el Comité consideró que era necesario incluir un epígrafe en el Libro Blanco que abordara de forma específica estos aspectos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) y en el reciente Informe anual sobre tributación de la European Commission (2021b: 69), que se considera oportuno transcribir aquí:

“La crisis socioeconómica derivada de la pandemia de la COVID-19 ha hecho aún más urgente la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, ya que las finanzas públicas se han visto y se verán seriamente afectadas a lo largo de los próximos años. Por lo tanto, es crucial que todos los agentes económicos contribuyan a la recuperación pagando su parte justa de impuestos. Junto a las medidas activas para combatir el fraude, la evasión y la elusión fiscales, una administración fiscal transparente y que funcione bien es crucial para crear y preservar la confianza en las autoridades. Esta confianza en el funcionamiento del sistema –esencialmente la sensación de que los demás también pagan su parte justa– es una condición previa para asegurar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.”⁸⁹

Complementariamente, el Comité quiere incidir en la idea de que la economía pública moderna considera que las cuestiones de administración y cumplimiento tributarios están integradas dentro del análisis de la imposición óptima, lo que implica que el diseño impositivo debe tener muy presentes las dimensiones del cumplimiento y de la administración tributaria.

En línea con lo expuesto por la Agencia tributaria en su Plan Estratégico 2020-2023, debemos precisar que se considera evasión o fraude fiscal “la realización de comportamientos negligentes o deliberadamente contrarios al ordenamiento jurídico que sean susceptibles tanto de regularización como de sanción”. Otro concepto relacionado, pero diferente, es el de la elusión fiscal, que consiste en la utilización de vacíos legales y la aplicación de parte, en interpretación no prevista por la legislación vigente, para reducir o evitar el pago de los impuestos que corresponden a determinados hechos reales. Dentro de la práctica de la elusión tributaria, hay que incluir los mecanismos utilizados en la fiscalidad de las operaciones internacionales, lo que se suele denominar planificación fiscal agresiva internacional, que desbordan el carácter esencialmente nacional de los sistemas tributarios y sus marcos regulatorios, trasladando beneficios a los países de baja o nula tributación. Los conceptos de fraude y elusión deben diferenciarse de la noción de economía de opción, que sería la elección legítima entre las diversas alternativas previstas por la ley en función de su menor carga fiscal⁹⁰. Los sujetos se comportan racionalmente eligiendo la opción con un menor coste fiscal.

⁸⁹ Traducido al castellano por el Comité.

⁹⁰ Véase al respecto Palao Taboada (2009).

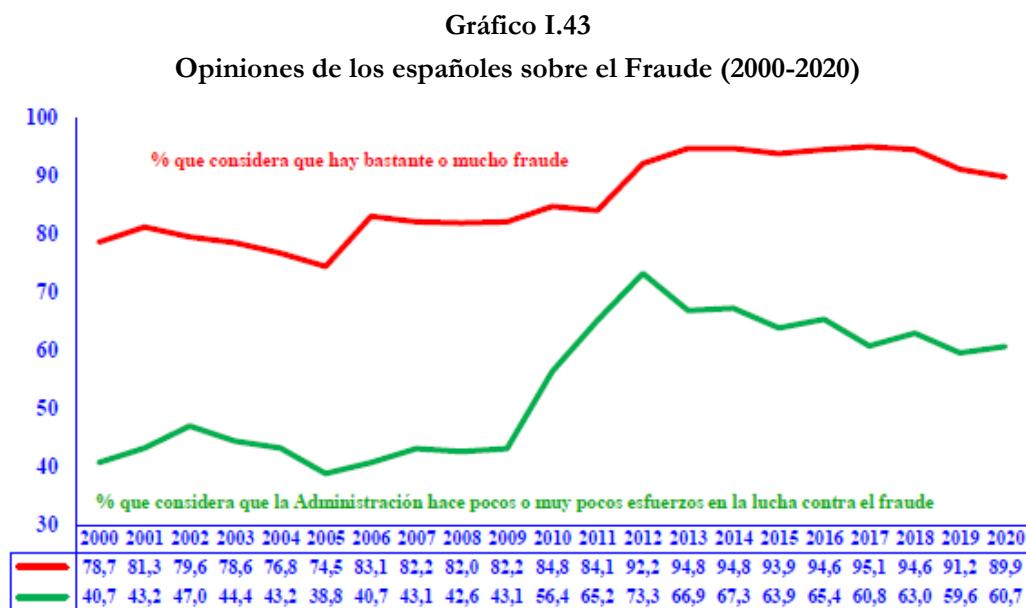
El fraude y la elusión fiscal reducen los recursos para la financiación de las políticas públicas, generan un efecto redistributivo negativo, un sentimiento de agravio comparativo por parte de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias, provocan problemas de competencia desleal en el ámbito empresarial y profesional e incentivan una asignación ineficiente de los recursos, desviándolos a la economía informal, a la vez que fomentan la desconfianza de los ciudadanos en las instituciones y facilitan el disfrute indebido de prestaciones o servicios públicos, ya sea en renta o patrimonio de personas u hogares.

De modo recíproco, el cumplimiento tributario es una condición *sine qua non* para que se respeten los principios de equidad y eficiencia contenidos en el artículo 31 de la Constitución. Por ello, el Tribunal Constitucional ha reiterado que la lucha contra el fraude fiscal es “un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos” [SSTC 76/1990, FJ 3; 214/1994, FJ 5 B); 46/2000, FJ 6; 194/2000, FJ 5, y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5], ya que “*lo que unos no paguen* debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3).

A favor del cumplimiento, toda Administración Tributaria ha de exhibir proximidad y comprensión con el contribuyente, valorando el registro de cumplimiento pasado y la intencionalidad. Para ello ha de favorecer normas e instrucciones cuya complejidad no lleve al ciudadano al denominado incumplimiento por desistimiento. A su vez a la hora de afrontar el fraude, la Administración tributaria debe atender a los distintos elementos que afectan la probabilidad de incumplimiento. En primer lugar, debe incidir en la represión de comportamientos ilegales, incrementando las probabilidades objetiva y subjetiva (percibida), de comprobación gestora o inspectora, combinadas con sanciones bien ponderadas, teniendo en cuenta la conducta del contribuyente y modulándose la respuesta de la Administración en función del comportamiento de aquél y de la gravedad del incumplimiento. En segundo lugar, debe ayudar al cumplimiento tributario, mediante la simplificación y clarificación de normas y procesos, la mejora de programas de ayuda y asistencia, y la potenciación del acuerdo para dirimir las situaciones de conflicto que puedan reconducirse, y que eviten recursos y reclamaciones. Y, en tercer lugar, debe reforzar la llamada moral fiscal; es decir, el convencimiento con el que los contribuyentes afrontan voluntariamente sus obligaciones tributarias. El diagnóstico y las recomendaciones que siguen se dirigen a abordar estos tres espacios de intervención.

4.2. La percepción de los ciudadanos y la cuantificación del fraude tributario

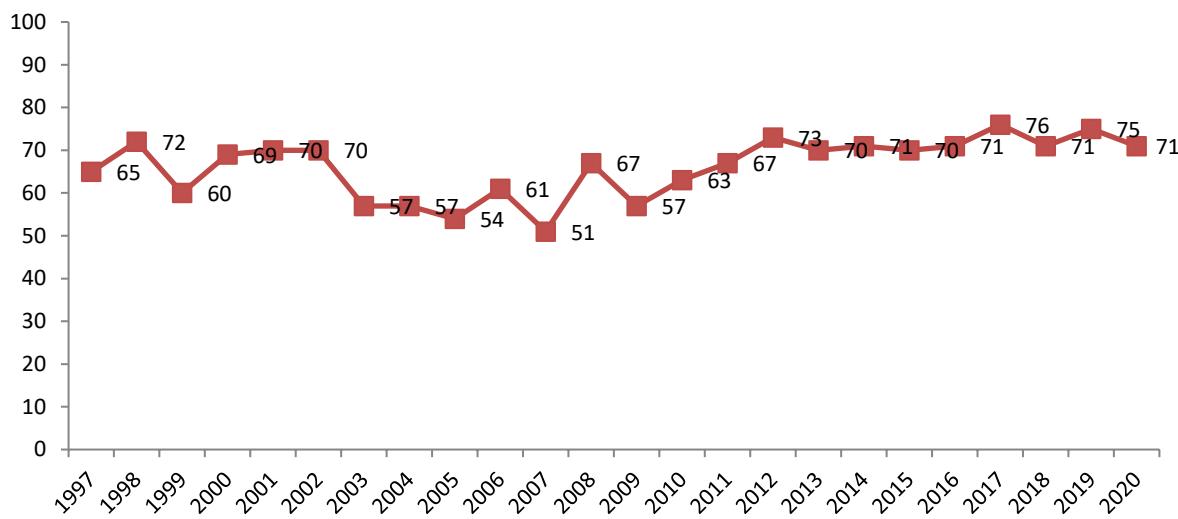
Los estudios demoscópicos disponibles siguen mostrando que una amplia mayoría de los ciudadanos españoles considera que existe mucho o bastante fraude fiscal en España; y son más de la mitad de los encuestados los que consideran que la Administración hace poco o muy poco esfuerzo a este respecto (Gráfico I.43). Ambos resultados son preocupantes, por su influencia negativa sobre la moral fiscal.



Fuente: CIS.

En cualquier caso, las cifras hay que ponerlas en perspectiva, puesto que las respuestas son notablemente diferentes cuando se pregunta a los ciudadanos por su propio comportamiento fiscal o el de su entorno. Según el CIS (2020, p. 7), cuando se pregunta a los ciudadanos si los españoles son conscientes y responsables respecto de sus obligaciones fiscales, el 62,3% considera que lo son poco o nada, mientras que cuando se les pregunta por sí mismos el porcentaje de quienes no se consideran responsables o lo son en escasa medida cae al 5,6%. Tanto los datos del CIS como los del Barómetro Fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (IEF, 2021) nos indican que una parte importante de los entrevistados detectan mucho fraude fiscal (especialmente durante la Gran Recesión) pero valoran a su vez que la gente conocida cumple bastante, con una tendencia muy positiva en la última década. Además, el Barómetro Fiscal del IEF 2021 constata que alrededor de un 70% considera que el fraude no se puede justificar en ningún caso (Gráfico I.44), y que existe un cierto consenso entre los contribuyentes sobre la existencia de colectivos que defraudan habitual y sistemáticamente a Hacienda: aquellos cuyas actividades están sujetas a un menor control y, por lo tanto, la probabilidad de detección del comportamiento evasor es reducida. Un consenso que tienden a avalar los propios perceptores de actividades económicas y rentas del capital, que se identifican a sí mismos como los colectivos con mayor evasión. Finalmente, los encuestados otorgan más importancia al fraude de las empresas que al cometido en el IRPF o el IVA.

Gráfico I.44
Evolución de las opiniones de rechazo del fraude fiscal



Fuente: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles, IEF (2021).

Nuestro conocimiento sobre la magnitud del fraude en España es limitado. Carecemos de estimaciones oficiales del fraude tributario o de la llamada brecha fiscal (*tax gap*); un cálculo que trata de determinar la diferencia entre lo que se recauda y lo que se debería recaudar; y que, de forma sistemática, realizan algunos países en el ámbito de la OCDE⁹¹. Reconociendo la dificultad intrínseca de estimar la dimensión de la economía sumergida y el fraude (European Commission, 2021b), la mayor parte de los estudios para España proceden del ámbito académico y apuntan, en general, hacia una incidencia de ambos problemas superior a la media del conjunto de países de la OCDE y de la UE-15, si bien más próximos a la media en el seno de la UE-27⁹².

⁹¹ No obstante, sí contamos con estimaciones de la brecha fiscal en el caso del IVA, computadas por la Comisión Europea https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-gap_es. En este caso, la pérdida de recaudación computada en España (6,9%) es menor que la media (10,3%), con datos para 2019.

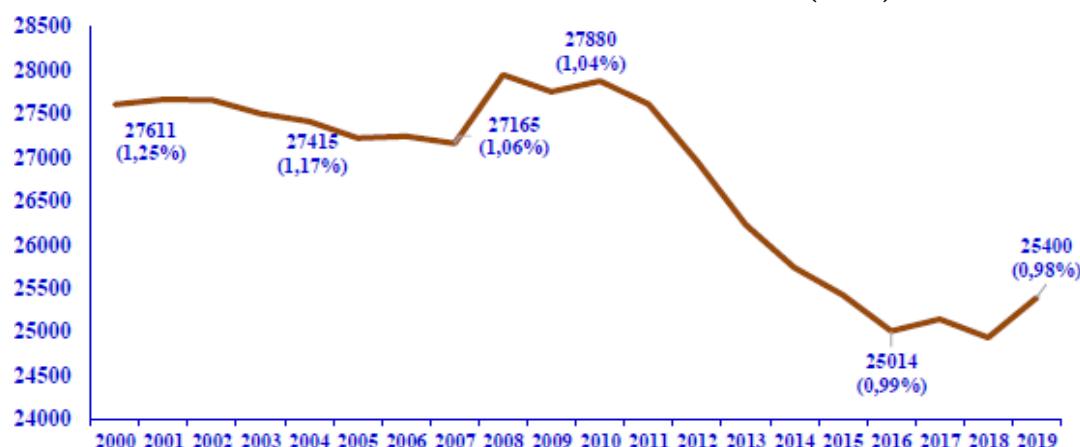
⁹² Véase Lago-Peñas (2018). La mayor parte de los trabajos que tratan de cuantificar el fraude fiscal a escala agregada lo hacen partiendo de una estimación previa de la economía sumergida. Aunque este enfoque cuenta con la ventaja de la sencillez, es habitualmente criticado por los supuestos subyacentes. En particular, que la economía sumergida aproxima bien la base imponible evadida y que el tipo efectivo promedio de los impuestos en la economía formal sería el que se aplicaría a la informal. Existe un cierto consenso de que el resultado de este cálculo estaría sesgado al alza y que, en su caso, podría valer para ubicar el límite superior de un intervalo de confianza para el nivel real de fraude. Por su parte, los estudios sectoriales disponibles aportan evidencia empírica de que el incumplimiento fiscal es particularmente intenso en la imposición patrimonial (Durán Cabré *et al.*, 2019) y en el ámbito de las rentas no salariales en el IRPF (Domínguez Barrero *et al.*, 2015 y 2017). Además, las empresas perciben que el control es significativamente menos intenso cuando la facturación anual se sitúa por debajo de determinados umbrales (seis millones de euros de facturación según Almunia y López-Rodríguez, 2018), lo que de forma indirecta penaliza estrategias de aumento de tamaño empresarial, muy necesarias para incrementar la productividad de la economía española.

En cuanto a la elusión fiscal, las estimaciones más recientes apuntan a un porcentaje significativo de pérdida de recaudación en España derivada de prácticas de *profit shifting* en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Según Tørslov *et al.* (2021), la cifra sería del 14%, lo que nos coloca en la séptima posición, similar a la de EE.UU., en el ranking de los 30 países de la OCDE analizados, ordenados de mayor a menor pérdida. Adicionalmente, las estimaciones de Alstadsæter *et al.* (2018) para 2007 estiman la riqueza ocultada en el extranjero por los hogares de una amplia muestra de países. España se situaría ligeramente por encima de la media de los países estudiados; alrededor del 11% del PIB para una media del 10%.

4.3. Recursos humanos y litigiosidad: algunos datos

Otro vector que ha de considerarse en el diagnóstico es el de los recursos humanos con los que se cuenta para combatir el fraude y facilitar el cumplimiento. Los Gráficos I.45 y I.46 ofrecen una dimensión temporal y comparada que revela un diferencial negativo para España, aunque en su interpretación deben tenerse en cuenta las diferencias entre países (entre otras, que no se recoge información sobre empleados públicos de otros niveles de gobierno, en los países descentralizados como España). Además, hay que tener presente la elevada edad media de los empleados públicos en España, lo que va a generar un proceso de numerosas jubilaciones en la próxima década, y la necesidad de un importante volumen de incorporaciones para mantener la dimensión actual de la plantilla. Según el último informe de la OCDE sobre Administración Tributaria (OECD, 2021e, p. 164), España habría sido el país en el que ha aumentado más el porcentaje de personal mayor de 54 años entre 2014 y 2019 (20 puntos). Este déficit de recursos afecta no sólo a las actuaciones de represión del fraude sino también a las estrategias de fomento de los cumplimientos voluntarios. A modo de ejemplo, el Gráfico I.47 muestra el cuadro de personal en la Dirección General de Tributos, en un contexto de intenso incremento de actividades requeridas a este Centro directivo en los últimos años.

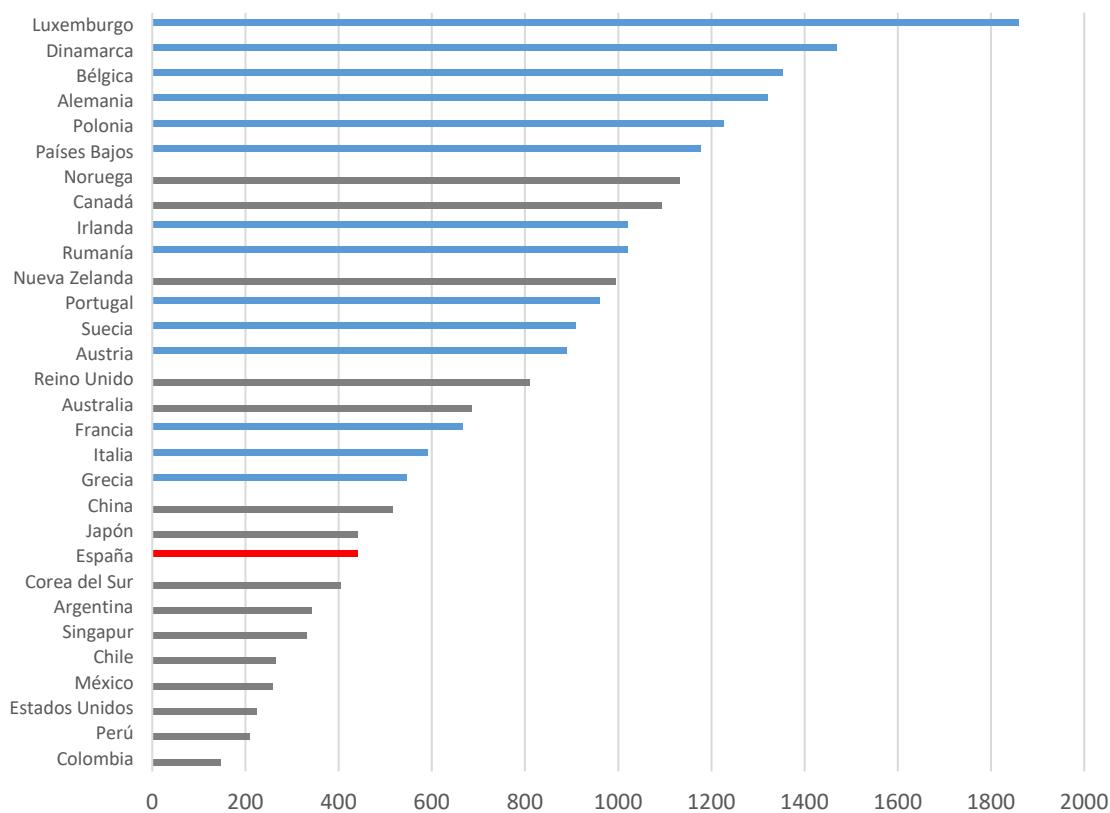
Gráfico I.45
Evolución de los recursos humanos de la AEAT (miles)



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la OECD. Solo incluye el personal de la AEAT.

Gráfico I.46

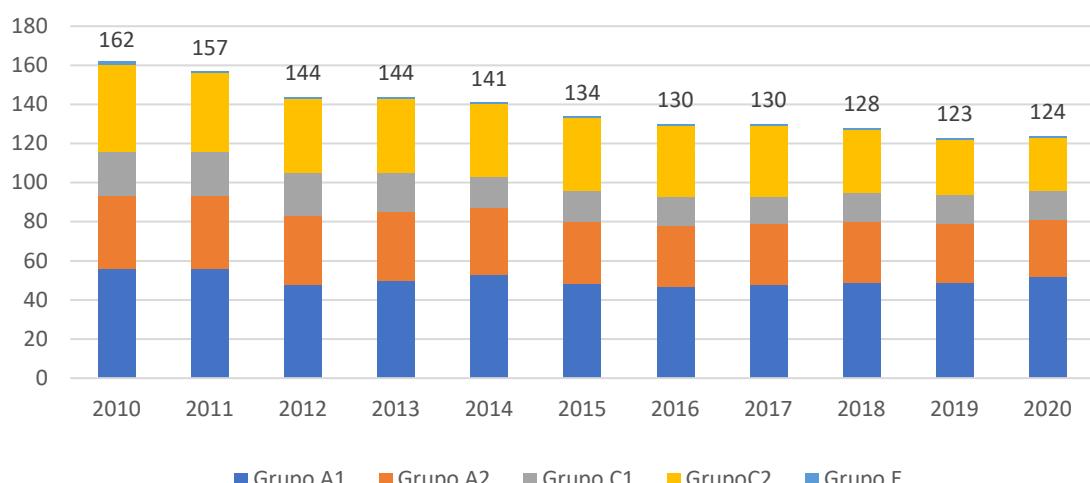
Número de funcionarios de la administración tributaria (equivalente a tiempo completo) por cada millón de habitantes en 2019



Fuente: OECD (2021e).

Gráfico I.47

Evolución del personal total de la D.G. de Tributos



Fuente: Memorias anuales de la D.G. de Tributos.

La última variable considerada es la elevada litigiosidad, en particular, de los tribunales económico-administrativos, una vía administrativa previa, que no existe en otras jurisdicciones y que con frecuencia eleva los tiempos de resolución final de las controversias. El elevado porcentaje de reclamaciones estimadas (dos tercios en el caso del ISD e ITPyAJD; alrededor de la mitad en IVA, IS e IRPF) muestra amplias posibilidades de mejora en la relación de las diversas agencias tributarias con el contribuyente (Tabla I.4). La reducción de la litigiosidad debe ser una prioridad en el marco de una estrategia que estimule el cumplimiento voluntario.

Tabla I.4
Actuación de los Tribunales Económico-Administrativos (2019)

Concepto	Número		Resultados Resueltas (porcentaje del total)		
	Entradas	Resueltas	Estimadas	Desestimadas	Otros
IRPF	53.320	65.937	52,8	39,4	7,8
Patrimonio	897	471	52,9	41,0	6,2
Sociedades	7.946	10.136	45,0	48,2	6,8
Sucesiones Donaciones	10.096	9.575	66,7	26,3	7,0
TP y AJD	23.423	23.106	65,2	28,8	5,9
IVA	21.099	25.358	54,0	38,4	7,6
Tráfico Exterior	1.234	1.752	41,7	51,8	6,4
Especiales	7.147	9.561	8,5	86,4	5,1
Parafiscales	2.216	6.019	13,3	11,4	75,2
IAE	684	913	50,8	39,0	10,2
Actos Administración Catastral	14.431	15.523	39,5	49,8	10,7
Actos del Procedimiento Recaudatorio	33.015	36.854	28,9	59,2	11,9
Clases Pasivas	32	411	9,0	78,1	12,9
Otras reclamaciones	5.279	6.356	27,9	60,4	11,7
Suspensiones	97	106	13,2	50,9	35,8
TOTAL	180.916	212.078	45,4	44,3	10,3

Fuente: Ministerio de Hacienda (2020a).

4.4. Estrategias a favor del cumplimiento tributario

En el ámbito internacional, las principales actuaciones dirigidas a reducir el margen de elusión fiscal se han concentrado en las sociedades/MNEs de mayor dimensión, y en la mitigación de las prácticas de erosión de la base gravable en la imposición societaria. De ese modo, desde el año 2013, se ha acometido un replanteamiento global de las reglas fiscales que comenzó con los trabajos de la OCDE y el G20 en el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), a las que posteriormente se sumaría la UE de manera expresa,⁹³ y que todavía no ha culminado⁹⁴. Al abri-

⁹³ Comunicación de la Comisión Europea de 17 de junio de 2015, que estableció un Plan de Acción para aplicar un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la UE.

⁹⁴ Este trabajo de reforma legislativa ha empezado a cristalizarse tras haberse examinado las operaciones de riesgo, a partir de distintos indicadores, los llamados “Aggressive tax planning indicators” (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/5530eced-2283-11e8-ac73-01aa75ed71a1/language-en>).

En este ámbito, hay que destacar la trasposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y

go de esta reacción supranacional, el contexto de lucha contra las maniobras elusivas de impuestos se ha transformado sustancialmente. En particular, esta transformación ha supuesto la aprobación de acuerdos globales que siguen buena parte de las directivas y normas anti-elusión que se habían adoptado en distintos países (las tradicionales doctrinas norteamericanas del propósito negocial (*business purpose test*) o las normas de divulgación de estructuras posiblemente abusivas (normas de *disclosure*)). También las anteriores medidas han hecho que se avance en el problema de fondo, y es que mientras existan divergencias sustanciales en la determinación y el control de la base gravable en la imposición societaria entre jurisdicciones, continuarán las posibilidades de reducir la carga tributaria global más allá del suelo que pudiera establecerse a la competencia fiscal legítima entre jurisdicciones. Hasta el momento, los principales resultados son el Convenio Multilateral y la Directiva anti-abuso.

España ha firmado ese Convenio Multilateral de la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los convenios y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2022. Por otro lado, la adopción de la Directiva antiabuso (Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, conocida por su acrónimo “ATAD” (*Anti Tax Avoidance Directive*) en 2016, y modificada en 2017, ha sido ya parcialmente objeto de trasposición en España. A las anteriores medidas debe añadirse la batería de potenciales modificaciones legislativas que resultará de la implantación de los acuerdos en el Marco Inclusivo de la OCDE/G20, en el que participa España, así como de la previsible adopción de diferentes directivas europeas, tanto para garantizar la tributación mínima, como para mitigar el uso de las entidades o instrumentos “pantalla” con fines puramente fiscales, tal como se expone en otros lugares de este Libro Blanco y en línea con las propuestas e iniciativas de la Comisión Europea⁹⁵.

Finalmente, hay que referirse a la modificación de la Directiva 2013/34/UE⁹⁶ en relación con la publicidad de información fiscal sobre determinadas empresas (“Directiva país por país”), nor-

obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (conocida como DAC 6).

En concreto, la Ley 10/2020 (https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-17265) incorpora dos disposiciones adicionales en la Ley General Tributaria (LGT):

- 1) la DA 23, que se refiere a la “*obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”, y
- 2) la DA 24, que hace referencia a las “*obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”.

⁹⁵ Entre otras, las propuestas de Directiva sobre tributación mínima en el impuesto sobre sociedades; y sobre sociedades pantalla, respectivamente COM(2021)565; y COM(2021) 823 final, publicadas el 22 de diciembre de 2021.

⁹⁶ En concreto, la Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de informa-

ma que obligará a las empresas matrices de los grupos empresariales, así como a las entidades independientes cuyo volumen de negocios supere los 750 millones de euros, a hacer públicas algunas cifras clave del negocio, desglosadas según los Estados en los que estén establecidas o realicen actividades económicas. Esto incluye datos tradicionalmente considerados confidenciales como el número de empleados, el nivel de beneficios antes de impuestos, el nivel de impuestos devengados y pagados, y otros.

En el ámbito estrictamente interno, la estrategia de prevención y lucha contra el fraude fiscal en España pivota normativamente sobre las tres leyes de Lucha contra el fraude fiscal aprobadas hasta el momento (años 2006, 2012 y 2021) y las medidas incorporadas a la Ley General Tributaria (2015); y bascula orgánica y estratégicamente sobre la Administración tributaria (AEAT), su Plan estratégico sobre el fraude y los planes anuales de control tributario. Finalmente, la lucha contra el fraude fiscal se ha incorporado al PRTR a través de su componente 27, que determina una serie de medidas encaminadas a prevenir y luchar contra el fraude fiscal con la finalidad de incrementar la eficacia recaudatoria y asegurar la justicia tributaria. Este componente, que va de la mano del objetivo décimo del PRTR sobre modernización del sistema fiscal, se concreta en:

- i) Aprobación de una Ley contra el fraude fiscal. Esta medida ha sido implementada a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁹⁷;
- ii) mo-

ción relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales. El plazo del que disponen los Estados miembros para la transposición es hasta el 22 de junio de 2023.

⁹⁷ Además de la Ley 11/2021, de 9 de julio sobre prevención y lucha contra el fraude fiscal, no debe obviarse la importancia de leyes anteriores y, en particular, las Leyes 36/2006, de 29 de noviembre y 7/2012, de 29 de octubre, a efectos de comprender la importancia de la lucha contra el fraude fiscal en nuestro país. A tal efecto, la Ley 36/2006 reconocía, entre otros aspectos, la dificultad de la Administración tributaria para detectar, regularizar y perseguir los incumplimientos tributarios, por lo que se desarrollaron un conjunto de medidas para mejorar la obtención de información, facilitar el ingreso de las deudas tributarias y la detección de operativas tributarias complejas. Posteriormente, la Ley 7/2012, aprobada en un contexto de crisis económica, pretendía atajar diferentes conductas fraudulentas, instaurándose la limitación de pagos en efectivo, correspondientes a operaciones a partir de 2.500 euros, y el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, entre otras. Muy relevante fue también la modificación de la Ley General Tributaria en el año 2015 (Ley 34/2015), y cabe destacar en particular la modificación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, permitiendo su sancionabilidad en determinados supuestos. Se configura una nueva infracción, en el caso de no atención a los criterios administrativos que ya hubiesen puesto de manifiesto el carácter abusivo de actos o negocios sustancialmente idénticos. Además, hay que resaltar la publicación de listados de deudores y, como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública, el establecimiento en 2012 de un procedimiento administrativo que permite practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal. En línea con lo anterior, la Ley 11/2021 ha implementado medidas contra el fraude adaptadas a los nuevos modelos de negocio, ajustando algunas medidas existentes al contexto económico

dernización de la Administración tributaria; iii) aumento de la asistencia al contribuyente; iv) adecuación de las actuaciones de la Administración tributaria a la vertiente internacional, y v) establecimiento de un modelo cooperativo.

Por último, es necesario referirse al Plan estratégico de actuación para el período 2020-2023 (en adelante, Plan AEAT) y sus concreciones anuales mediante los planes de control tributario y aduanero,⁹⁸ en la medida en que las recomendaciones que pueda hacer este Comité deben servir para reorientar o reforzar las actuaciones establecidas. En este sentido, las medidas planificadas en el ámbito del fraude fiscal a destacar son las siguientes.

En primer lugar, al respecto de las medidas de tipo preventivo, el Plan gravita sobre siete ejes: i) herramientas de análisis de riesgos, para medir los resultados y el impacto de las actuaciones, además de la creación de perfiles de contribuyentes; ii) educación cívica en materia tributaria; iii) información y asistencia al contribuyente: mediante la potenciación de nuevas tecnologías como la Inteligencia Artificial, las llamadas Administraciones de Asistencia Digital Integral (ADIs) y los asistentes virtuales, entre los cuales sobresale el desarrollado en el IVA; iv) medidas basadas en el enfoque de la “economía del comportamiento”, que buscan una mejor comprensión de la conducta del contribuyente; v) refuerzo de la puesta a disposición de los datos fiscales a los contribuyentes para cumplimentar sus obligaciones tributarias: transparencia de los datos informativos que la Agencia dispone, siguiendo el modelo utilizado en el IRPF, a través de Sociedades WEB y el pre-303 de IVA; vi) implementación de aplicaciones gestoras y de control en relación con los sujetos pasivos de las nuevas figuras tributarias contenidas en La Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre determinados servicios digitales y Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras; y vii) desarrollo de Códigos de buenas prácticas tributarias que orienten sobre actuaciones preventivas previas o simultáneas a la autoliquidación.

En segundo lugar, en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación, hay que destacar el refuerzo de las técnicas para mejorar la selección de contribuyentes que deben ser objeto de comprobación. En esa línea, la Unidad Central de grandes patrimonios ha establecido una herramienta de selección para impulsar el control de este grupo a partir del uso intensivo de *big data*. En paralelo, la AEAT incide en la intensificación de los controles simultáneos e inspecciones coordinadas para grandes grupos multinacionales.

Finalmente, en el ámbito de las actuaciones de control en fase recaudatoria, se refuerzan mecanismos ya existentes como la derivación de responsabilidad de deudas a terceros; las actuaciones

actual. Se trata, por un lado, de la disminución del límite general de pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros y, por otro, de la intensificación de las obligaciones de información a nuevos ámbitos, como son las monedas virtuales.

⁹⁸ Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-1379>.

tendentes a facilitar a los contribuyentes todos aquellos medios que les permitan cumplir con sus obligaciones de pago, mediante resolución de dudas o puesta en marcha de medios técnicos o procedimentales más eficaces; así como a disminuir los tiempos de gestión de los aplazamientos y compensaciones a solicitud del interesado; y el establecimiento de un modelo telefónico a partir del actual centro de atención telefónica de recaudación, incorporando además de los servicios actuales, nuevos servicios, y posibilitando nuevos medios de pago.

Las medidas anteriores previstas en el PRTR y en el desiderátum del funcionamiento de la AEAT deberán en todo caso ser objeto de evaluación en su cumplimiento ajustado a las necesidades y objetivos del sistema tributario, tal como se ha señalado más arriba, y en el seguimiento de las recomendaciones que se exponen a continuación.

4.5. Recomendaciones del Comité sobre el fraude fiscal y el cumplimiento tributario

A la luz de todo lo expuesto y tomando en consideración los avances mencionados, el Comité formula las siguientes recomendaciones, que deberían incardinarse en la estrategia para mejorar el cumplimiento tributario y atajar el fraude y elusión fiscales, a través de actuaciones ambiciosas y multidimensionales en una serie de ejes complementarios.

El Comité recomienda la creación de una Unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario, en línea con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁹⁹. El trabajo de esta Unidad nos permitirá tener un conocimiento más completo y preciso de las razones que favorecen el incumplimiento, y así de la brecha fiscal y la elusión y fraude en los diferentes tributos del sistema, aprovechando, entre otros, los recursos estadísticos y el conocimiento de los que dispone la propia Administración. En este sentido, transparentar y documentar las cifras de forma periódica ha de permitir objetivar la dimensión del problema y afrontar los retos que se derivan de lo comentado en rela-

⁹⁹ “Disposición adicional cuarta. Evaluación de la economía sumergida en el Estado español.

Uno. Se encomienda al Gobierno para que encargue a expertos independientes la elaboración de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en el Estado español, del fraude fiscal y laboral y de la elusión fiscal, desagregado por territorios, sectores económicos e impuestos.

Dos. El informe a que se refiere el número anterior será presentado y debatido por las Cortes Generales y, dentro de su ámbito geográfico y competencial, si lo estiman oportuno, en los Parlamentos autonómicos, que podrán promover las medidas correctoras oportunas. Dichas medidas comprenderán las modificaciones organizativas, los medios humanos y materiales necesarios, y las fórmulas de coordinación y colaboración entre administraciones tributarias precisas para conseguir los objetivos anuales y plurianuales de reducción del fraude y la economía sumergida. Los resultados de las medidas adoptadas serán fiscalizados periódicamente por las Cortes Generales a través de un modelo estándar que deberá contener información homogénea de los resultados para observar su evolución con el siguiente estudio oficial.”

ción con el Gráfico I.43. Pero también servirá para ayudar a definir una estrategia global y ambiciosa que nos sitúe entre los países de mejor desempeño en el ámbito de la UE-27. Una estrategia que debe tener muy presente que los mecanismos de incumplimiento son muy diferentes dependiendo del perfil del contribuyente (asalariados, autónomos, rentas altas, pymes, gran empresa, etcétera). A este respecto, el Comité plantea la creación de un grupo de trabajo en el seno del Instituto de Estudios Fiscales formado por personas expertas y en colaboración con personal de la AEAT y las administraciones tributarias autonómicas y otros organismos públicos, con un plan de trabajo a medio plazo y recursos suficientes para desplegarlo. La Unidad permanente de análisis comentada encaja perfectamente con el impulso a la evaluación de políticas públicas y el uso de datos administrativos por parte de la comunidad investigadora; y ha de permitir aprovechar la enorme potencialidad de la “Economía del comportamiento” en la lucha contra el fraude. Quizás este último sea uno de los campos en los que mejores resultados aplicados esté obteniendo dicha disciplina.

Por otro lado, el Comité considera que deberían reforzarse los recursos humanos y materiales de la Administración tributaria no sólo a efectos de control e inspección, sino también de ayuda para la clarificación de las normas tributarias, a fin de elevar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Este proceso debería servir para potenciar los perfiles de capital humano e inversiones en TIC requeridas por un escenario de digitalización creciente, con los desafíos y oportunidades que plantea ello en el ámbito del cumplimiento tributario. Aunque es verdad que la AEAT ha avanzado muy sustancialmente en los últimos años en programas de autoliquidación en línea y otros servicios al contribuyente, se trata de un ámbito en el que la obsolescencia y las nuevas posibilidades se producen a velocidad extraordinaria¹⁰⁰.

El Comité entiende que destinar recursos públicos a un incremento de los funcionarios dedicados a facilitar y mejorar el cumplimiento, la prevención y lucha contra el fraude fiscal no es un gasto superfluo, sino que debe considerarse una inversión clave que suponga nuevos ingresos públicos y, por tanto, una mejora de la eficiencia y de la equidad del sistema tributario.

El apoyo a la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fundamental, lo que conlleva la necesidad de avanzar en las estrategias de información y comunicación. Estas incluyen consolidar los avances logrados en el pasado reciente y encaminar los objetivos futuros

¹⁰⁰ Según los datos de ISORA para el año 2019, el 44,3 % de los empleados de la Administración Tributaria española estaban destinados a funciones de auditoría, investigación y control. Es uno de los porcentajes más elevados de los países de nuestro entorno, sólo superado por Luxemburgo (59,8 %) o Austria (50,4 %). Sin embargo, en términos absolutos perdemos esa posición. Alemania, por ejemplo, que cuenta con un 34,8 % de su personal dedicado a la función investigación y control tiene, en términos absolutos, 24.533 empleados públicos dedicados a esta función. Francia, con un 24,5 % de su personal dedicado a esta función, tiene 12.834 empleados en este epígrafe. Sin embargo, España sólo cuenta con 9.178 empleados en este ámbito.

en la lucha contra el fraude, así como vincular el reconocimiento de las personas físicas y jurídicas con su historial de cumplimiento fiscal. Además, precisamos una intensificación de la educación fiscal que aproveche la acertada inclusión de ésta en la Ley de educación aprobada en 2021, pero que incluso vaya más allá, ampliando la información fiscal a los canales seguidos por las distintas generaciones etarias, incorporando las redes sociales.

Sin menoscabar el contenido de la norma, se recomienda hacer un mayor esfuerzo en mejorar la seguridad jurídica, ofreciendo criterios de la propia Administración cuando se publiquen normas relevantes, lo que puede ayudar a simplificar de entrada la aplicación de una norma compleja. Del mismo modo, se recomienda potenciar las clarificaciones de criterios de valoración e interpretación, lo que no solo reduciría los costes de cumplimiento para los contribuyentes, sino que además generaría mayor confianza y moral fiscal entre los mismos y una mejor utilización de los recursos administrativos. Dado el importante papel que desempeñan las consultas en el logro de este escenario de seguridad, resulta imprescindible abreviar el tiempo de respuesta actual a las consultas hoy dirigidas y respondidas por la Dirección General de Tributos, lo que sin duda requiere un refuerzo en los recursos humanos, materiales y digitales también en este ámbito, así como un cambio en la cultura administrativa tributaria. El Comité entiende que ha de aspirarse a recortar de forma significativa el plazo para contestar a las consultas planteadas, pues de lo contrario éstas no podrán cumplir la función de asistencia al contribuyente que las justifica y que resulta inviable si dicha resolución no se produce en un plazo breve, que, como recomendación general, no debería superar los tres meses. Adicionalmente, se considera que debería mejorarse la información disponible en las Memorias publicadas, con el fin de ofrecer una mayor transparencia que permita un mejor análisis de las consultas presentadas cada año por los contribuyentes, así como el plazo de resolución de las mismas, y favorecer las buenas prácticas.

Es indispensable mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración. En este contexto, algunos países han adoptado un modelo que permite aliviar la represión sobre determinados incumplimientos o errores. El Comité recomienda que se estudie la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur¹⁰¹.

¹⁰¹ De forma paradigmática, cabe citar el caso de Francia, que aprobó la Ley n° 2018-727 de 10 de agosto de 2018 “por un Estado al servicio de una sociedad de confianza” (Loi n. ° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance) que introduce en el ámbito tributario lo que doctrinalmente se conoce como el “derecho al error”. Dicho sistema otorga a los contribuyentes el derecho a regularizar el primer error cometido de buena fe (Capítulo III de la Ley “derecho de regularización en caso de error”). En ese sentido, se establece la posibilidad de que el contribuyente, ante un primer error

Otra línea de actuación necesaria es el reforzamiento de la estrategia y actuación coordinada de la AEAT y las agencias autonómicas, incluidas las forales. El trabajo consorciado de todas ellas puede representar una buena vía de avance. Además, deberían intensificarse las evaluaciones para identificar áreas de mejora y de potencial consorcio. Para ello, en línea con lo ya recogido en el Plan AEAT, debería reforzarse el uso de indicadores cuantitativos en todos sus ámbitos y, en particular, en el de la inspección.

Asimismo, es preciso seguir incentivando el control por parte de la Administración tributaria y en particular, un mayor control de las actividades que generan ingresos no declarados, en conexión con las propuestas de reforma relacionadas con la estimación objetiva y análisis de uso de efectivo para determinar bolsas de fraude y perseguir estas actividades. Así es el caso de residencia fiscal no declarada y falsas residencias, con el cruce de información de otras jurisdicciones. Para ello, se considera necesario aprovechar en mayor grado las posibilidades que ofrecen la digitalización y el recurso masivo a nuevas tecnologías. En este sentido, el Comité entiende que dicho acceso constituye un ámbito fundamental, ya que existe evidencia (Ariely, 2012) de que, sin control, el fraude se generaliza, aunque sea en pequeña cuantía. Ciertamente, estas medidas deben completarse con los modelos de servicio y confianza, en especial, para facilitar y ayudar al cumplimiento de los contribuyentes que son sensibles y responden fundamentalmente a motivaciones intrínsecas (reputación, moral fiscal o normas sociales, entre otras). Sin embargo, a los contribuyentes que reaccionan, sobre todo, a motivaciones extrínsecas (costes y beneficios de la

en su declaración, pueda rectificar sin sanción tributaria, si ha regularizado su situación por propia iniciativa o después de haber sido invitado a hacerlo por la Administración dentro del plazo que ésta le haya indicado. Así mismo, se prevé una reducción en los intereses de demora exigibles, en un 50 por ciento, si el contribuyente ha subsanado su error por su cuenta, y en un 30 por ciento, si la Administración tributaria ha detectado el error durante una verificación. A diferencia de otros sistemas, se presume la buena fe del contribuyente en la comisión del error, teniendo la carga de la prueba la Administración tributaria. Este derecho no es de carácter absoluto y solamente es aplicable a aquellos sujetos que hayan regularizado su situación por propia iniciativa (únicamente aplicable una vez para el mismo error), algo que ya prevé nuestra Ley General Tributaria (artículo 27), pero también después de haber sido instados a hacerlo por parte de la Administración tributaria dentro del plazo establecido para estos efectos. Igualmente, es reseñable que se puede regularizar la situación tributaria derivada del error en cualquier momento, incluso cuando se esté siendo objeto de una comprobación o investigación tributaria. De forma complementaria, cabe citar también el caso de la Administración tributaria en Singapur, donde se reconoce expresamente la posibilidad de que los obligados tributarios cometan errores en sus declaraciones. La Administración aplica con carácter general la presunción de buena fe en relación con el contribuyente. Dentro de esta regulación, la Administración tributaria tomará en consideración si han existido evidencias de comisión de fraude. En el caso de que no haya tal evidencia se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada contribuyente, su historial de cumplimiento, cooperación durante las inspecciones y compromiso con el cumplimiento futuro para poder adaptar la aplicación del derecho al error de una manera individualizada.

evasión) no les afecta la mejora en los servicios de la Agencia Tributaria o la simplificación de las normas o los procedimientos, por lo que ahí la importancia del control debe prevalecer.

Sin duda, el futuro de las Administraciones tributarias pasa por la digitalización y el uso de la tecnología de forma integrada con los contribuyentes¹⁰². Para ello es necesario un mayor nivel de interconexiones entre los distintos sistemas que emplean los contribuyentes y la Administración tributaria. El Comité considera también que deberá impulsarse en los próximos años la utilización de *software* que incorpore vínculos directos de los contribuyentes con la Administración tributaria¹⁰³. La digitalización permite realizar la comunicación de información de manera ágil y cada vez con un menor coste. Aun así, sería aconsejable que, con la finalidad de ayudar a las empresas, se pudieran arbitrar medios y facilidades de adaptación para las sociedades que se incorporan al sistema.

En este sentido, el sistema SII (Suministro Inmediato de Información) es una herramienta de enorme potencialidad para el cumplimiento tributario. En la actualidad este sistema es obligatorio para las sociedades con una cifra neta de negocios superior a 6 millones de euros, así como las entidades acogidas al Régimen Especial de Grupos de Entidades en IVA o las inscritas en el REDEME. El Comité considera que se podría plantear de forma gradual su ampliación hasta su extensión generalizada a todas las sociedades, tal y como ya se prevé en otros países, como Portugal¹⁰⁴. Ello permitiría seguir mejorando el control de la imposición indirecta al poder desarrollar sistemas más eficaces de evaluación constante de los datos y de la información. Al mismo tiempo, la generalización de este sistema reduciría las distorsiones al crecimiento empresarial al eliminar otro umbral arbitrario asociado al tamaño de las empresas.

Con la finalidad de disminuir la litigiosidad tributaria, el Comité considera que debe avanzarse en la adopción de medidas que eviten que los conflictos surjan o que ayuden a que éstos se re-

¹⁰² Dicho fenómeno se presenta bajo la denominación acuñada por la OCDE de “Administración tributaria 3.0” (OECD, 2020c). Así, la evolución desde una Administración tributaria 1.0 (basada en papel y en procedimientos manuales) a una Administración tributaria 2.0 (que permite el uso de datos digitales y herramientas analíticas), presenta como próximo desafío la configuración de una Administración tributaria 3.0 o totalmente digitalizada.

¹⁰³ En este contexto se inserta el llamado *cumplimiento por diseño*, como la interesante experiencia de países como el Reino Unido y su nuevo sistema de gestión fiscal bajo la denominación “Digitalizar la imposición”. Este sistema requiere que los contribuyentes tengan registros digitales de su gestión empresarial y que presenten su información fiscal directamente desde esos registros utilizando enlaces digitales seguros, aumentando la precisión y disponibilidad de los datos para la Administración tributaria a través de API.

¹⁰⁴ Todas las empresas registradas en el IVA que operen en Portugal deben comunicar en tiempo real sus facturas. Se utiliza el sistema estándar SAF-T (de facturación y de contabilidad). Esta obligación es de extensión generalizada para todas las sociedades cuya actividad principal sea comercial, industrial o agrícola.

suelvan antes de llegar al ámbito judicial. En esta dirección, se entiende que deben incentivarse las actas con acuerdo, introducidas en nuestro país con la reforma de la LGT de 2003. La figura del acta con acuerdo se ha manifestado como un eficaz mecanismo de reducción de la conflictividad en el área de inspección, por lo que se recomienda potenciar esta alternativa, hasta el momento de uso limitado, pese a su incremento en los últimos años¹⁰⁵. En este sentido, se considera recomendable ir más allá de la reforma llevada a cabo en julio de 2021, con la finalidad de ampliar los supuestos que permiten hoy en día la firma de este tipo de actas, (yendo por tanto más allá de los tres presupuestos habilitantes que se recogen en la LGT¹⁰⁶), en línea con lo propuesto por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC, Informe 4/2020). Todo ello sin perjuicio de que, a medio plazo, se debería igualmente avanzar en los demás mecanismos alternativos para solucionar controversias, como la conciliación, la mediación o el arbitraje, que también propone el CDC, lo que sin duda redundaría en una bajada de la litigiosidad que, como se evidencia en el citado informe del CDC, supone un alto coste para la Hacienda pública, además de para los contribuyentes.

Igualmente, en el ámbito del procedimiento inspector, sería conveniente reforzar el sistema de puesta de manifiesto del expediente, para que el contribuyente pueda acceder “en línea” a la totalidad de premisas, supuestos y cálculos realizados por la Inspección y que forman parte de la regularización de forma total y completamente detallada, y poder discutirlos antes de tener que manifestar su conformidad o disconformidad al acta. Se trata de una práctica ya prevista para los contribuyentes adheridos al Código de Buenas Prácticas Tributarias, pero que debería generalizarse.

El Comité recomienda que se instrumenten los medios necesarios que permitan acortar en general de manera eficaz los plazos de resolución de las controversias tanto en vía económico-administrativa como en vía judicial.

Por último, debe avanzarse en la adopción de iniciativas que permitan agilizar y reforzar las obligaciones de información, y la eventual sanción en caso de omisión probada, a quienes colaboren con personas físicas o dificulten la identificación/asignación de los obligados tributarios a través de un entramado societario. En este sentido, y con la finalidad de mejorar la información

¹⁰⁵ De acuerdo con la evidencia disponible, el porcentaje de actas con acuerdo ha pasado de 0,03% a 5,74% sobre el total a lo largo del periodo 2005-2021. A partir del ejercicio 2011 se produce un crecimiento intenso, pasando de 445 actas a 3.262 en 2019, ejercicio en que se producen el mayor número de actas con acuerdo.

¹⁰⁶ En la actualidad, las actas con acuerdo (artículo 155 LGT) están previstas en tres supuestos: cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta por la Administración tributaria.

cruzada, España debería impulsar la adopción de medidas similares a la *Account Tax Compliance Act* (FATCA), a nivel de la UE.

En cualquier caso, y a pesar de todas las medidas que se recogen en los apartados anteriores, no puede olvidarse que la aparición de nuevas modalidades de fraude, como consecuencia de la creación de nuevos instrumentos financieros y vehículos de inversión, o mediante el uso de nuevas tecnologías, requiere de una permanente atención por parte de la AEAT para hacer efectivo el control e impedir dichas nuevas modalidades de fraude fiscal.

II

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

1. INTRODUCCIÓN

Este apartado del informe se ocupa de los impuestos medioambientales, al existir un mandato expreso al Comité de personas expertas para “obtener un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro, con especial atención al área de la fiscalidad medioambiental” y para considerar el papel que estas figuras han de representar en la reforma del sistema tributario español. Sin duda, nos encontramos ante unos tributos imprescindibles para lo que se vislumbra como una de las principales “tareas del siglo”, la transición relativamente rápida hacia sociedades descarbonizadas y que minimicen el uso de recursos materiales. En particular, estos tributos pueden contribuir a varios de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas dentro de la Agenda 2030.

La relevancia de estos instrumentos en el sistema fiscal español se justifica por su contribución mediante el uso de incentivos económicos a la consecución de unos ambiciosos objetivos medioambientales a alcanzar en un período de tiempo limitado; por la minimización de los costes asociados a la transición ecológica; y por la promoción del desarrollo e inversión en tecnologías limpias. La tarea a la que se enfrenta el Comité en este ámbito es, por tanto, muy ambiciosa y amplia por lo que conviene empezar, antes de enumerar y desarrollar contenidos y propuestas, acotando su objeto, definiendo los objetivos, limitaciones y resultados esperados.

El presente documento pretende servir, primeramente, para justificar la relevancia sistémica de estos tributos en la reforma fiscal española, informando, desarrollando y sirviendo de apoyo al apartado que abre el informe del Comité (Diagnóstico del sistema fiscal). También busca ofrecer un marco general sobre la contribución de la fiscalidad en la resolución de los distintos problemas y objetivos medioambientales y un catálogo de soluciones a corto, medio y largo plazo, prestando atención a las alternativas ya existentes, aunque sin descuidar otras opciones fiscales innovadoras, de especial interés en este campo, como subrayó el reciente Informe de la Comisión Neozelandesa de Reforma Fiscal (Tax Working Group, 2019) al citar la conveniencia de futuros tributos que graven la huella ambiental o un uso expandido de los impuestos sobre el uso de recursos naturales.

El Comité persigue así concretar los campos de más urgente actuación y las opciones viables de fiscalidad medioambiental, vinculadas en lo posible a simulaciones ilustrativas de impacto, para facilitar el quehacer de los decisores políticos en este ámbito. Como en otros apartados del informe, se busca ofrecer tanto un diagnóstico de la situación actual como diversas ‘terapias’ a

considerar para abordar los problemas detectados por parte de los responsables políticos. En este sentido, los actuales desafíos y compromisos medioambientales a los que se enfrenta nuestro país están detrás de las propuestas que se realizan y que subrayan la necesidad de una aproximación comprensiva de los problemas a considerar, esto es, una aproximación que incluya una especial consideración del complejo contexto tributario, medioambiental y energético en el que se inserta la fiscalidad medioambiental española.

Dentro de las limitaciones materiales y de espacio, el informe busca evaluar la eficacia, eficiencia y practicabilidad de las opciones contempladas para así facilitar la priorización e implantación de las distintas alternativas que se recogen. Puesto que la transición ecológica introducirá costes socio-económicos relevantes, se sugiere una aplicación gradual de las medidas fiscales propuestas que permita maximizar las ventajas incentivadoras de estas figuras y aumentar su aceptación social, pero sin obviar que existe un margen de maniobra limitado y decreciente, por el deterioro acelerado de los niveles de calidad ambiental y por la existencia de importantes irreversibilidades, para actuar efectivamente en muchos de los problemas considerados. En este sentido, se presta una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad vinculados a la intensificación o introducción de los tributos medioambientales considerados y al establecimiento de mecanismos que mitiguen y compensen dichos efectos sobre determinados grupos sociales y sectores económicos.

La “ambientalización” del sistema tributario español para la gran transformación antes referida va más allá de los impuestos y otros tributos medioambientales y afectará a otras figuras impositivas del sistema (o incluso no impositivas, como los precios públicos o, en general, otras prestaciones patrimoniales de carácter público –tributarias o no–). En consecuencia, es necesaria una visión transversal de la actuación del sistema fiscal ante los múltiples desafíos medioambientales.

A diferencia de otros apartados del informe, aquí se han de considerar múltiples figuras tributarias en un contexto de elevada diversidad medioambiental y sectorial, lo que dificulta la tarea del Comité. Asimismo, la disponibilidad de datos y evidencia empírica para llevar a cabo simulaciones ilustrativas son limitadas en términos comparativos. Por ello, y por la limitación de espacio, propia de un informe de estas características, este apartado ofrece propuestas que habrán de ser desarrolladas técnicamente y evaluadas en profundidad de existir interés en su aplicación práctica. En todo caso, buena parte de las sugerencias de este apartado buscan mejorar el funcionamiento de tributos ya existentes, bien a través de cambios en su diseño o en su intensidad (aunque en algunos casos se aboga por reducir la tributación). Todas ellas han de interpretarse como parte de un paquete tributario coordinado y sistémico para poder responder a los distintos desafíos y objetivos medioambientales a los que se enfrenta el país.

El apartado sobre fiscalidad medioambiental se organiza en seis epígrafes, incluyendo esta introducción. Seguidamente, se apuntan de forma somera la fundamentación de los tributos medioambientales, cuestiones generales de diseño y evaluación, y el contexto general en el que se

introducen estas figuras. El siguiente epígrafe se ocupa de la experiencia con estos tributos en España, la evidencia académica existente y las propuestas recientes. Todo lo precedente sirve para definir, en el cuarto epígrafe, los principios generales que explican y guían las diferentes propuestas específicas y autocontenidoas de este apartado. Estas se detallan y evalúan en el quinto epígrafe en torno a, principalmente, cuatro grandes subapartados que abordan el sector eléctrico, la movilidad, la circularidad en el uso de materiales, y el agua, con el doble objetivo de reducción de emisiones contaminantes y de promover un uso eficiente de recursos materiales. Finalmente, el sexto epígrafe recoge los principales mensajes y conclusiones del capítulo.

2. FUNDAMENTOS Y ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Para comprender las distintas propuestas de esta sección del informe y la estrategia seguida para su definición y valoración, es conveniente iniciarla explicitando brevemente los fundamentos, pautas de diseño y evaluación de los impuestos medioambientales, además de hacer referencia a su ubicación en las políticas tributarias y medioambientales. En primer lugar, es necesario precisar qué es un impuesto medioambiental. Jurídicamente, los tributos medioambientales se incardinan en el ámbito de la extrafiscalidad, que cuenta con pleno respaldo constitucional y legal (art. 45 CE, art. 2 LGT), como confirma doctrina reiterada del Tribunal Constitucional (entre otras, SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 194/2000, de 19 de julio; 53/2014, de 10 de abril, y 74/2016, de 14 de abril). Aunque en su configuración estos tributos no se basan principalmente en la capacidad económica, esta no puede ignorarse como principio constitucional básico de la justicia tributaria (art. 31.1 CE) y, por su específica finalidad, no dejan de ser medidas recaudatorias tal y como corresponde a la función propia de todo tributo y se plasma en la STC 53/2014, de 10 de abril (FJ6)¹⁰⁷.

En general, se trata de figuras tributarias que, por el lado del ingreso público y mediante técnicas de incentivación, pretenden generar cambios operativos, de comportamiento, y en el equipamiento (inversiones) de individuos, empresas y organizaciones, de las que resultan menores emisiones y/o uso de recursos materiales que se traducen, a la postre, en menores impactos medioambientales. Nótese que la definición anterior es muy amplia y justifica la incorporación en este apartado de impuestos que, originariamente, se introdujeron con objetivos meramente recaudatorios (por ejemplo, la imposición de hidrocarburos), pero que tienen indudables efectos medioambientales asociados al logro de las modificaciones apuntadas.

A estos efectos, es necesario que la base imponible del tributo medioambiental tenga relación con la problemática considerada (el daño medioambiental de determinadas emisiones o del uso de productos muy vinculados a dicho daño) y que la estructura tarifaria contribuya a recoger el daño medioambiental o a alcanzar objetivos medioambientales prefijados. En sentido técnico-jurídico, es también doctrina constitucional reiterada que debe atenderse “*al reflejo que dicha finalidad extrafiscal encuentre en los elementos centrales de la estructura del tributo*” (STC 125/2021, de 3 de junio, FJ4 con cita, por todas, a la STC 87/2019, de 20 de junio, FJ19), doctrina que coincide con la del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE), al exigir para la consideración de impuesto medioambiental que el mismo “*esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particu-*

¹⁰⁷ “*La propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE*” (FJ6, STC 53/2014, de 10 de abril).

lar, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente” (STJUE de 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, ap. 32).

Puesto que estos tributos pretenden incorporar en su diseño un daño medioambiental no reconocido por los precios de mercado, esto es, resolver una externalidad negativa (coste externo) de la actividad económica, es recomendable que el tipo impositivo se aproxime al coste marginal externo asociado a emisiones, consumo o producción. Sin embargo, al ser habitual que la política medioambiental se configure en función de objetivos de reducción de emisiones (por ejemplo, los fijados por el Acuerdo de París de 2015, establecidos en el caso español por la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio Climático y Transición Energética, LCCTE) o de uso de recursos naturales, los tributos medioambientales también pueden introducirse por su capacidad e idoneidad para alcanzar dichos objetivos o compromisos. De hecho, esta será la estrategia habitual seguida en el informe para acomodar la definición de las propuestas tributarias en este ámbito a la *praxis* de las políticas públicas energéticas y medioambientales. Una razón adicional para adoptar de forma preferente esta aproximación tiene que ver con las dificultades para la adecuada definición de tipos impositivos basados en el daño medioambiental generado que, habitualmente, requieren una amplia y costosa base empírica.

Los tributos medioambientales presentan una serie de ventajas que los han convertido en una alternativa preferida de los académicos que investigan las bases y la aplicación de las políticas medioambientales, y que también explican que múltiples organizaciones, foros y grupos de interés hayan insistido en su uso (IMF, 2022; OECD, 2017a; European Commission, 2020c). Ya se ha indicado que se trata de instrumentos que pretenden “*poner los precios bien*” en cumplimiento con el principio de “*quien contamina paga*” y, por ello, llevan a una toma de decisiones adecuada por parte de productores y consumidores. De hecho, al existir gran heterogeneidad entre los causantes del deterioro medioambiental y problemas de información asimétrica entre regulador y contaminadores sobre costes y posibilidades de reducir emisiones contaminantes¹⁰⁸, los impuestos medioambientales consiguen mejoras ambientales a mínimo coste. Esto sucede porque, frente a lo que ocurre con otras alternativas regulatorias (estándares tecnológicos, límites de emisiones, entre otros), estos impuestos permiten la adaptación de los agentes que, en consecuencia, revelan de forma automática sus posibilidades y costes de reducir los impactos ambientales (Fullerton *et al.*, 2010). Para eso, no obstante, es fundamental que la señal de precios llegue con la misma intensidad a todos los causantes del problema medioambiental, evitando exenciones y reducciones sectoriales o individualizadas.

¹⁰⁸ Este fenómeno se produce porque los contaminadores no están interesados en revelar sus costes y posibilidades de reducir emisiones al regulador y este solo puede conseguir esta información mediante inspección.

Dados los reducidos plazos existentes en la actualidad para alcanzar muchos de los objetivos medioambientales y la magnitud de los esfuerzos requeridos, la mencionada propiedad coste-eficiente convierte a estos instrumentos fiscales en alternativas necesarias en la denominada “transición ecológica” hacia la neutralidad climática y la reducción de impactos medioambientales y del uso de recursos naturales. La minimización de costes de las políticas medioambientales que pueden conseguir estos impuestos limita, además, los potenciales impactos distributivos y sobre la competitividad asociados a la transición ecológica, de especial interés y consideración en este capítulo. Asimismo, otra ventaja adicional de los tributos medioambientales es que facilitan el desarrollo y la adopción de tecnologías limpias, ya que el gravamen de las alternativas sucias las hace más competitivas. Así, la tributación medioambiental incentiva el cambio de equipamiento, tanto a nivel individual como empresarial, componente crucial en la transición ecológica. Las razones expuestas refuerzan, por ello, su papel imprescindible para poder concluir la descarbonización o la circularidad de las economías en un horizonte temporal limitado.

Es importante, en este contexto, destacar la visibilidad para los contribuyentes (*salience*) que está habitualmente asociada a los tributos medioambientales (Rivers y Schaufele, 2015). A diferencia de otras alternativas regulatorias, que también generan impactos distributivos por diversas vías (efectos sobre precios, mayores costes, etc.), la opción tributaria permite en general vislumbrar con más claridad el coste generado y su distribución por sectores o grupos de ciudadanos. Esta transparencia facilita la definición de medidas compensatorias o ajustes técnicos en estos impuestos para proteger la competitividad o los posibles efectos distributivos adversos. Por otro lado, existe una creciente evidencia académica de que los distintos agentes reaccionan con mayor intensidad a la política correctora cuanto mayor sea su visibilidad.

La creciente preocupación social por los efectos de la transición ecológica exige prestar una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad empresarial de los tributos medioambientales y a las alternativas compensatorias para mitigar dichos efectos. De nuevo, los tributos medioambientales cuentan con una ventaja respecto a otras alternativas regulatorias: la obtención de ingresos públicos que pueden emplearse para compensar a los afectados (Pizer y Sexton, 2020). Las compensaciones pueden llevarse a cabo mediante modificaciones en la estructura tributaria (exenciones y no sujetaciones, bonificaciones, tipos reducidos, etc.) a aplicar sobre determinados contribuyentes, o *ex-post* mediante transferencias personalizadas y limitadas a determinados sectores o grupos socioeconómicos (según nivel de renta, ubicación, composición familiar, etc.) que, al no afectar a los efectos incentivadores de estos tributos sobre las emisiones o consumos dañinos, son más recomendables. Estas transferencias pueden completarse con subsidios que faciliten el cambio de instalaciones o equipamiento de determinadas familias y empresas, para así poder afrontar los impactos distributivos y sobre la competitividad en el medio y largo plazos. Estas cuestiones, centrales en el análisis y debate actual sobre la fiscalidad

medioambiental, juegan un papel fundamental en la definición y evaluación de buena parte de las propuestas de este apartado¹⁰⁹.

Es evidente que muchos de los sistemas compensatorios apuntados tienen un coste recaudatorio y entran en conflicto con la utilidad de los tributos medioambientales para procesos de reforma fiscal que busquen mejorar la suficiencia de recursos y/o la eficiencia del sistema tributario. De hecho, durante la última década del siglo pasado se produjeron desarrollos muy importantes de la denominada teoría del doble o múltiple dividendo, que abogaba por un reciclaje íntegro de la recaudación medioambiental para reducir otros impuestos distorsionantes y fue seguida en muchas aplicaciones reales en Europa en los años de cambio de siglo¹¹⁰. Por otro lado, tradicionalmente los tributos medioambientales han afectado parte o toda su recaudación a fines ambientales para asegurar una mayor aceptación por parte de los contribuyentes (Baranzini y Carattini, 2017).

En cualquier caso, es obvio que las consideraciones precedentes sobre las compensaciones no son solo relevantes a efectos distributivos, sino que tienen implicaciones profundas sobre la trayectoria de las emisiones contaminantes y sobre la propia efectividad de los tributos medioambientales, que pueden ver limitada su capacidad incentivadora ante determinadas dotaciones materiales (debido a las esperables bajas elasticidades precio en el corto plazo) y que, por ello, mejorarían su funcionamiento con programas públicos de sustitución de equipamiento. Esto es solo un ejemplo de por qué es imprescindible ubicar adecuadamente la fiscalidad medioambiental, un instrumento completamente necesario aunque no suficiente para la transición ecológica, en un entorno de políticas públicas más amplio. No pueden obviarse otros instrumentos económicos de política medioambiental como los mercados de emisiones y las subvenciones, las regulaciones convencionales como los estándares tecnológicos o de emisión y la planificación territorial, o los mecanismos de información como los certificados energéticos, entre otros. En este contexto, es fundamental buscar sinergias entre las distintas opciones regulatorias y evitar interacciones negativas en forma de doble imposición, dobles costes, o impactos cruzados que afecten a la efectividad medioambiental (OECD *et al.*, 2015).

Es particularmente prioritario reforzar un entorno regulatorio que favorezca el desarrollo tecnológico, combinando alternativas convencionales (subsídios e incentivos fiscales a las inversiones y a la I+D+i, entre otras) con la doble acción incentivadora de los tributos medioambientales me-

¹⁰⁹ Los efectos negativos sobre la competitividad también pueden evitarse con la implantación de ajustes en frontera que afecten a productos procedentes de territorios con una inexistente o baja fiscalidad medioambiental.

¹¹⁰ Dicha teoría está detrás de las denominadas reformas fiscales verdes aplicadas desde los años noventa en Escandinavia, con la introducción de impuestos sobre el carbono para facilitar reducciones en la imposición personal sobre la renta, y posteriormente en Reino Unido y Alemania, con una elevación de la imposición energética y la simultánea reducción de la tributación sobre el trabajo (Gago *et al.*, 2014).

diente la promoción de alternativas limpias y el gravamen de las contaminantes. En cualquier caso, la necesaria combinación de instrumentos de política económica para reducir los impactos medioambientales de las actividades económicas no debe esconder la mencionada superioridad de los tributos, en términos de asegurar la minimización de costes y la promoción tecnológica (Blanchard y Tirole, 2021), ni las oportunidades para una mejor integración del principio de “quien contamina paga” en la legislación medioambiental (Tribunal de Cuentas Europeo, 2021a).

Aparte del amplio consenso académico y empírico sobre la utilidad de los impuestos medioambientales, la literatura sugiere que la coordinación de estos instrumentos a nivel internacional, o al menos en el marco de la UE, produce beneficios económicos y medioambientales adicionales (Parry, 2020, European Commission, 2020c). No en vano, el Pacto Verde Europeo destaca que solo utilizando plenamente la adecuada fijación de precios y el eficaz diseño de las reformas fiscales puede Europa alcanzar sus objetivos medioambientales de manera eficiente y justa. Además de lo anterior, en cuanto las causas determinantes del establecimiento de un impuesto medioambiental desborden los límites territoriales de la entidad pública que lo haya implantado, también a nivel interno deberá lograrse que se adecúe al correspondiente ámbito espacial mediante los pertinentes sistemas de coordinación o la aplicación de una política común (Villar y Albiñana, 1999).

Los impuestos medioambientales forman parte del sistema fiscal y, aunque cuentan con algunas especificidades, han de ser evaluados como el resto de las figuras tributarias. En cualquier caso, los argumentos expuestos hasta el momento en el capítulo demandan explícitamente su evaluación según varios criterios (Economics for Energy, 2013). El primero y fundamental, ciertamente específico de estas figuras, es el de efectividad medioambiental: en qué medida el tributo medioambiental incentiva unas menores emisiones contaminantes o usos de recursos en el corto y largo plazo, mediante cambios de comportamiento y desarrollo/despliegue tecnológico. Un segundo criterio se refiere a la optimización de los impactos socioeconómicos que, combinado con el precedente, ofrece información sobre su coste-efectividad. Finalmente, la capacidad recaudatoria y su distribución por grupos y sectores constituye otro criterio de evaluación relevante de estos tributos¹¹¹.

Existe una amplia literatura empírica que evalúa los criterios anteriores en aplicaciones reales o hipotéticas de diversos tributos medioambientales en diversos países, con gran variabilidad en el diseño y uso recaudatorio (Gago *et al.*, 2014). En general, los resultados apuntan al logro de impactos ambientales positivos, especialmente cuando se usan aproximaciones basadas en análisis

¹¹¹ Tal y como se apunta en el siguiente epígrafe, estos tributos han de guiarse fundamentalmente por la racionalidad medioambiental. Sin embargo, la magnitud de la transición ecológica llevará a elevadas capacidades recaudatorias de la fiscalidad medioambiental durante períodos dilatados de tiempo. Por ello, es necesario suministrar una evaluación adecuada de sus volúmenes y distribución entre agentes.

contrafactuales (esto es, comparando con lo que hubiese sucedido sin la introducción del tributo), a una elevada coste-efectividad y a impactos distributivos que dependen del contexto de aplicación (país, hecho imponible, paquetes compensatorios, etc.) La mayoría de las evaluaciones *ex-post* realizadas no encuentran efectos significativos de la tributación medioambiental sobre las diferentes dimensiones de la competitividad [importaciones netas, inversión extranjera directa, nivel de empleos, beneficios empresariales, etc. (Venmans *et al.*, 2020)], si bien esto puede deberse a los tipos impositivos habitualmente bajos de estas figuras y a la presencia de exenciones a determinados sectores.

En la práctica, la tributación medioambiental juega un papel relevante en la mayoría de los sistemas fiscales. Los ingresos de los impuestos medioambientales supusieron en 2019, respectivamente, el 1,52% y 5,03% del PIB y de la recaudación impositiva de la OECD (2021g). En el caso de la UE-27, la recaudación medioambiental representó el 2,4% del PIB y el 5,9% de la recaudación impositiva en 2019. La evolución recaudatoria en relación con el PIB de estas figuras en la UE-27 muestra una caída en 2008, un posterior aumento hasta 2012 por el crecimiento de los impuestos sobre la energía, y una estabilización desde entonces. Los impuestos sobre la energía constituyen la principal fuente de recaudación medioambiental en la UE-27 (78%), especialmente los impuestos sobre los combustibles de transporte que generan la mitad de la recaudación. Otros impuestos sobre el transporte representan un 19% de los ingresos fiscales medioambientales, mientras que los impuestos sobre la contaminación y recursos solo suponen un 3% de la recaudación medioambiental (European Commission, 2021c).

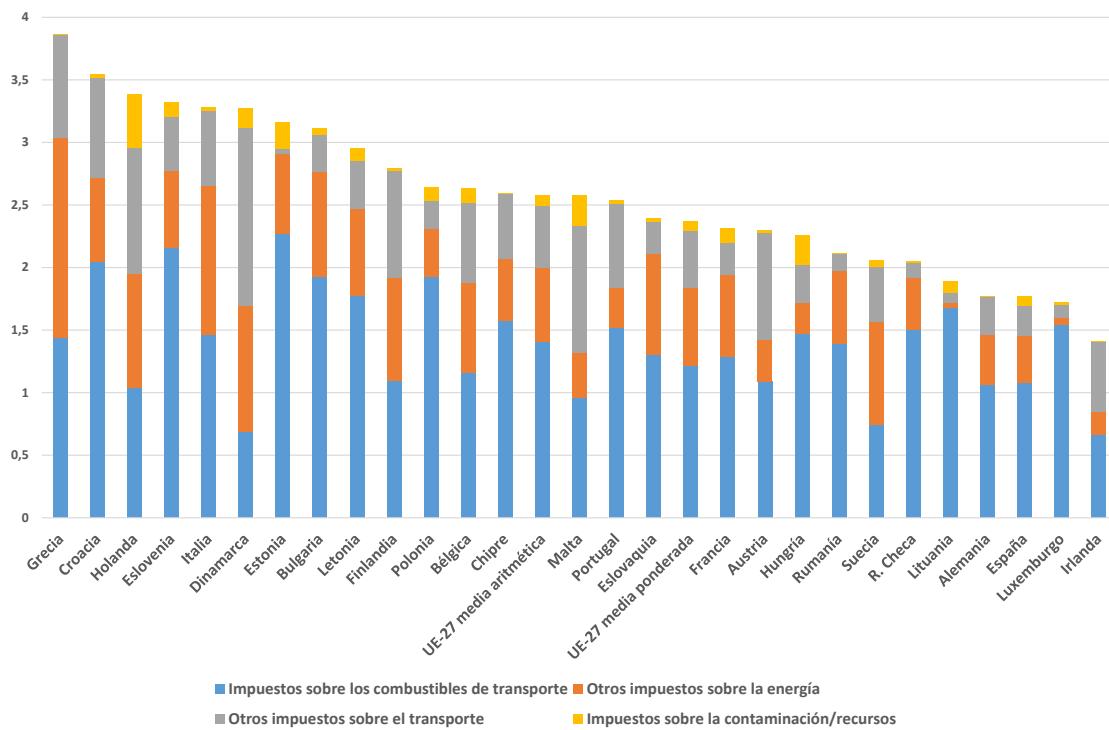
3. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA: DIAGNÓSTICO Y PROPUESTAS RECIENTES

Las referidas ventajas de la tributación medioambiental, junto a las crecientes preocupaciones y compromisos medioambientales de España, suscitaron un elevado interés académico por estas figuras desde la última década del siglo pasado. Una reciente revisión bibliográfica (Gago *et al.*, 2021a) de lo publicado solo en el ámbito de la ciencia económica desde mediados de los años noventa hasta la actualidad permite identificar alrededor de 60 trabajos que evalúan empíricamente diversos tributos medioambientales para el caso español. Habitualmente, estas publicaciones realizan simulaciones *ex-ante* de los efectos de distintas alternativas, dadas las escasas y limitadas aplicaciones en la realidad que se llevan a cabo mayoritariamente en el ámbito energético, si bien también existen estudios abundantes en los sectores de residuos y agua. En este contexto, la evidencia empírica académica para el caso español está en línea con las conclusiones del apartado anterior y con los resultados de la literatura internacional: los tributos medioambientales son efectivos en la corrección del problema medioambiental, no generan impactos económicos significativos y, a diferencia de lo observado en otros países, muestran unos efectos distributivos habitualmente moderados (Gago *et al.*, 2014).

Asimismo, existe evidencia sobre la aceptación social de este tipo de medidas, tal y como recoge el reciente Barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (2021), aunque se observan divergencias entre distintos tributos y en general los ciudadanos son favorables a propuestas fiscales que incorporen garantías medioambientales y distributivas, por ejemplo, con afectación recaudatoria a la promoción de renovables o el control de beneficios extraordinarios empresariales (Loureiro *et al.*, 2013; Lázaro *et al.*, 2019).

Sin embargo, la experiencia española con la tributación medioambiental refleja no solo un acotado número de aplicaciones, que han llevado al país a los puestos de cola en el uso de estas figuras dentro de la UE, sino también una deficiente elección y diseño impositivo en no pocos casos. Así, según los últimos datos ofrecidos por la Comisión Europea (European Commission, 2021c), en 2019 la recaudación por impuestos medioambientales en España se situó en el 1,8% del PIB, seis décimas por debajo de la media ponderada por población de la UE-27 (2,4%) y aún más alejada de la media aritmética de los estados miembros (2,6%). España cierra la clasificación solo por delante de Irlanda y Luxemburgo, algo que se reproduce en el caso de la tributación energética, componente fundamental de la imposición medioambiental europea armonizada, donde se sitúa por delante de Irlanda, Malta y Austria. El Gráfico II.1 ilustra y completa esta información.

Gráfico II.1
Recaudación medioambiental en relación con el PIB. 2019



Fuente: European Commission (2021c).

Además de los problemas relacionados con la relevancia cuantitativa o de “cantidad” de la tributación medioambiental, es preocupante la baja “calidad” en el diseño de muchas figuras tributarias. Entre esos factores cualitativos destacan, la no cobertura por parte de la tributación de numerosos problemas medioambientales, sectores o actividades contaminantes, y la persistencia de tipos impositivos que no reflejan adecuadamente los impactos ambientales de ciertas emisiones o productos que, al impedir una adecuada incentivación al cambio de comportamiento e inversión, frustran los objetivos extrafiscales de protección medioambiental y de la salud. También se observa una excesiva complejidad administrativa, proliferación desigual y no coordinada de figuras a distinto nivel competencial y una escasa vinculación de algunas bases imponibles con la problemática medioambiental a corregir.

Estos problemas han sido apuntados reiteradamente por la Comisión Europea y muchos otros organismos internacionales, como la OCDE o el FMI. De hecho, tanto las instituciones supranacionales en el ámbito de la UE como internacionales han venido reclamando a los distintos gobiernos españoles, con poco éxito hasta el momento, una actitud mucho más proactiva en el ámbito de la fiscalidad medioambiental en los últimos años (European Commission, 2017a; IMF, 2018a).

Por otro lado, éste no es el primer Comité de personas expertas que aborda la reforma de la fiscalidad medioambiental en España. En los últimos años, diversos grupos convocados por el

gobierno español se han ocupado de diagnosticar la situación y hacer propuestas en este ámbito, conformando una importante base de conocimiento y reflexión que ha de ser considerada. Aunque las comisiones de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica y local (CERMFA, 2017; CERMFL, 2017) se refieren colateralmente en sus informes a algunos tributos y a incentivos medioambientales, especialmente en el ámbito del transporte y la primera aboga por una mayor coordinación entre gobierno central y autonómicos (incluyendo la creación de una comisión normativa) y una reordenación de este ámbito mediante una ley marco de fiscalidad medioambiental, son las comisiones de expertos para la reforma del sistema tributario español y de transición energética (CERSTE, 2014; CEETE, 2018), las que entran con mayor grado de detalle en fundamentos, consideraciones y propuestas sobre estas cuestiones.

Así, la CERSTE (2014) parte de las anomalías cuantitativas y cualitativas ya apuntadas para proponer un mayor peso de la tributación medioambiental en el sistema fiscal español, actuando fundamentalmente sobre la imposición energética a partir de la propuesta de reforma de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía de 2011 (posteriormente retirada por la Comisión Europea en 2015) y proponiendo, además, una reestructuración de la fiscalidad sobre el sector eléctrico. Dicha comisión presta también atención a la tributación sobre el transporte rodado, abogando por un impuesto sobre el uso de vehículos que sustituya a los tributos existentes sobre adquisición y posesión, y sobre la tributación del agua en la que, como en la mayoría de los casos, defiende una armonización de la imposición propia autonómica. Por su parte, la CEETE (2018) centra sus propuestas en el ámbito energético para reestructurar (con neutralidad recaudatoria) la actual fiscalidad de la energía de modo que cada producto cubra sus costes externos, contribuya a la financiación de la promoción de las energías renovables y financie sus infraestructuras. A ese efecto, realiza una simulación inspirada en esos principios que llevaría a una reducción del precio de la electricidad y a una subida significativa de los combustibles fósiles y que, en conjunto, tendría impactos medioambientales positivos y sobre las principales variables económicas¹¹².

También entra en cierto detalle y realiza propuestas en este campo el Informe *España 2050* (Oficina Nacional de Prospectiva y Estrategia, 2021), que marca como un objetivo de largo plazo “fortalecer el papel de la fiscalidad ambiental, incorporando a su diseño y aplicación criterios que impulsen una transición ecológica justa”. A tal efecto, se establecen ambiciosos objetivos de aumento del peso recaudatorio de estos tributos en el sistema tributario en el horizonte de 2050 y se proponen diversas figuras en el ámbito de los residuos (pago por generación), agua (pago por uso), o transporte rodado (pago por uso real). En relación con los incentivos fiscales medioambientales, la AIReF (2020) destaca las contradicciones de las políticas sectoriales con los

¹¹² Asimismo, partiendo de que “una de las características del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual” y distinguiendo los tributos medioambientales de los “pretendidamente medioambientales”, proponen la eliminación de los numerosos impuestos y ‘cánones’ autonómicos que no lo son.

objetivos de protección medioambiental y contempla propuestas para el sector de hidrocarburos (actualizar la fiscalidad de los combustibles de acuerdo con los nuevos estándares y objetivos de política medioambiental) y transporte.

Finalmente, el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) (Gobierno de España, 2021), que traza la hoja de ruta para la reconstrucción económica tras la crisis de la COVID-19, incluye dentro de su Componente 28 (adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI) una batería de tributos medioambientales sobre el transporte rodado y los residuos.

En suma, existe un alto consenso entre los diferentes organismos y comisiones oficiales que se ocuparon de analizar la situación de la tributación medioambiental en España sobre el menor desarrollo, las deficiencias en su diseño y los escasos avances observados en las dos últimas décadas. Desafortunadamente, este atraso ha afectado negativamente al desarrollo de estrategias correctoras en el ámbito medioambiental y es probable que exija esfuerzos más intensos y extensos en la tributación medioambiental a lo largo de las próximas décadas. En este contexto, será necesario prestar una especial atención al adecuado diseño medioambiental de estas figuras, a la contención de sus costes sobre la economía y a la minimización de los impactos regresivos y sobre la competitividad.

4. PRINCIPIOS Y GUÍAS DE LAS PROPUESTAS DEL COMITÉ

Los apartados precedentes permiten apuntar, a la vista de los fundamentos, evidencia empírica, experiencias y contexto de la tributación medioambiental, una serie de principios y guías que informen la reforma fiscal medioambiental y el mayor papel de estos impuestos en el sistema tributario español. Los principios recogidos en esta sección tienen vocación general, esto es, pretenden ser relevantes y de aplicación para todos los tributos medioambientales aquí considerados, a pesar de su elevada heterogeneidad.

El Comité considera necesario afrontar los problemas cualitativos y cuantitativos de la imposición medioambiental en España, sintetizados en el apartado precedente, haciendo así posible que estas figuras cumplan su crucial papel en la transición ecológica. El trabajo del Comité se ha beneficiado, tras la consulta oportuna, de las valiosas aportaciones de las CCAA que, en general, cuentan con una dilatada experiencia en este ámbito y manifestaron posiciones claras sobre el futuro de estos tributos. Desde estas premisas, se exponen a continuación los principios que fundamentan y guían las propuestas concretas que se realizan en el apartado quinto.

4.1. Racionalidad medioambiental

Además de su relevancia para la transición ecológica, los tributos medioambientales deben entenderse como la necesaria respuesta a las elevadas y crecientes vulnerabilidades e impactos a los que se enfrenta nuestro país en el ámbito medioambiental y de uso de recursos. España es, de hecho, uno de los países avanzados más afectados por el cambio climático según el índice de Riesgo Climático Global (IRC), con importantes implicaciones dada la dependencia de muchas actividades económicas, como la agricultura o el turismo, del medio natural, geográfico, climático y, particularmente, de los recursos hídricos (Eckstein *et al.*, 2020). La contaminación de alcance local es también un problema persistente y el origen de importantes problemas para la salud humana, tanto en términos de morbilidad como de mortalidad, en la mayoría de las zonas urbanas. A su vez, la rica biodiversidad española se encuentra amenazada por las disrupciones occasionadas por la actividad humana que se reflejan en una elevada y creciente huella ecológica por el uso intenso de recursos naturales y materiales.

Este es el contexto principal para la toma de decisiones sobre qué tributos medioambientales priorizar y con qué intensidad aplicarlos. Las propuestas que se formulan más adelante se inspiran en los dos componentes avanzados de la transición ecológica que, además, se relacionan con los principales impactos y vulnerabilidades medioambientales españolas. Y perfila todavía más las medidas tributarias a partir de algunos de los objetivos medioambientales a los que se ha comprometido legalmente el Estado español, generalmente derivados de las estrategias y políticas de la UE, que resume la Tabla II.1. Aunque exhaustiva en los compromisos oficiales que requerirán esfuerzos suplementarios, la tabla no recoge todos los problemas medioambientales

que se consideran en el informe. Tampoco justifica unívocamente la creación de impuestos medioambientales sobre las emisiones contempladas, porque han de considerarse tanto el marco regulatorio como el contexto fiscal en el que éstos han de insertarse para contribuir al logro de los objetivos medioambientales comprometidos. En todo caso, la tabla sí permite apuntar una hoja de ruta y mostrar gráficamente cuáles son las prioridades y la gradualidad temporal de las reformas necesarias.

En particular, la Tabla II.1 destaca la necesidad de llevar a cabo actuaciones en el ámbito de las emisiones atmosféricas de gases de efecto invernadero (GEI), particularmente en los denominados sectores difusos o no sometidos al mercado europeo de comercio de emisiones (EU ETS), y de otros contaminantes (amoniaco, óxidos de nitrógeno, partículas y compuestos orgánicos volátiles) que comparten su origen, en buena medida, en las actividades de transporte y agricultura. Los indicadores actuales de eficiencia energética recomiendan acciones supplementarias para facilitar la consecución de objetivos. También se observan disparidades relevantes entre la situación actual y los compromisos adoptados en el ámbito de los residuos sólidos. En el ámbito del agua es evidente la incapacidad existente de recuperación total de los costes asociados a su uso, incluyendo los medioambientales e infraestructurales.

Aunque en algunos casos la situación actual se aproxima o cumple los objetivos españoles a corto plazo, su inclusión en la Tabla se justifica por las disparidades con los objetivos medioambientales marcados a medio plazo. Como ya se avanzó, la tributación medioambiental introduce incentivos que contribuyen a conseguir una reducción continua de emisiones, por lo que su utilidad es especialmente clara en estas circunstancias. En este sentido, las propuestas de este Comité tienen en general un horizonte temporal relativamente dilatado, dada la naturaleza de los problemas contemplados y de la propia fiscalidad medioambiental.

Tabla II.1
Compromisos Medioambientales de España y situación actual

Problema Ambiental/Año de referencia	Objetivo	Últimos datos
1. Emisiones Gases Efecto Invernadero (GEI)/1990	-23% en 2030	+8,5% (2019)
1b. Emisiones GEI sectores difusos/2005	-26% en 2030 (-37,7% en 2030, <i>Fit for 55</i>)	-15,1% (2019)
2. Emisiones de Óxidos de Nitrógeno (NOx)/2005	-41% entre 2020-2029 -62% a partir de 2030	-50,3% (2019)
3. Emisiones de Compuestos Orgánicos Volátiles Distintos del Metano (COVDM)/2005	-22% entre 2020-2029 -39% a partir de 2030	-23,3% (2019)

Problema Ambiental/Año de referencia	Objetivo	Últimos datos
4. Emisiones de Amoníaco (NH ₃)/2005	-3% entre 2020-2029 -16% a partir de 2030	-2,8% (2019)
5. Emisiones de Materia Particulada 2,5 (PM _{2,5})/2005	-15% entre 2020-2029 -50% a partir de 2030	-8,6% (2019)
6. Eficiencia energética (Mtep)	Energía primaria: 122,6 (2020); 98,5 (2030) Energía final: 87,23 (2020); 73,60 (2030)	Energía primaria: 120,75 (2019) Energía final: 86,30 (2019)
7. Peso de los residuos producidos/2010	-10% en 2020 -15% en 2030	-8,1%* (2018) -6,9%** (2018)
8. Residuos domésticos y similares destinados a preparación para reutilización y reciclado	50% en 2020	35%*** (2018)
9. Residuos no peligrosos de construcción destinados a preparación para reutilización y reciclado	70% en 2020	47%**** (2018)
10. Recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua	100%	67,9%

Fuentes de datos: MITECO, Inventario Nacional de Emisiones a la Atmósfera; INE, Estadísticas sobre Recogida y Tratamiento de Residuos; MITECO, Memoria Anual de Generación y Gestión de Residuos; Comisión Europea, Commission Assessment for Spain's NECP; Eurostat, Energy Efficiency; MITECO, Síntesis de los Planes Hidrológicos Españoles. Segundo Ciclo de la DMA (2015-2021)

Notas: * Cantidad de residuos no peligrosos y peligrosos gestionados; ** Cantidad de residuos urbanos recogidos; *** Peso de los residuos reciclados y destinados al compostaje sobre el total de residuos municipales recogidos; **** Peso de los residuos destinados a recuperación y operaciones de relleno sobre el total de residuos no peligrosos

Las consideraciones expuestas en los apartados precedentes permiten inferir que la deficiente tributación medioambiental española de las últimas décadas llevará a mayores costes de los necesarios para afrontar los numerosos problemas medioambientales ya que, por un lado, los daños asociados al deterioro medioambiental siguen aumentando y, de otra parte, los costes de reducción de las emisiones contaminantes crecen más que proporcionalmente con el nivel a reducir en períodos temporales limitados. Dadas las implicaciones asociadas en términos de eficiencia y equidad, el Comité sugiere la conveniencia de la pronta adopción o intensificación de diversos tributos medioambientales, dentro de una aproximación integral y global, que rompa con la actual tendencia y permita cumplir con los compromisos medioambientales españoles a mínimo coste. No obstante, los elevados impactos económicos que pueden sufrir determinados sectores y grupos socioeconómicos ante una corrección medioambiental intensa y reducida en el tiempo recomiendan, como se recoge a continuación, una aplicación gradual y la introducción de mecanismos compensatorios en las distintas propuestas.

4.2. Coordinación y complementariedad con el contexto regulatorio medioambiental

Aunque los tributos medioambientales que se presentan en este capítulo tienen como razón fundamental la incorporación de los costes medioambientales asociados a ciertas actividades, en muchos casos, para facilitar el cumplimiento de compromisos medioambientales de España, el informe ha de prestar una atención especial al contexto regulatorio en el que se ubican las propuestas, para garantizar su idoneidad, proporcionalidad, eficacia y utilidad en la práctica. Las propuestas, por tanto, no parten de una hoja en blanco que permita un diseño óptimo sistémico y de cada figura tributaria sino que se encuentran limitadas e influidas por el complejo entorno de las políticas medioambientales y energéticas que se aplican en España en el marco de la UE.

En este sentido, en la actualidad, la UE concentra gran parte de su actividad en el ámbito medioambiental y ha establecido ambiciosos objetivos (recogidos en la Tabla II.1) en sus estrategias de descarbonización a 2050 para cumplir con el Acuerdo de París y con los objetivos asociados a la economía circular. Además de fijar objetivos medioambientales de obligado cumplimiento para los Estados miembros, las instituciones europeas han generado una considerable producción legislativa en este campo, que debe ser transpuesta por los Estados y en los plazos marcados por las distintas directivas. Por ello, no pueden realizarse propuestas fiscales creíbles que no consideren y partan de este contexto y de las reformas anunciadas del mismo, tanto para determinar sus características y su intensidad como para evitar las posibles interferencias negativas con otros instrumentos de política medioambiental.

De especial interés para este apartado son los paquetes energético-climáticos de la Unión que, desde comienzos de siglo, han establecido objetivos en diversos ámbitos e instrumentos de política de titularidad europea (como el mercado de comercio de emisiones) o para desarrollar por los Estados miembros (promoción de energías renovables o eficiencia energética). En particular, la Directiva de fiscalidad energética (DFE)¹¹³ tiene una clara relevancia para las propuestas contenidas en este informe ya que, a diferencia de lo que ocurre con otros impuestos del sistema fiscal español, la tributación energético-ambiental de los países que integran la UE está armonizada, tanto en el ámbito de aplicación, en los elementos esenciales de las figuras que la componen y en su diseño tributario (bases, exenciones, tipos mínimos, etc.) El Derecho de la UE, tanto el originario de los distintos tratados como el derivado de los actos de las instituciones (reglamentos, directivas, decisiones) forma parte integrante del Derecho interno y es jurídicamente vinculante. Además, el marco del Semestre Europeo para una mayor coordinación de las políticas de los países de la UE asume como reto garantizar que las políticas macroeconómicas sean sostenibles, no solo económica y socialmente sino también medioambientalmente.

¹¹³ Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición a los productos energéticos y de la electricidad.

Como en el informe de la CERSTE (2014), la propuesta de reforma de la DFE sirve de base para la estructura y alcance de muchas propuestas contempladas en este informe (sujetas a los pertinentes análisis de sensibilidad que permitan incorporar las consideraciones apuntadas en las secciones precedentes). No obstante, a diferencia de lo que sucedía en 2014, la propuesta de nueva DFE (European Commission, 2021g) presentada en julio de 2021 como parte de *Fit for 55* (conjunto de reformas normativas y actuaciones promovidas por la Comisión Europea para garantizar los renovados objetivos climáticos a 2030) se centra exclusivamente en el componente energético para promover la eficiencia energética, crucial para la descarbonización, y deja a un mercado de comercio de emisiones del transporte y edificaciones el pago por las emisiones de GEI. Además, como se indica en varias de las propuestas, la nueva DFE incorpora una considerable reducción de los tratamientos fiscales favorables de la actual Directiva y contempla expresamente los impactos distributivos y su compensación, constituyendo su objetivo explícito el asegurar que la fiscalidad esté alineada con los objetivos climáticos y medioambientales.

El Comité presta una atención especial a la cuestión de la gobernanza y al marco competencial español, en el que las responsabilidades y políticas medioambientales y tributarias se encuentran distribuidas en distintos niveles territoriales y en el que las CCAA han utilizado con profusión la fiscalidad medioambiental (Adame, 2020). De acuerdo con la literatura académica (Somanathan *et al.*, 2014), este Comité considera que la existencia de problemas medioambientales de marcado carácter territorial justifica el papel tributario de las administraciones subcentrales en este ámbito. Sin embargo, la alta heterogeneidad existente en la introducción, diseño y aplicación de estas figuras por parte de las CCAA puede poner en riesgo el cumplimiento de los objetivos medioambientales recién apuntados, además de introducir distorsiones socioeconómicas indeseables. Por ello, este Comité considera necesario asegurar una mayor cooperación y coordinación interadministrativa, pudiendo tomarse como referencia marcos o esquemas armonizadores como el establecido en la UE por la DFE o experiencias aplicadas en otros Estados descentralizados (Government of Canada, 2020), para garantizar un adecuado y eficaz uso de los tributos medioambientales.

Finalmente, las propuestas del Comité no pueden ignorar la crisis pandémica y el papel de estos instrumentos en el proceso de recuperación socioeconómica y en la consecución de los objetivos medioambientales en el período post-COVID. A estos efectos, se contemplan el ya citado PRTR y las aportaciones académicas sobre las implicaciones de la pandemia en la definición y aplicación de estos tributos (Black y Parry, 2021). Así, se considera que estas figuras han de jugar un papel relevante para garantizar que la recuperación económica sea compatible con la ambiciosa hoja de ruta medioambiental, promoviendo, en un entorno potencialmente volátil, las condiciones adecuadas para la inversión, desarrollo tecnológico y cambio de comportamiento. No obstante, la tributación medioambiental en el período post-COVID habrá de prestar una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad mediante su aplicación gradual y la configuración de paquetes compensatorios.

4.3. Efectividad

Este principio es fundamental para entender las propuestas contempladas en el presente apartado, inspiradas por las diversas condiciones de buena aplicación de la fiscalidad medioambiental recogidas en la segunda sección. Así, la racionalidad medioambiental es condición necesaria pero no suficiente para una adecuada aplicación de los tributos medioambientales, ya que estos han de contar con unas condiciones de entorno y de diseño que justifiquen su introducción dentro de las políticas fiscales y de protección medioambiental.

En general, las propuestas de fiscalidad medioambiental de este informe responden a las siguientes premisas (con frecuencia relacionadas): i) Extensión de la cobertura impositiva a sectores y actividades que generan efectos medioambientales negativos, y reducción de las excepciones que amparan tratamientos fiscales favorables; ii) búsqueda prioritaria de cambios de comportamiento/operación e inversiones en tecnologías limpias mediante tipos impositivos suficientemente incentivadores u otras medidas técnicas de igual efecto, y establecimiento de sendas temporales de evolución; iii) concentración en áreas en las que hay numerosos agentes heterogéneos (en términos tecnológicos y operativos) para aprovechar así las ventajas comparativas de los instrumentos de precios en términos de minimización de costes; iv) adecuada integración en el marco regulatorio medioambiental, minimizando interacciones negativas y promoviendo sinergias con otros instrumentos de política pública; v) adecuada asignación y coordinación de los niveles competenciales a cargo de estos instrumentos y vi) contribución al desarrollo y despliegue de tecnologías que faciliten la transición ecológica.

En particular, la extensión de la tributación medioambiental y la reducción de tratamientos fiscales excepcionales o favorables no alineados con los objetivos medioambientales han de interpretarse, además, como parte de la estrategia para reducir subvenciones perjudiciales para el medioambiente, que debería ser prioritaria antes de acometer cualquier intensificación de la tributación medioambiental. Aunque afortunadamente España no destaca en este ámbito entre los países avanzados y se ha observado una paulatina reducción de estas subvenciones, incluyendo las fiscales, en la última década, los subsidios a los combustibles fósiles aún se situaban en el 0,15% del PIB en 2019 (Comisión Europea, 2019a; IISD, 2021).

4.4. Áreas prioritarias de actuación

A partir de lo apuntado en las secciones precedentes, el Comité realiza propuestas en cuatro grandes áreas:

a) *Electrificación sostenible*

El sector eléctrico ha de jugar un papel fundamental en la transición a una economía baja en carbono ya que, a diferencia de otros, cuenta con alternativas de energías renovables maduras.

La fiscalidad medioambiental debe contribuir, por tanto, a la electrificación, sin obviar las necesarias señales de eficiencia energética y la importancia de incorporar los daños ambientales que pueda producir la generación de electricidad. Para ello, es necesario que se garanticen esfuerzos similares o mayores en la internalización de daños y eficiencia energética de las alternativas fósiles a la electricidad para no perjudicar el proceso de electrificación (Borenstein y Bushnell, 2021).

b) *Movilidad compatible con la transición ecológica*

El sector transporte contribuye a los principales problemas medioambientales españoles, siendo el principal causante de las emisiones de GEI y de los episodios recurrentes de contaminación local en muchas ciudades. Por esta razón y para cumplir con algunos de los compromisos medioambientales concretados en la Tabla II.1 es necesario extender e intensificar la tributación correctora vigente sobre vehículos y combustibles, promoviendo aquellos modos de transporte más favorables en términos medioambientales y fomentando el desarrollo y la adopción de alternativas tecnológicas limpias.

c) *Aumento de la circularidad*

Aunque se trata de un concepto transversal que busca la optimización en el uso de recursos, incluyendo el deterioro del medio natural por emisiones contaminantes de cualquier tipo, habitualmente se identifica con una adecuada gestión de residuos a través de estrategias de reducción y reciclaje. España precisa, tal y como se refleja en la Tabla II.1, progresar más rápidamente en este ámbito mediante un uso más decidido y alineado de la fiscalidad medioambiental con las nuevas estrategias de la UE asociadas al cambio climático y a la economía circular, con un enfoque integral y coordinado.

d) *Incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua*

El agua es un recurso fundamental para un gran número de actividades económicas en España, que se encuentra afectado por una creciente escasez, tanto por los efectos del cambio climático como por un uso excesivo e ineficiente en determinadas actividades y sectores. Al establecer su política de precios del agua, además de respetar las directivas y otras normas de Derecho europeo, España debe tener en cuenta los efectos sociales, medioambientales y económicos de recuperar el coste y tiene margen de decisión respecto a quién debe pagar, cuánto y por qué servicio, sin que sea necesario aplicar el concepto de recuperación del coste a cualquier uso del agua (STJUE, as. C-525/12, de 11 de septiembre de 2014, Tribunal de Cuentas Europeo, 2021a). La fiscalidad medioambiental debe, por ello, contribuir a que el precio del agua recoja todos los costes medioambientales y refleje la creciente escasez de este recurso.

4.5. Diseño y reforma fiscal

Para integrar la imposición medioambiental en la reforma fiscal, se propone una aproximación gradual. Esto es, se considera como punto de partida la estructura, el nivel competencial (estatal, autonómico y local) así como el panorama actual de la fiscalidad medioambiental española para proponer reformas que permitan el tránsito a un sistema tributario que, como verdadero “sistema” racional y coherente, contribuya a una mayor y mejor protección medioambiental (mayor efectividad) con unos costes socioeconómicos asumibles (impactos distributivos y sobre la actividad económica).

Asimismo, se contemplan medidas de innovación fiscal mediante la introducción de nuevas figuras tributarias *ad hoc* que contribuyan a los fines anteriores, bien mediante la extensión de las señales correctoras en el corto plazo, bien con la sustitución en el medio plazo de tributos medioambientales que no cumplen adecuadamente su papel. Desde esta premisa, el Comité recomienda considerar una transición tributaria que acompañe a la transición ecológica que ocupará a nuestra sociedad en las próximas décadas.

Además, el Comité considera que el diseño y aplicación de los tributos medioambientales han de promover tanto la transparencia como su visibilidad aunque, para evitar fenómenos de oposición que puedan hacerlos zozobrar frente a otras alternativas menos coste-efectivas, es recomendable que formen parte de paquetes amplios que recojan información comparativa detallada y compensaciones a hogares y sectores, cuestiones que se consideran a continuación.

4.6. Paquetes compensatorios

Puesto que los impactos socioeconómicos de los tributos medioambientales serán significativos para gran parte de familias y empresas en la transición ecológica, ya que habrán de fijarse para la consecución de ambiciosos objetivos medioambientales en un horizonte temporal limitado, buena parte de las propuestas del informe contemplan explícitamente sus impactos distributivos y sobre la competitividad y plantean vías para su compensación¹¹⁴. Dichas compensaciones distributivas serán particularmente pertinentes cuando los tributos medioambientales afecten a bienes y servicios esenciales de interés general y cuando los impactos supongan una parte elevada de los presupuestos familiares. En cualquier caso, ha de quedar claro que estos tributos buscan primordialmente la reducción del deterioro medioambiental y son ajenos al

¹¹⁴ Desde el anuncio del Pacto Verde Europeo las propuestas de la Comisión Europea ponen un énfasis especial en las compensaciones distributivas, a través de fondos *ad hoc* para garantizar una transición justa, y de mecanismos que mitiguen posibles pérdidas de competitividad frente a economías con regulaciones medioambientales más laxas, mediante los ya mencionados ajustes en frontera. En este sentido, las compensaciones por pérdidas de competitividad que se proponen en el informe deben restringirse a aquellos casos en que se verifique su existencia y no existan otros mecanismos para su mitigación.

principio de capacidad económica, por lo que los posibles efectos regresivos no deben limitar su introducción.

La finalidad correctora de la fiscalidad medioambiental (restauración de la eficiencia económica) tiene, no obstante, implicaciones distributivas adicionales. En primer lugar, porque los daños medioambientales tienden a afectar más intensamente a los grupos de menor capacidad económica (Hsiang *et al.*, 2019), de modo que la reducción de dichos impactos gracias a la fiscalidad medioambiental no será neutral desde un punto de vista distributivo. En segundo lugar, porque existe una fuerte relación entre la capacidad económica y las emisiones contaminantes entre países y entre personas,¹¹⁵ por lo que una tributación medioambiental bien diseñada y aplicada será soportada en buena medida por los más pudientes.

En cualquier caso, el informe opta generalmente por una aproximación gradual que permita la minimización de impactos y la adaptación de los causantes de los problemas medioambientales a costes asumibles. También procura evitar el “vaciado” de los tributos medioambientales mediante tratamientos fiscales preferenciales para determinados grupos o sectores, porque ello afectaría a los efectos incentivadores de estos instrumentos. En este sentido, es fundamental que las compensaciones distributivas o por competitividad no actúen contra los incentivos a la mejora medioambiental que introducen estos tributos.

Las compensaciones, por tanto, se deberían realizar de forma preferente mediante el uso de la recaudación (afectación a fines específicos). En general, se propone un uso recaudatorio medioambiental en línea con los desarrollos recientes de las reformas fiscales verdes (Gago *et al.*, 2014), dedicando buena parte de los recursos a compensaciones distributivas, para compensar los impactos negativos sobre la competitividad y para promover el desarrollo y despliegue de tecnologías limpias.

Dentro de las compensaciones distributivas y por pérdidas de competitividad se enfatiza la necesidad de aplicar estrategias no generalistas o uniformes, que identifiquen y compensen de forma casi personalizada a los hogares o actividades económicas afectados. Dichas compensaciones podrían arbitrarse a través de transferencias directas, compensaciones en la imposición personal sobre la renta, o bonos específicos asociados a ciertos consumos. También se presta una atención especial al papel de los subsidios para cambio de equipamiento como vía para resolver, en el medio y largo plazo, los impactos distributivos y sobre la competitividad. En ambos casos se considera explícitamente el perfil distributivo de dichas compensaciones vía equipamiento y su adicionalidad (capacidad de inducir inversiones que no se hubiesen realizado sin su concurso) para evitar un uso regresivo e ineficiente de los recursos públicos (véase Gago *et al.*, 2021c).

¹¹⁵ A nivel global el 10% más rico es responsable de cerca del 50% de las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), principal causante del cambio climático, y en Europa el 50% más pobre tiene unas emisiones de CO₂ per cápita casi un 85% inferiores respecto al 10% más rico (Chancel *et al.*, 2021).

Algunas propuestas incluidas más adelante consideran la afectación de parte de la recaudación al desarrollo e implantación de tecnologías que, con distintos grados de madurez, sean más favorables en términos medioambientales. En esta línea, debe mencionarse como precedente a considerar la reciente experiencia holandesa en el ámbito industrial que reporta la OCDE (Anderson *et al.*, 2021), con la combinación de imposición sobre el carbono y reciclaje recaudatorio para promover el despliegue de tecnologías limpias. Una aproximación de estas características permitiría reforzar la efectividad de la tributación medioambiental en el medio y largo plazo, mitigando simultáneamente sus efectos negativos sobre la competitividad y, consecuentemente, las implicaciones distributivas vía menores remuneraciones de los factores productivos.

4.7. Evaluación

Las propuestas del Comité en este ámbito son evaluadas siguiendo los criterios apuntados en el segundo apartado. A este efecto, se utilizan simulaciones *ad hoc* cuando se dispone de datos y modelos adecuados o, alternativamente y con las necesarias cautelas sobre su precisión, se extrae la evidencia académica disponible sobre instrumentos equiparables para España o países del entorno, o se consideran los efectos de aplicaciones similares en otros contextos geográficos o temporales.

Las simulaciones que habitualmente ilustran las diferentes propuestas ofrecen un orden de magnitud sobre los impactos medioambientales, recaudatorios y distributivos de su aplicación. En ocasiones, la limitada disponibilidad de datos medioambientales y/o de capacidades de modelización solo permiten cálculos simples y meramente aproximativos que se basan en la experiencia comparada y/o evidencia académica sobre figuras similares. Asimismo, la abundancia de propuestas en este ámbito y el limitado espacio disponible exigen ejercicios acotados tanto en términos de las simulaciones tributarias consideradas (y de su análisis de sensibilidad) como de alternativas compensatorias contempladas. Por todo lo precedente, se reitera la conveniencia de realizar exploraciones empíricas, entre ellas las de índole experimental, de mayor profundidad y detalle de las opciones de interés antes de su consideración e introducción. Tal y como se apunta en el diagnóstico que abre el informe, también en este ámbito es crucial la disponibilidad de datos de calidad y la realización periódica de evaluaciones *ex-post* de las figuras consideradas para así facilitar mejoras en su diseño y aplicación.

Las simulaciones se realizan generalmente tomando 2019 como año de referencia, dadas las características no extrapolables de 2020 por la situación pandémica, y se describen y documentan en detalle para cada caso, dada la heterogeneidad de las propuestas y de la información disponible. La Tabla II.2 recoge las elasticidades precio empleadas, y su fuente en la literatura, para simular los efectos de las distintas propuestas y recomendaciones que se presentan en este apartado del informe.

Tabla II.2
Elasticidades precio utilizadas en las simulaciones

Producto	Elasticidad-precio	Fuente
Electricidad	-0,203	Labandeira <i>et al.</i> (2016)
Gasóleo	-0,201	Labandeira <i>et al.</i> (2016)
Gasolina	-0,253	Labandeira <i>et al.</i> (2016)
Gas Natural	-0,242	Labandeira <i>et al.</i> (2016)
Queroseno	-0,215	Fukui y Miyoshi (2017)
Combustibles barcos	-0,350	Brancaccio <i>et al.</i> (2021)
Matriculación	-0,321	Klier y Linn (2015)
Vehículo-km	-0,900	De Jong <i>et al.</i> (2010)
Vuelos domésticos residenciales	-1,400	Sainz-González <i>et al.</i> (2011)
Vuelos internacionales residenciales	-0,930	IATA (2008)
Vuelos domésticos no residenciales	-0,878	Sainz-González <i>et al.</i> (2011) y European Commission (2019a)
Vuelos internacionales no residenciales	-0,408	IATA (2008) y European Commission (2019a)
Residuos	-0,339	Bel y Gradus (2016)
Fertilizantes	-0,265	Schmidt <i>et al.</i> (2017) y Finger (2012)

Fuente: Elaboración propia.

Para determinar los impactos distributivos de las reformas que se restringen al ámbito de los hogares, se utilizan como base los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares, EPF (INE, 2021c). A este efecto, considerando el gasto total del hogar como variable de renta, se toman los nuevos precios resultantes de los cambios fiscales y se calculan los impactos a partir de las elasticidades precio consideradas, iguales para todos los niveles de renta, siguiendo la metodología de Gago *et al.* (2021b)¹¹⁶. Puesto que los impactos distributivos obtenidos con la EPF son sensiblemente más comprimidos que los ofrecidos por la Encuesta de Condiciones de Vida, ECV (INE, 2021f), los resultados se ajustan con factores, que varían por deciles de renta, que se obtienen dividiendo la renta media del hogar reportada por la ECV, eliminados valores extremos, y el

¹¹⁶ Una vez determinado el impacto de la reforma sobre la renta del hogar, se aplica el factor de elevación a la población (que indica la población total a la que representa cada hogar de la muestra) para calcular el efecto medio por deciles de renta equivalente. La renta equivalente del hogar tiene en cuenta el tamaño de éste corregido por las economías de escala. Para esta corrección se emplea la escala OCDE: $1+0,7*(\text{nº de miembros} \geq 14 \text{ años}-1)+0,5*(\text{nº de miembros} < 14 \text{ años})$.

gasto total medio del hogar de la EPF. Por otro lado, hay diversas razones para considerar que las elasticidades precio serán menores para los grupos de menores niveles de renta¹¹⁷. Por ello, es de esperar que la asunción de igualdad de elasticidad precio lleve a infravalorar los impactos distributivos sobre los hogares de baja renta y viceversa.

¹¹⁷ Los hogares de baja renta tienden a consumir más productos intensivos en energía para cubrir sus necesidades básicas, con posibilidades de sustitución limitadas (Wang *et al.*, 2016) y cuentan con mayores restricciones de endeudamiento para comprar bienes duraderos con mayor eficiencia energética (Zachmann *et al.*, 2018).

5. PROPUESTAS PARA LA REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

5.1. Electrificación sostenible

El sector eléctrico ha de jugar un papel fundamental en la transición ecológica, particularmente en la contribución a la descarbonización, gracias a la disponibilidad y creciente implantación de alternativas renovables maduras. La transición eléctrica es clave para la transición energética, porque se proyectará después en otros sectores de la economía y condicionará el futuro de los demás vectores energéticos (Ariño, 2021). Por ello, la electrificación de otros sectores, en los que el desarrollo de energías renovables es limitado, será fundamental para poder llevar a cabo la reducción y eliminación de la combustión fósil a mediados de siglo, tal y como recoge la hoja de ruta climática de la UE y de las principales economías del planeta. La electrificación del transporte rodado ligero ilustra este fenómeno a corto y medio plazo, pero la irrupción del denominado hidrógeno verde (gracias a la electricidad de origen renovable) facilitará la sustitución de las energías fósiles en otros medios de transporte y en la industria. En consecuencia, la tributación medioambiental debe favorecer este proceso mediante la adecuada y proporcionada diferenciación de fuentes energéticas según su perfil medioambiental, promoviendo el desarrollo tecnológico y las inversiones que hagan posible dicha electrificación generalizada.

Las propuestas de este primer epígrafe buscan alinear los tributos de naturaleza medioambiental que se aplican sobre la generación, distribución y consumo de electricidad para dar cumplimiento a tres objetivos prioritarios para la transición ecológica: electrificación (con sustitución de combustión fósil por electricidad de origen renovable), fomento de la eficiencia energética, y reducción de impactos medioambientales negativos asociados a la generación eléctrica. Se presta una atención especial a la conformidad de las figuras tributarias consideradas con los criterios de buena *praxis* y utilidad recogidos en los apartados 2 y 4. Asimismo, las consideraciones que se realizan parten de la situación actual para proponer modificaciones que son compatibles con el contexto regulatorio general en que se desarrolla la actividad del sector eléctrico español.

Los principios rectores de las actividades de los diversos agentes que operan en este sector, de acuerdo con la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE), son transparencia, objetividad y no discriminación; competencia; sostenibilidad económica y financiera; realización de la actividad al menor coste posible y separación jurídica de actividades, destacando el principio de sostenibilidad económica y financiera como elemento crítico para el éxito de la transición energética. En la formulación de este principio definido como “la capacidad para satisfacer la totalidad de los costes del sistema” (art. 13.4 LSE) es donde hasta ahora la regulación ha operado una mayor transformación cediendo la suficiencia tarifaria ante el principio de suficiencia financiera, de tal manera que si falla la previsión de ingresos habrá que ajustar los costes a aquellos, al contrario de lo que se predicaba del principio de suficiencia tarifaria,

que a partir de un criterio de aditividad, exigía que fueran los ingresos los que se ajustaran a los costes (Altozano, 2021). Por ello, las propuestas tributarias que a continuación se presentan parten de este contexto general. Además, aunque las propuestas tributarias para favorecer la electrificación van más allá de este apartado y fundamentan buena parte de las medidas consideradas en el ámbito de la movilidad, la fiscalidad del sector eléctrico debe contribuir al proceso sin obviar la compleja, abundante y diversa regulación a la que se enfrenta este sector en la UE y en España.

Este Comité considera que, además de contribuir a la electrificación, la tributación medioambiental del sector eléctrico ha de componerse, esencial y exclusivamente, por figuras que contribuyan a la reducción de externalidades medioambientales de la generación eléctrica no sujetas a otros instrumentos económicos de política pública, y al fomento y potenciación de la eficiencia energética.

Los principales impactos medioambientales del sector eléctrico español se relacionan con las emisiones de GEI y, en menor medida, con otros contaminantes atmosféricos como el NOx; con la gestión de residuos radioactivos y el desmantelamiento de la capacidad nuclear; con los impactos sobre el territorio de instalaciones eólicas y solares en continua expansión; y con los efectos sobre el medio natural (incluyendo el uso de recursos) de los aprovechamientos hidráulicos. En el caso de los GEI no hay margen para la alternativa impositiva porque el sector eléctrico ya se encuentra sujeto al EU ETS y, en caso contrario, se produciría superposición de instrumentos y doble pago por emisión de contaminantes. El papel de la tributación en el control del resto de los impactos medioambientales ha de vincularse a la existencia de condiciones para su adecuada aplicación apuntadas en los apartados 2 y 4, además de relacionarse de forma apropiada con el resto de regulaciones aplicables. Ha de mencionarse especialmente que una mayor eficiencia energética en el consumo de electricidad puede coadyuvar a la reducción del conjunto de impactos medioambientales asociados a la generación eléctrica, por lo que las actuaciones tributarias deben ser proactivas también en este ámbito.

Además del mencionado EU ETS y de los objetivos climáticos de la UE, recogidos en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) y en la LCCTE, hay dos iniciativas normativas recientes que este Comité debe considerar al objeto de realizar sus propuestas. La primera tiene que ver con los planteamientos y objetivos ya apuntados del paquete *Fit for 55*, cuyas propuestas en el ámbito de la eficiencia energética (nueva Directiva con contribuciones nacionales que pueden duplicar las obligaciones anuales de ahorro energético) y renovables (nueva Directiva de fuentes de energía renovables con objetivos más ambiciosos) justifican la aproximación a los problemas a abordar seguida en este apartado. En cualquier caso, dentro del paquete de reformas al marco jurídico vigente y de las nuevas propuestas normativas presentadas la Comisión Europea, es la nueva DFE la que tiene una mayor influencia directa en las propuestas que se realizan, porque establece una reducción del tipo mínimo sobre la electricidad establecido por la

Directiva en vigor (2003/96/CE) para fines no profesionales y prácticamente mantiene el nivel mínimo de imposición para usos profesionales. La segunda iniciativa normativa que ha de tenerse en cuenta se refiere a la creación del Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico (FNSSE)¹¹⁸ que pretende trasladar los costes fijos del régimen retributivo específico de más de 60.000 instalaciones de renovables, cogeneración y residuos (RECORE), asociados a sistemas previos de promoción de energías renovables, a todos los operadores de los sectores energéticos y que se encuentra actualmente en fase de tramitación parlamentaria. Al no tratarse de un instrumento de naturaleza tributaria, sus efectos no serán incorporados en las simulaciones de este apartado, aunque sí se incluirán en una simulación posterior más amplia asumiendo su mantenimiento (una vez finalizado el período temporal del FNSSE) en un escenario de mayor tributación de los combustibles fósiles.

En la actualidad, la tributación estatal sobre la generación eléctrica se compone del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), introducido en 2013 pero suspendido en su aplicación en varias ocasiones desde 2018, que grava la producción e incorporación de electricidad al sistema y tuvo una recaudación de 1.130 millones de euros en 2020, además de sendos impuestos también introducidos en 2013 sobre la producción de residuos radiactivos (260 millones de euros en 2020) y su almacenamiento (8 millones de euros en 2020). El canon por utilización de aguas continentales para la producción de electricidad, también creado en 2013, que grava al 25.5% el valor de la energía hidroeléctrica producida y supuso una recaudación de 154 millones de euros en 2020 es, como lo ha sido el IVPEE, una figura litigiosa. Pese a que ha sido declarado conforme al Derecho de la UE¹¹⁹, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de abril de 2021, ha anulado parte de su regulación, entre otras razones, por no encontrarse previsto en las cláusulas concesionales de las instalaciones hidroeléctricas, así como por vulnerar los principios de jerarquía normativa e interdicción de retroactividad en grado máximo¹²⁰.

En el ámbito autonómico existen tributos propios con efectos sobre la generación y distribución de electricidad que, hasta el momento, son aplicados por once CCAA, en forma de impuestos sobre emisiones atmosféricas, sobre instalaciones, generación de electricidad, aguas embalsadas y energía eólica, que recaudaron un total aproximado de 290 millones de euros en 2020.

La imposición indirecta armonizada sobre el consumo de la electricidad incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a tipo general y el impuesto especial sobre la electricidad (IEE),

¹¹⁸ Proyecto de Ley por el que se crea el Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico (BOCG núm. 59-1, de 11 de junio de 2021).

¹¹⁹ STJUE de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros*, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18.

¹²⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo, confirmada por otras posteriores (de 16 y 29 de abril de 2021) implica la devolución de más de 1.400 millones de euros a las compañías eléctricas, correspondientes al período 2013-2021.

ambos sujetos a una reducción temporal en 2021 ante el incremento de precios experimentado por la electricidad, que se aplica sobre la base imponible del IVA neta de este impuesto y recaudó 1.237 millones de euros en 2020. Según Eurostat (2021b), la carga fiscal de la electricidad en España es de las más altas en términos relativos de la Unión en el caso de los hogares (45,27% del precio final frente a 39,72% de media para UE-27), aunque no así en el caso industrial (37,7% del precio final frente a 44,4% de la UE-27).

La evidencia académica sobre los distintos efectos de la tributación eléctrica española es relativamente parca y apunta su especial relevancia para la consecución de los objetivos de eficiencia energética (Cansino *et al.*, 2018) y a la superioridad de impuestos específicos sobre tecnologías eléctricas contaminantes frente al gravamen generalizado de la producción eléctrica (Freire y Puig, 2019). Más abundantes son los trabajos que analizan los impactos en el sector eléctrico de impuestos medioambientales aplicados sobre todos los sectores, que en general reportan impactos regresivos cuando éstos llevan a subidas del precio final de la electricidad (véase, por ejemplo, Robinson *et al.*, 2019).

Distintas comisiones gubernamentales han realizado propuestas de mejora en este ámbito. Aunque la CEETE (2018) propuso una reforma fiscal medioambiental con importantes implicaciones sobre la tributación del sector eléctrico, como la sustitución de los impuestos especiales sobre consumo de productos energéticos por impuestos generales sobre el CO₂ y sobre otras emisiones atmosféricas, su utilidad práctica es limitada por el difícil y complejo encaje con las regulaciones medioambientales y tributarias existentes. La CERSTE (2014) propuso la eliminación tanto del IVPEE, por no responder a ningún criterio medioambiental, así como la del canon de utilización de aguas continentales, por no seguir el procedimiento (canon genérico) establecido por la Ley de Aguas (Texto refundido aprobado por RDLvo 1/2001, de 20 de julio), y compensar, en ambos casos, la pérdida recaudatoria con la subida del IEE que, además, debería definir su base imponible en términos de consumos físicos de electricidad. En el caso de la producción y almacenamiento de residuos nucleares dicha comisión sugirió su integración y configuración como una tasa (lo que también sugiere la CEETE). Respecto a la tributación autonómica antes referida, la CERSTE, 2014 recomendó la supresión de los cánones eólicos y tributos sobre aguas embalsadas dada su insuficiente justificación medioambiental, sin perjuicio de su sustitución por otras figuras que pudiesen responder adecuadamente a las citadas finalidades, y apunta también la posible creación de un impuesto estatal sobre emisiones atmosféricas que podría cederse a las CCAA para reemplazar a los tributos propios en ese ámbito. Sobre este particular, la CERMFA (2017) sugirió que sería conveniente anticiparse al previsible conflicto entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales en este campo mediante una ley marco de fiscalidad medioambiental que atribuyese territorialmente las distintas figuras impositivas según el alcance espacial de los hechos gravables.

En función de las consideraciones anteriores y de las conclusiones de los apartados 2 y 4, este Comité propone:

Propuesta 1

Supresión del impuesto sobre el valor de la producción eléctrica.

Este impuesto, aunque en ocasiones calificado como medioambiental, se creó con la finalidad de reducir el déficit de tarifa del sector eléctrico tal y como aclaró la Ley de PGE de 2013 (Ley 17/2012 de 27 de diciembre) y no produce más beneficios medioambientales que los originados por sus efectos positivos sobre la eficiencia y ahorro energéticos que, en todo caso, pueden ser obtenidos por los tributos cuya fundamentación especialmente se dirige a ese efecto (IEE). De hecho, la configuración del IVPEE no diferencia según los efectos medioambientales de las distintas tecnologías de generación eléctrica y perjudica doblemente la transición ecológica al dificultar la electrificación, puesto que eleva los precios relativos de la electricidad, y al no promover el cambio tecnológico dentro de la generación eléctrica.

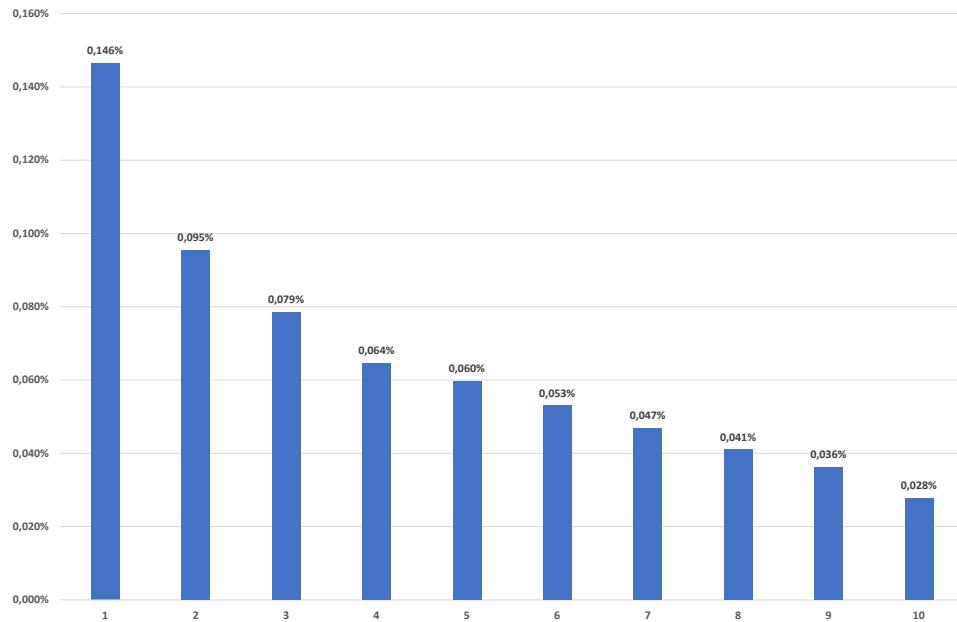
Para la evaluación del impacto de esta medida en 2019, último año pre-pandemia disponible, se utilizan datos de consumo de electricidad de la CNMC (2020a), que se reparten entre consumo residencial y consumo no residencial utilizando información de IDAE (2021), así como datos de precio residencial y no residencial de Eurostat (2021b) y datos del factor de emisión de CO₂ del sistema eléctrico de REE (2021). A partir de los datos de consumos y precios se calcula la recaudación inicial generada por el IVPEE, el IEE y el IVA. Dentro del consumo no residencial, se distinguen los sectores electrointensivos que se benefician de una reducción del 85% sobre la base imponible del IEE. Para analizar el impacto de la reforma sobre el consumo se utiliza la elasticidad precio de la electricidad estimada para España en Labandeira *et al.* (2016), calculando la recaudación final con los nuevos precios, consumos e impuestos derivados de la propuesta. Los impactos distributivos de P1 sobre los hogares, clasificados en deciles de renta equivalente, se calculan con datos de la EPF y reportan la variación porcentual de los niveles de renta.

Tabla II.3
Impactos sobre precios, consumos y recaudación de P1

	Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Variación en la recaudación, Millones euros (% sobre recaudación de IVPEE, IEE e IVA)			
			IVPEE	IEE	IVA	Total
Electricidad residencial	-2,46%	0,50%	-372,31	-15,27	-65,91	-453,48 (-10,1%)
Electricidad no residencial no electrointensivo	-3,74%	0,76%	-468,88	-19,29	-	-488,17 (-44,0%)
Electricidad no residencial electrointensivo	-3,74%	0,76%	-286,86	-1,77	-	-288,63 (-83,49%)
Total	-	0,68%	-1.128,04	-36,32	-65,91	-1.230,28 (-20,7%)

Fuente: Elaboración propia.

Gráfico II.2
Impacto distributivo de la P1 por deciles de renta equivalente



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

Como puede observarse en la Tabla II.3, esta propuesta llevaría a una importante pérdida recaudatoria (incluyendo caídas de IVA e IEE), a una significativa reducción en el precio de la electricidad (mayor en el caso de los consumos no residenciales) y a un aumento de las emisiones contaminantes. Los impactos distributivos sobre las familias serían progresivos (Gráfico II.2). La medida contribuye, por tanto, al objetivo de mayor electrificación y no plantea necesidades compensatorias distributivas o por pérdidas de competitividad. Se plantean, sin embargo, dudas sobre sus consecuencias recaudatorias y medioambientales en emisiones contaminantes, que podrían ser revertidas por otras propuestas del Comité. Asimismo, esta medida podría amortiguar los efectos distributivos y sobre la competitividad de otras propuestas y exigir, por tanto, menores recursos públicos para compensaciones.

Popuesta 2

Introducción de medidas para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos propios autonómicos con efectos sobre el sector eléctrico.

Ya se avanzó que existen numerosos tributos propios autonómicos con incidencia en la generación y distribución de electricidad por lo que, como en las propuestas anteriores, es necesario evaluar su contribución a la transición ecológica, a la descarbonización (electrificación, eficiencia energética) y a la cobertura de costes medioambientales. Un primer conjunto de impuestos grava la emisión de ciertas emisiones atmosféricas (en Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Catalu-

ña, Galicia, Murcia y Comunidad Valenciana). Reconociendo la pertinencia de muchas de estas iniciativas y valorando el uso de aproximaciones económicas en este ámbito, la incidencia de estos tributos sobre el sector eléctrico es limitada, tanto por los moderados tipos impositivos aplicados como por la significativa reducción de emisiones contaminantes observada en este sector durante las últimas décadas. En cualquier caso, posteriormente el Comité realiza una propuesta que se ocupa de la tributación sobre determinadas emisiones atmosféricas e incorpora reflexiones a este efecto.

Un segundo grupo de tributos grava determinadas instalaciones de generación (particularmente eólica e hidroeléctrica) y distribución de electricidad (en Aragón, Asturias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja y Comunidad Valenciana). Sin discutir la existencia de efectos medioambientales negativos asociados a dichas instalaciones, este Comité considera que, en general, dichos tributos no cumplen varias de las condiciones deseables, apuntadas en los apartados precedentes del informe, para la tributación medioambiental: incentivación para reducción de impactos medioambientales, visibilidad, y adecuadas sinergias con otros instrumentos de política. Así, buena parte de los tributos propios autonómicos en estos ámbitos no incorporan incentivos para reducir los efectos medioambientales de estas instalaciones, por ejemplo mediante actuaciones de protección de la biodiversidad y paisaje o promoviendo mejoras medioambientales mediante la repotenciación de instalaciones eólicas. La visibilidad de estas figuras es, además, limitada tanto por los diseños poco inclinados a introducir cambios de comportamiento, como por la reducida intensidad de los gravámenes (Carpizo, 2019). Por otra parte, estas instalaciones exigen habitualmente un detallado análisis de impacto medioambiental antes de su autorización e instalación, lo que genera dudas adicionales sobre el papel y utilidad de la tributación medioambiental correctora en este ámbito. Finalmente, estos tributos pueden obstaculizar el necesario proceso de electrificación ya referido.

Los tributos sobre la energía hidroeléctrica demandan reflexiones adicionales que, en parte, se desarrollan en el apartado correspondiente al uso de recursos hídricos en las propuestas sobre tributación de aguas. En este sentido, aunque ya se apuntaron las consecuencias de la anulación judicial del canon por utilización de aguas continentales (anualidades 2013 y 2014) para la producción de electricidad (por efecto de la nulidad de la DT2^a del RD 198/2015, de 23 de marzo), los tributos propios autonómicos sobre el agua utilizada en centrales hidroeléctricas (Cataluña) y los embalses de uso hidroeléctrico (Galicia) han sido avalados respectivamente por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y por el Tribunal Supremo. En este contexto, el Comité considera que la aplicación de la tributación medioambiental en este ámbito ha de buscar optimizar el impacto medioambiental sobre el entorno (minimización de efectos por la operación de las instalaciones hidroeléctricas) e incorporar en su cálculo, cuando se produzca, la escasez de los recursos hídricos.

En suma, sin discutir la posible existencia de razones no medioambientales que avalen la introducción de tributos sobre instalaciones relacionadas con el sector eléctrico¹²¹, más allá de sus posibles efectos negativos sobre la electrificación, el Comité sugiere a los decisores políticos autonómicos la reforma de la tributación propia en este ámbito para dar cumplimiento, cuando sea necesario, a los criterios deseables de aplicación de estas figuras apuntados en los apartados 2 y 4 de este capítulo. El Comité considera, en todo caso, que la naturaleza local de los impactos medioambientales asociados a estas instalaciones y de su corrección justifican aproximaciones diferenciadas y descentralización de este tipo de figuras, sin perjuicio del interés de promover y asegurar procedimientos de cooperación y coordinación interterritorial.

Dado el carácter inframarginal de este tipo de instalaciones en el sistema eléctrico (con limitado impacto sobre precios) y la elevada casuística y variación territorial de los impactos, que deberían fundamentar la definición y aplicación de la tributación en este ámbito, no se presentan simulaciones de efectos.

Reflexiones sobre el gravamen a la energía nuclear

El actual gravamen sobre la energía nuclear, comprende diversos tributos propios autonómicos que gravan la generación eléctrica con este origen, los ya mencionados tributos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos causados por la generación de electricidad de origen nuclear (IPCNRR) y sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas (IACNRR), que se sitúan en el marco de los relativamente habituales impuestos sobre la energía nuclear de la UE (Dellinger y Schratzenstaller, 2018) y diversas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. No obstante, las características y naturaleza de la generación termonuclear plantean dudas sobre la idoneidad de la tributación medioambiental existente para conseguir la necesaria cobertura de los importantes costes externos asociados a la actividad nucleoeléctrica (y a su cese).

Los costes de gestión de los residuos radioactivos (incluido el combustible nuclear gastado) y el desmantelamiento y clausura de las instalaciones nucleares se cubren en España mediante el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radioactivos (PGRR), gestionado por Enresa¹²² y alimentado por prestaciones patrimoniales de carácter público no

¹²¹ Diversos países de nuestro entorno aplican tributos en estos ámbitos con objetivos compensatorios o para captación de rentas asociadas a los recursos naturales.

¹²² La Empresa Nacional de Residuos Radioactivos (Enresa) se creó en 1984 (RD 1522, de 4 de julio de 1984) como una entidad de carácter público y sin ánimo de lucro, responsable de la gestión de los residuos radiactivos. Enresa es la entidad integrada en el sector público institucional estatal encargada de gestionar el citado servicio público esencial de acuerdo con el Plan General de Residuos Radiactivos, aprobado por el Gobierno y cuyas funciones en el cumplimiento de dicho encargo establece el Real Decreto 102/2014, de 21 de febrero.

tributarias (que sustituyen las anteriores cuatro tasas establecidas en la Ley 54/1997 de Sector Eléctrico que desde 2010 financiaban los servicios de Enresa, por efecto de la Ley 9/2017 y la nueva redacción de la DA¹²³ LGT). El proceso de cálculo de los costes futuros a cubrir es técnicamente complejo, al depender de factores como la vida útil considerada para las centrales o la tasa de descuento y está sujeto a una elevada incertidumbre. El informe de la CEETE (2018) advertía sobre el posible desfase entre las tasas que entonces nutrían el Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radioactivos (PGRR) y el volumen de recursos necesarios para hacer frente a responsabilidades futuras, por lo que mencionaba la posible vinculación del IPCNRR y del IACNRR con la financiación de las actividades del PGRR.

Ante los cambios operados desde la publicación del informe de la CEETE¹²³, este Comité recomienda reflexionar a los decisores políticos estatales y autonómicos sobre el papel, adecuación y reforma de las actuales figuras tributarias y no tributarias que recaen sobre la generación nucleoeléctrica española de forma que se garantice una completa cobertura de los elevados costes vinculados a la operación y desmantelamiento de sus instalaciones y a la gestión de los residuos nucleares. Esta propuesta genérica no está asociada a una evaluación de impacto, en buena medida por la imposibilidad material de este Comité para valorar con rigor el montante de costes medioambientales asociados a la operación, desmantelamiento y posterior gestión de residuos de la generación nucleoeléctrica. Puesto que los impuestos estatales tienen como objeto fundamental, según la exposición de motivos de la Ley 15/2012 que los crea “*contribuir a las cargas derivadas de la generación nucleoeléctrica*”, y considerando que no se plantea la eliminación de los mismos, la evaluación de las implicaciones recaudatorias de posibles modificaciones tiene una relevancia menor.

Propuesta 3

Modificaciones en el IEE para promover la electrificación y la eficiencia energética.

Este impuesto forma parte de la imposición indirecta armonizada de la UE y, como el resto de los impuestos especiales sobre productos energéticos, ha observado cambios relevantes en su papel y objetivos durante las últimas décadas. En particular, estos impuestos especiales han pasado de ser instrumentos con finalidad meramente recaudatoria a jugar un papel central y creciente en la transición ecológica. El IEE entró en vigor en España en 1998 como una nueva figura en el ámbito de los impuestos especiales que gravaba la producción e importación de electricidad para obtener los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo sobre la facturación de electricidad para financiar las subvenciones a la minería del carbón¹²⁴. Este punto

¹²³ Además de la sustitución de las tasas por prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en 2019 se elevaron los ingresos de Enresa mediante dichas figuras.

¹²⁴ Hasta 1997 esa financiación en concepto de “coste específico asignado a la minería de carbón” se articulaba mediante un recargo en la tarifa eléctrica.

de partida explica que el tributo se encuentre, a diferencia de lo que ocurre con otros impuestos especiales españoles sobre productos energéticos, en un nivel muy por encima del mínimo establecido por la DFE. En la actualidad, el impuesto no se configura como un impuesto a la fabricación. Recae sobre el consumo de electricidad y pasa a gravar, en fase única, el suministro de energía eléctrica para el consumo, así como el consumo por parte de los consumidores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Se configura como tributo cedido a las CCAA sin competencias normativas, por lo que debería compensarse a estas por los fuertes impactos depresores de las propuestas sobre su recaudación (con reducciones por encima del 90%).

Este Comité reitera y hace suya la propuesta de la CERSTE (2014) respecto a la necesidad de modificar la base imponible de este tributo para que el gravamen se proyecte sobre la cantidad física consumida, no la base aplicable para el IVA como en la actualidad, e incentive así de forma más directa el ahorro y la eficiencia energética.

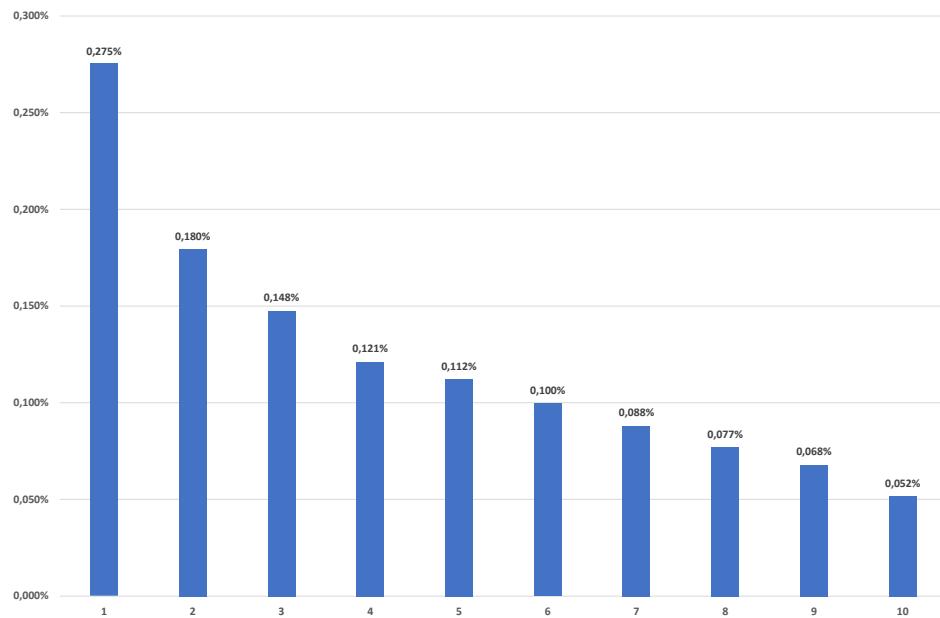
Siguiendo las propuestas anunciadas para la nueva (o revisada) DFE (*Fit for 55*), que inciden en la necesidad de mantener tipos comparativamente bajos con respecto a otros productos energéticos y por debajo de los mínimos de la actual DFE, este Comité propone ajustar el actual tipo de gravamen al mínimo establecido por la nueva DFE (0,54 €/MWh). Además de que se conseguiría permitir una mayor electrificación, limitar los efectos negativos sobre la competitividad empresarial y reducir los impactos distributivos, esta medida se fundamenta en una adecuada progresión de la tributación energética ya apuntada en el epígrafe 4.4. La evaluación de impactos de esta propuesta sigue la misma aproximación que en P1, siendo sus resultados también similares (Tabla II.4 y Gráfico II.3).

Tabla II.4
Impactos sobre precios, consumos y recaudación de P3

	Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Variación en la recaudación, Millones euros (% sobre recaudación de IVPEE, IEE e IVA)			
			IVPEE	IEE	IVA	Total
Electricidad residencial	-4,61%	0,94%	3,48	-732,04	-124,02	-852,58 (-19,0%)
Electricidad no residencial no electrointensivos	-4,44%	0,90%	4,23	-585,14	-	-580,91 (-52,3%)
Electricidad no residencial electrointensivos	-0,70%	0,14%	0,40	-53,74	-	-53,33 (-15,43%)
Total	-	0,71%	8,12	-1.370,92	-124,02	-1.486,83 (-25,0%)

Fuente: Elaboración propia.

Gráfico II.3
Impacto distributivo de la P3 por deciles de renta equivalente



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta

En resumen, las propuestas prioritarias de este apartado se refieren a la supresión del IVPEE (P1), y a la reducción del IEE (P3) en línea con los niveles marcados por la DFE recientemente presentada por la Comisión Europea. En conjunto, ambas propuestas llevarán a una importante reducción en el precio de la electricidad, con un claro fomento de la electrificación. Sin embargo, simultáneamente, debilitan los incentivos a una mayor eficiencia energética, un ligero aumento de los impactos medioambientales del sector por su mayor actividad, unos elevados costes recaudatorios para el sector público y una distribución de la rebaja fiscal de forma progresiva.

El intenso impacto de ambas propuestas tributarias sobre los precios de la electricidad será suficiente, desde el punto de vista de este Comité, para lograr los objetivos deseados de electrificación. Los elevados impactos recaudatorios de ambas propuestas, con caídas próximas a los 2.700 millones de euros, no recomiendan rebajas fiscales adicionales para fomentar una mayor electrificación. Así una reducción permanente del tipo del IVA aplicado sobre la electricidad, además de ser incompatible con las recomendaciones de este Comité en dicho ámbito, podría derivar en excesivos costes recaudatorios y sobre-consumo eléctrico (con las correspondientes implicaciones de sobre-expansión del parque de generación y de mayores costes medioambientales asociados a mayores emisiones y nuevas instalaciones renovables).

Puesto que la transición a la descarbonización demanda una reducción sostenida en la combustión fósil, los mayores tributos aplicados a las energías fósiles propuestos en el informe pueden

permitir recuperar parte de la recaudación perdida. Adicionalmente, los efectos distributivos negativos asociados a mayores precios energéticos se verán reducidos por la rebaja del precio de la electricidad ligada a P1 y P3, y exigirán menores esfuerzos distributivos de mitigación por parte del sector público. Todas estas cuestiones se exploran con mayor profundidad en el siguiente apartado.

Una vez reestructurados los principales tributos que afectan a la generación y al consumo de la electricidad, este Comité no cree conveniente utilizar el sistema tributario para amortiguar las oscilaciones de precios a las que probablemente se enfrente el sector eléctrico durante la transición a la descarbonización. Dichas modificaciones fiscales *ad hoc* pueden tener importantes impactos sobre la financiación del sector público, sobre la eficiencia energética y generar efectos distributivos poco deseables. Una solución a los problemas distributivos asociados a dichas oscilaciones, que evite las disfunciones precedentes, podría consistir en la definición de compensaciones limitadas a determinados grupos socioeconómicos, en forma de transferencias personalizadas que reviertan las pérdidas sin afectar a la señal de eficiencia energética o de subsidios para cambio de equipamiento eléctrico.

Las restantes sugerencias del apartado se refieren a la necesidad de limitar los obstáculos a la electrificación y acentuar los incentivos de mejora medioambiental introducidos por los tributos propios autonómicos que afectan a la generación y distribución de energía eléctrica (P2) y a la obtención de recursos para la adecuada cobertura de los costes futuros de desmantelamiento y gestión de residuos asociados a la producción nucleoeléctrica.

5.2. Movilidad compatible con la transición ecológica

Aunque el título de este apartado avanza una atención preferente al sector del transporte, causante de abundantes problemas medioambientales y central en el proceso de transición ecológica, también se incorporan propuestas tributarias en el ámbito del gas natural. Las recomendaciones de esta sección se refieren así al gravamen de los diferentes combustibles fósiles, a la tributación sobre la compra y tenencia de vehículos y a nuevas alternativas para la tributación del transporte rodado y aéreo. Como en el apartado precedente, se presentan los impactos ambientales y socioeconómicos de las distintas propuestas tributarias, prestando una especial atención al ámbito residencial. Las simulaciones, salvo en los casos de propuestas específicas, presentan un rango bajo y otro alto para subrayar su naturaleza orientativa.

El sector del transporte es fuente de importantes externalidades negativas que deben ser reconocidas y corregidas a través de la intervención pública. Entre ellas destacan las emisiones de GEI y de muchos de los contaminantes recogidos en la Tabla II.1, todos sujetos a compromisos de reducción por parte del Estado español. El transporte se encuentra, salvo en el caso de la aviación, dentro de los denominados sectores difusos (no sujetos al EU ETS) y ha de contribuir

de forma decisiva¹²⁵ al cumplimiento de los objetivos españoles que, de acuerdo con la propuesta de *Fit for 55*, podrían exigir más que duplicar en menos de una década la reducción de emisiones de GEI de estos sectores de los últimos 20 años. Asimismo, el PNIEC pretende lograr una reducción del 33% en las emisiones de GEI del sector de la movilidad-transporte entre 2020-2030¹²⁶.

Es también particularmente relevante la contribución del transporte rodado a los importantes fenómenos de contaminación local que sufren las zonas urbanas y que generan elevados daños sobre la salud humana. En este sentido, y con el objetivo de reducir los siete millones de muertes anuales asociadas a estos fenómenos en el planeta, la OMS (WHO, 2021) ha endurecido recientemente los indicadores de calidad del aire para los principales contaminantes asociados a la combustión fósil en el transporte. Es particularmente preocupante, en este contexto, que las principales ciudades españolas no cumplan algunos de los límites de exposición a contaminantes fijados por la UE a partir de los antiguos umbrales, menos exigentes, de la OMS¹²⁷. De hecho, el 4 de marzo de 2020 la Comisión Europea interpuso recurso contra el Reino de España (asunto C-125-20) por superar “*de manera sistemática y continuada*” los valores límite anuales de calidad del aire de la Directiva 2008/50.

En cualquier caso, las externalidades negativas asociadas al transporte van más allá de las causadas por los contaminantes atmosféricos e incluyen los costes asociados al ruido, congestión o accidentes. El conjunto de externalidades negativas del transporte puede así situarse alrededor del 5% del PIB para los países desarrollados (Van Essen *et al.*, 2019), por lo que su corrección ha de ser prioritaria. Además, el transporte está asociado a importantes costes de construcción y mantenimiento de infraestructuras que, en múltiples casos, no son cubiertos por sus usuarios. La

¹²⁵ Dentro de los sectores difusos, no sujetos al EU ETS por lo que a tributación medioambiental equivalente es totalmente justificable, se encuentran también la agricultura, el sector comercial, residencial y ciertas actividades industriales. No obstante, el transporte es particularmente importante ya que es, en la actualidad, la principal fuente de emisiones españolas de GEI (29,1% de las totales en 2019, con un incremento de 1,23% respecto a 2018; MITECO, 2021a).

¹²⁶ El principal vector de la transición será el cambio modal, con una importante reducción del uso del vehículo privado, de modo que disminuya en 2030 el tráfico de pasajeros (por kilómetro) un 35% en entornos urbanos y un 1,5% en interurbanos. También contribuirán a la transición la delimitación de zonas de bajas emisiones en todas las ciudades mayores de 50.000 habitantes a partir de 2023 y el aumento de las energías renovables en la movilidad que alcanzará en 2030 el 28% por medio de la electrificación (5 millones de vehículos eléctricos en ese año) y el uso de biocarburantes avanzados. El PNIEC apunta además que los turismos y vehículos comerciales ligeros nuevos deberán reducir paulatinamente sus emisiones para, no más tarde de 2040, dejar de emitir gases contaminantes.

¹²⁷ El último informe disponible de evaluación de la calidad de aire en España indica incumplimientos importantes de límites diarios y/o anuales de los principales contaminantes locales en buena parte de los territorios evaluados (MITECO, 2021f).

existencia de importantes externalidades negativas no medioambientales que precisan corrección y la necesaria cobertura de costes infraestructurales, en ambos casos vinculados con problemas medioambientales, explican la formulación de un conjunto amplio de propuestas fiscales que están claramente interrelacionadas y responden a la necesidad de una aproximación global en este ámbito.

Aunque existen numerosas alternativas regulatorias para el control de los problemas asociados al transporte, desde la planificación infraestructural a las políticas tecnológicas, este es un sector en el que las medidas tributarias pueden jugar un papel fundamental. En particular, la incentivación económica al cambio de comportamiento y a la inversión en alternativas limpias ha de tener un gran protagonismo en este campo. Además, en línea con lo apuntado en los apartados iniciales del capítulo sobre tributación medioambiental, la abundancia de agentes heterogéneos y la disponibilidad de un amplio conjunto de alternativas tributarias conforman un contexto propicio para la aplicación de estos instrumentos.

La mayor parte de los impactos anteriormente enumerados están relacionados entre sí y demandan, por tanto, una estrategia correctora coordinada en objetivos e instrumentos. Además, puesto que las fuentes energéticas y la eficiencia en su utilización son factores fundamentales para los impactos medioambientales del transporte, la tributación considerada en este ámbito ha de relacionarse íntimamente con la aplicada en otros sectores energéticos. Por ello, el apartado considera, en varias ocasiones, la aplicación simultánea de propuestas en los ámbitos eléctrico y de transporte/combustibles fósiles.

En general, las propuestas que se presentan en esta sección buscan incorporar las externalidades negativas medioambientales asociadas al transporte y facilitar el cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles a mínimo coste. Las medidas consideradas se refieren tanto a la modificación de figuras existentes como a la creación de nuevos tributos que favorezcan una estructura modal, un equipamiento y una movilidad más sostenibles. En particular, el cambio modal ha de jugar un papel fundamental, favoreciendo alternativas menos gravosas ambientalmente (transporte público frente a privado, ferrocarril electrificado frente a aviación o vehículo privado, etc.) a costes mínimos (Economics for Energy, 2021).

A diferencia del apartado precedente, en este se contemplan escenarios de subidas relevantes en la tributación medioambiental de los combustibles fósiles y del transporte en España. En todo caso, puesto que el sector del transporte es extremadamente relevante para la actividad económica española, cualquier actuación tributaria ha de ser introducida con transparencia, precaución, gradualidad y mecanismos compensatorios que limiten sus impactos distributivos y sobre la competitividad. Por tanto, es recomendable que las propuestas que se definen y evalúan en este apartado sean incorporadas en intervalos temporales dilatados y con el uso de parte de la recaudación para mitigar impactos distributivos y sectoriales (a corto plazo) y para

favorecer el tránsito hacia opciones más favorables desde una perspectiva ambiental (a medio plazo).

Como en el caso de la tributación de la electricidad, este apartado no puede abstraerse del complejo entorno regulatorio y tributario existente. Así, buena parte de las recomendaciones de este apartado toman como referencia los niveles mínimos marcados por la propuesta de DFE (*Fit for 55*), que aborda exclusivamente objetivos de eficiencia energética para la tributación armonizada europea sobre la energía. No obstante, en algunas simulaciones se incorpora un impuesto sobre emisiones de CO₂, a un tipo impositivo de 50 euros/tonelada, como instrumento para facilitar la consecución de los objetivos en los sectores difusos y para garantizar la extensión de la señal correctora a toda la economía. Asimismo, dada su relevancia en el ámbito energético, algunas simulaciones incluyen los impactos asociados al FNSSE¹²⁸.

Si bien la consideración del impuesto CO₂ y del FNSSE solo será pertinente desde un punto de vista práctico si no prospera la propuesta de creación de un mercado europeo de comercio de emisiones de GEI para el sector transporte y edificación, tal y como recoge el paquete *Fit for 55*, y si la Ley de creación del FNSSE es finalmente aprobada, las implicaciones para las propuestas de este Comité recomiendan su cuantificación en alguna de las simulaciones. Tal consideración garantiza una visión completa y transparente, y permite una evaluación más fidedigna del contexto general, del conjunto de cargas a que pueden enfrentarse los combustibles en los próximos años.

A efectos de este apartado, los tributos medioambientales existentes en España incluyen el impuesto especial sobre hidrocarburos (IEH), que establece accisas sobre carburantes de automoción, GLP, gas natural, gasóleo y fuelóleo. Se trata de un tributo que se introdujo en España en 1992 para adecuar la imposición de hidrocarburos, ligada históricamente al desaparecido monopolio de petróleos, a las normas armonizadoras comunitarias¹²⁹. El impuesto que entró en vigor en 1993 ha estado sujeto a importantes cambios (integración del desaparecido impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, IVMDH¹³⁰, en el tipo especial y supresión de

¹²⁸ Mientras no se cubran los costes del RECORE, en la próxima década, los ingresos asociados a este fondo no estarán disponibles para otros fines. A partir de ese momento, los cargos del FNSSE sobre los distintos productos energéticos podrían integrarse en la imposición especial armonizada.

¹²⁹ Las Directivas 92/81 sobre estructura del impuesto y 92/82 sobre tipos de gravamen fueron sustituidas por la Directiva 2003/96 (DFE).

¹³⁰ El IVMDH estuvo vigente desde el 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2012. Gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (básicamente, gasolinas, gasóleo, fuelóleo y queroseno no utilizado como combustible de calefacción). Constaba de un tipo de gravamen estatal (común en todo el ámbito territorial de aplicación del impuesto) y de otro autonómico facultativo. A lo largo de la vida del impuesto, trece CCAA aprobaron tipos de gravamen autonómicos. El TJUE en Sen-

la exención a biocarburantes y gas natural no usado como carburante). El IEH forma parte de la tributación indirecta armonizada de la UE, con determinación por tanto de niveles mínimos y estructura armonizados. Es fuente de elevados ingresos tributarios (10.326 millones de euros en 2020) y se encuentra parcialmente cedido a las CCAA (58% de la recaudación del tipo general y total del tipo especial).

También debe ser citado aquí el impuesto especial sobre el carbón, introducido a raíz de la aprobación de la DFE en 2003, que ha obtenido una recaudación decreciente en los últimos años (41,5 millones de euros en 2020) por la elevada reducción de la generación de electricidad con este combustible. El papel marginal del carbón en la economía española de hoy explica la no consideración de este tributo entre las propuestas del Comité, si bien se recomienda elevar el tipo impositivo actual (0,15 o 0,65 €/GJ) para igualarlo al mínimo de la propuesta de DFE (0,9 €/GJ).

Otro impuesto relevante es el especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT), creado en 1993 para gravar la primera matriculación en España de diversos vehículos. Se trata de un impuesto que ha observado una importante volatilidad recaudatoria en los últimos años (entre 275 y 650 millones de euros anuales desde 2010; 373 millones de euros en 2020) y se encuentra totalmente cedido a las CCAA, que tienen capacidad normativa para incrementar los tipos fijados por el Estado hasta un 15%. Aunque inicialmente no consideraba elementos medioambientales, a partir de 2009¹³¹, la determinación del tipo impositivo en este impuesto se basa en las emisiones de CO₂ asociadas al uso del vehículo.

La tributación medioambiental sobre el transporte se completa con el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), introducido en 1989 y con una recaudación de 2.398 millones de euros en 2018. El impuesto grava anualmente la titularidad de los VTM en consideración a diversos indicadores (potencia fiscal, carga útil, cilindrada, etc.) que determinan las cuotas anuales exigibles. Este impuesto es compatible con las tasas por regulación o control del tráfico y con los precios públicos por el estacionamiento en vías públicas. Asimismo, Cataluña creó en 2017 el impuesto sobre emisiones de CO₂ de los vehículos de tracción mecánica, con una recaudación esperada de 67 millones de euros en 2021. Se trata de un tributo afectado a la financiación del Fondo Climático y del Fondo de Patrimonio Natural, cuya cuota anual se determina en función de las emisiones oficiales de CO₂/km del vehículo. También Cataluña cuenta con el único tributo medioambiental sobre la aviación comercial, el impuesto que grava las emisiones atmosféricas de nitrógeno con este origen y que en 2020 recaudó 5 millones de euros.

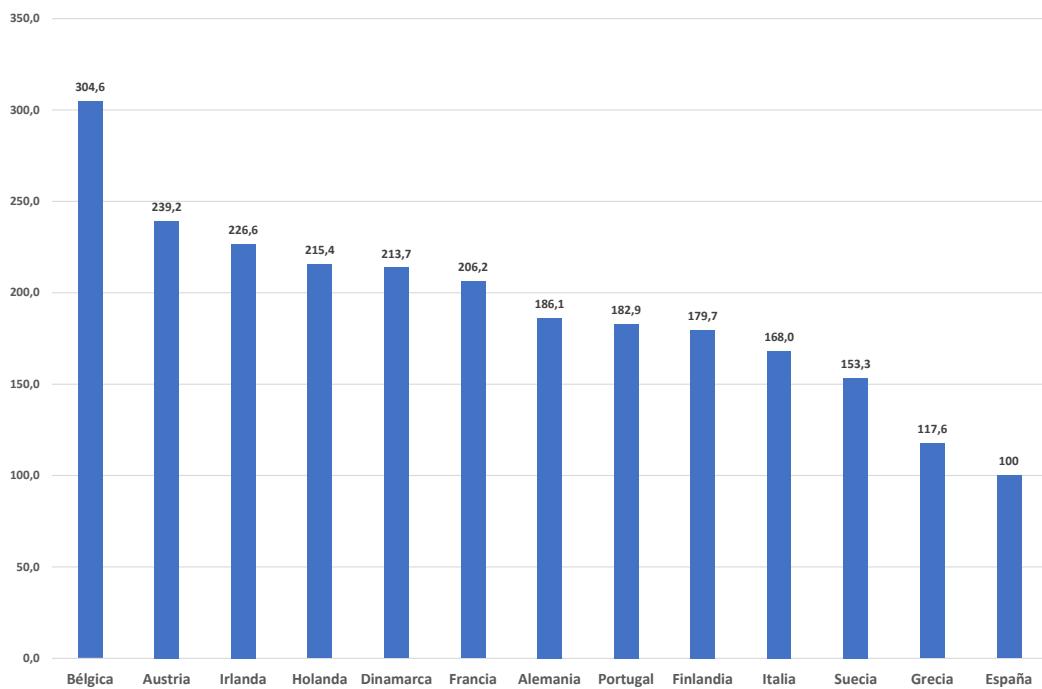
tencia de 27 de febrero de 2014 (*Transportes Jordi Besora*, as. C-82/12) declaró el impuesto contrario a la Directiva 92/12, por entender que no perseguía una “finalidad específica” en el sentido de la Directiva.

¹³¹ Por efecto de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

En términos comparativos, los datos de Eurostat (2021b) muestran que la tributación española del gas natural no residencial se encontraba en 2021 por debajo de la media de la UE-27 (63,5%), mientras que el residencial se situaba en torno a dicha media (101,1%)¹³². En el caso de los carburantes de automoción los datos (MITECO, 2021g) muestran una situación ciertamente anómala: en la segunda mitad de 2021 las accisas medias ponderadas de la UE-27 se encontraban muy por encima de las españolas tanto en gasolina como en diésel de automoción (respectivamente 60,3 y 48,3 c€/l frente a 47,4 y 38,0, si bien el IVA aplicado sobre ellas es ligeramente inferior en la media ponderada de la UE-27, 20,6%, frente al 21%).

La débil tributación comparativa de los carburantes de automoción se corresponde, además, con bajos niveles de la tributación sobre adquisición y tenencia de vehículos de automoción. En su último informe sobre cargas fiscales del sector, la Asociación Europea de Fabricantes de Automóviles (ACEA, 2021a) señala a España como el país con menores pagos fiscales por vehículo y año de entre los trece considerados, a gran distancia de Bélgica, Alemania, Francia, Italia o Portugal (Gráfico II.4).

Gráfico II.4
Recaudación media por vehículo en países de la UE, 2019 (España=100)

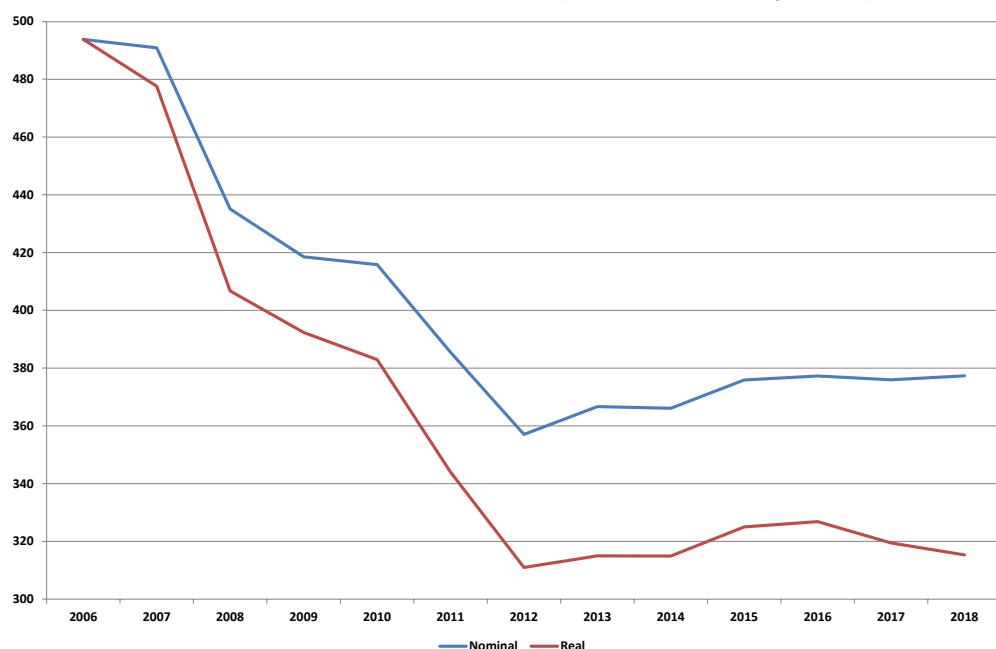


Fuentes: Se divide la recaudación procedente de los vehículos a motor (IVA sobre las ventas, servicios y reparaciones, impuestos sobre las ventas y el registro, impuestos de circulación, impuestos sobre carburantes, y otros) de ACEA (2021a) entre el stock de vehículos de Eurostat (2021c).

¹³² No obstante, las cifras españolas se encontraban por debajo de las de la UE-27 en términos de carga fiscal sobre el precio final de gas residencial y no residencial (respectivamente 24,94% y 23,53% frente a 32,20% y 30,37%).

Por su parte, el Gráfico II.5 recoge la evolución de la recaudación media por vehículo de los principales tributos aplicados sobre el transporte rodado en España. La fuerte caída recaudatoria experimentada desde la gran recesión probablemente responde a factores coyunturales (crisis económica), estructurales (mejoras de eficiencia energética, cambio de hábitos, etc.) y tributarios (no actualización de accisas, IEDMT con niveles de emisiones que dejaban sin tributación a buena parte de la flota, etc.) Dada la relevancia cuantitativa de los recursos tributarios procedentes de este sector y la gran magnitud de los costes externos asociados al transporte, esta situación no es justificable ni sostenible y demanda actuaciones sobre los tributos existentes en el corto plazo y, probablemente, una reforma de calado en el medio plazo mediante la tributación sobre el uso real del vehículo (Gago *et al.*, 2018). Las propuestas de este apartado pretenden, en la medida de lo posible, responder a esta situación para garantizar una adecuada progresión de la transición ecológica.

Gráfico II.5
Recaudación media por vehículo (euros nominales y reales)



Fuentes: AEAT (2022c, 2022d), Ministerio de Hacienda (2020b), DGT (2021)

Nota: Se considera la recaudación conjunta del IEH sobre los carburantes de automoción, IEDMT e IVTM, dividida por el parque total de vehículos.

La evidencia académica de los efectos de la tributación medioambiental sobre el transporte en España se ha concentrado en la evaluación de distintas reformas reales, particularmente el IVMDH (Romero y Sanz, 2003), y en la simulación de cambios fiscales en este ámbito para favorecer el transporte público (Pestana y Prieto, 2008). Por su parte, Palmer *et al.* (2007) y Gómez-Déniz *et al.* (2020) se ocupan de la definición y evaluación de tributos que reduzcan las ex-

ternalidades asociadas a los vehículos de alquiler en Baleares y Canarias. Reixach (2017) simula la introducción de un peaje urbano en Barcelona que permita abordar los problemas de congestión y contaminación local. Más recientemente, Gago *et al.* (2021b) formulan una serie de propuestas en el campo de la fiscalidad del transporte rodado y la aviación, incorporando aspectos distributivos y compensaciones de impactos.

Distintas comisiones de expertos han realizado propuestas en este ámbito. Así, la CEETE (2018) apunta la necesidad de elevar las accisas de carburantes para poder cubrir los costes infraestructurales o de implantar sistemas de peajes o viñetas que, además, podrían promover el desarrollo de combustibles alternativos. También sugiere internalizar todos los costes negativos asociados al transporte y reforzar la señal medioambiental en el IVTM. En el ámbito marítimo y de la aviación doméstica sugiere incentivar fiscalmente el cambio de combustibles y gravar las emisiones contaminantes. Por su parte, la CERMFA (2017) considera que se podría integrar el IEDMT en el IVTM, dejando la gestión del nuevo impuesto a los municipios. La CERMFL (2017) insiste en la necesidad de reformar el IVTM mediante una tarifa con dos elementos: un componente patrimonial (fijo) destinado a compensar el uso de infraestructuras municipales y un componente extrafiscal (variable) en función de la eficiencia ambiental del vehículo. Se considera, en todo caso, una coordinación de esta modificación con el IEDMT a efectos de la determinación de los impactos medioambientales de los vehículos. Se sugiere, además, la eliminación de la bonificación de vehículos históricos dados sus importantes afecciones medioambientales.

Es, no obstante, la CERSTE (2014) la que realiza más propuestas detalladas en este ámbito. Sugiere, así, incorporar un gravamen sobre emisiones de CO₂ al IEH en línea con la propuesta de DFE de la Comisión Europea planteada en aquel momento, equiparando accisas de diésel y gasolina y empleando la recaudación adicional para reducir la presión fiscal a las rentas del trabajo. Propone, además, sustituir el IVTM y el IEDMT por un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de carácter medioambiental, con una cuota que dependería de las emisiones de CO₂. Se trataría de un tributo de carácter estatal y gestión municipal, con transferencia a las CCAA de una parte de la recaudación. También aboga por la introducción de tasas por el uso de infraestructuras de transporte y sobre la congestión en Madrid, Barcelona y otras ciudades histórico-monumentales.

En función de las consideraciones anteriores y de las conclusiones de los apartados 2 y 4, este Comité propone:

Propuesta 4

Tributación de combustibles de aviación, marítimos y agrarios.

Esta propuesta se alinea con la incorporación de estos productos energéticos en la DFE que forma parte del programa legislativo *Fit for 55*. Varias son las razones que la justifican: reducción del tratamiento fiscal favorable de estos sectores respecto a otras actividades que no se corres-

ponde con los costes externos generados, la necesaria contribución de estos sectores a la mitigación coste-efectiva del cambio climático y de otros problemas medioambientales mediante mayor eficiencia energética, la introducción de incentivos al desarrollo e inversión en tecnologías menos contaminantes.

Dada la relevancia de estos sectores para la economía española y su escasa exposición a la tributación medioambiental correctora hasta el momento, el Comité recomienda la introducción gradual y el uso mayoritario de los ingresos obtenidos para compensaciones sectoriales y para el desarrollo y la adopción de tecnologías limpias.

A. Queroseno para aviación

La aviación genera en la actualidad importantes externalidades medioambientales y la evolución esperada de tráficos hace totalmente necesaria la sustitución de la combustión fósil, mediante un cambio tecnológico que permita el uso de carburantes sin emisiones de GEI, para el cumplimiento de los objetivos marcados por el Acuerdo de París (Erbach, 2018). Las abundantes exenciones tributarias (accisas e IVA, en ciertos casos) y la cobertura parcial de las externalidades ocasionadas demandan acciones decididas que sitúen al sector en una senda compatible con la transición ecológica. En este caso, el Comité sigue las directrices contenidas en la propuesta de nueva DFE, que contempla gravar el queroseno utilizado como combustible en la aviación con un tipo impositivo mínimo de 10,75 €/GJ y un período transitorio de 10 años. Se consideran así dos simulaciones, una con el tipo mínimo inicial de 1,075 €/GJ y otra con el tipo mínimo final de 10,75 €/GJ.

Para calcular los impactos de las simulaciones se emplean datos de 2018 (últimos disponibles) del Ministerio de Transportes (MITMA, 2021a) sobre consumo de queroseno en el transporte aéreo, distinguiendo entre transporte nacional e internacional. Dado que la propuesta de DFE solo contempla el gravamen de los combustibles utilizados en los viajes dentro de la UE, se asume que la aviación intra-UE representa el 47% de todos los combustibles utilizados en la aviación (European Commission, 2021h). El precio del queroseno se obtuvo de Jet-A1-Fuel.com (2021), considerando el precio el 28 de septiembre de 2021 al no disponer de datos históricos, y se calcula el impacto sobre la demanda a partir de la elasticidad precio media del combustible de aviación estimada en Fukui y Miyoshi (2017). La Tabla II.5 recoge los distintos impactos de este tributo y asume una relación directa entre el uso de queroseno y las emisiones de CO₂.

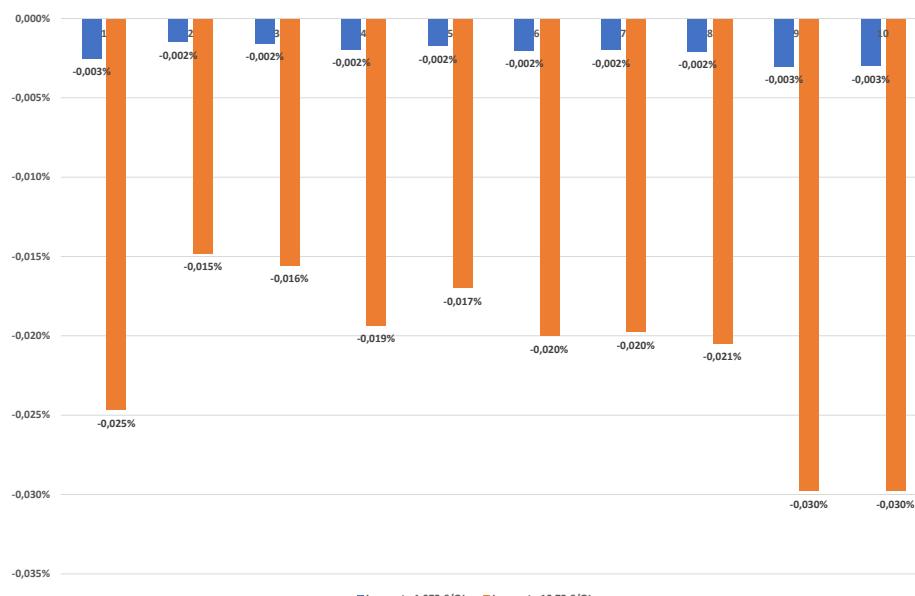
Tabla II.5
Impactos sobre precios, consumos/emisiones y recaudación de P4A

Tipo impositivo (€/GJ)	Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación I.E.H. (Millones de euros)
Queroseno aviación	1,075	7,74%	-1,66% 141,90
	10,75	77,38%	-16,61% 1.203,20

Fuente: Elaboración propia.

Para evaluar el impacto distributivo de la propuesta (Gráfico II.6), se considera la hipotética introducción de un tributo sobre el queroseno de 0,330 €/kl en España, que resultaría en un incremento en el precio medio del billete de avión de 9,57% (European Commission, 2019a). Las subidas fiscales simuladas provocarían así un incremento en el precio de los billetes de 0,98% y 9,82%, respectivamente. Con estos incrementos, asumiendo que el incremento en el precio de los billetes no provoca cambios de comportamiento (incidencia de impacto), se calcula el impacto distributivo de la reforma sobre los hogares con datos de la EPF. Puesto que el impuesto solo se aplica a vuelos intra-UE y la EPF solo distingue vuelos domésticos e internacionales, se asume que el 58% de los pasajeros de avión con salida de España tuvieron como destino la UE (Eurostat, 2021d).

Gráfico II.6
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P4A



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta

El Comité recomienda destinar buena parte de los ingresos obtenidos para fomentar el desarrollo e implantación en el sector aéreo de alternativas tecnológicas con menores impactos medioambientales. Aunque la distribución de la carga impositiva es progresiva, el Comité sugiere considerar la pertinencia de compensaciones a los hogares de menor capacidad económica para garantizar su acceso a este medio de transporte. Se sugiere, asimismo, considerar una compensación parcial a los residentes de Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla para trayectos con otros lugares del territorio español.

B. Sector marítimo

En 2019 las emisiones domésticas de CO₂ del sector marítimo representaron el 1,05% de total español, frente al 7,36% de las emisiones internacionales del sector (que no se contabilizan co-

mo parte de las emisiones españolas). En este contexto, se adoptan los criterios reflejados en la propuesta de la DFE para el gravamen del gasóleo y el fuelóleo utilizado en ciertos trayectos de navegación marítima con un tipo impositivo de 0,9 €/GJ. Se consideran dos escenarios: en el primero se introduce el tipo mínimo de la propuesta de DFE, y en el segundo (rango alto) se añade a dicho gravamen un impuesto sobre el CO₂ de 50 €/t para promover una rápida adaptación del sector a la mitigación del cambio climático a través del desarrollo e inversión en nuevas opciones tecnológicas. Nótese que la Comisión Europea contempla la futura inclusión de este sector en el EU ETS, por lo que esta simulación puede ser útil para ilustrar los efectos de tal incorporación, aunque de menor interés práctico en caso de prosperar dicha propuesta¹³³.

La Tabla II.6 recoge los resultados de la simulación. A este efecto, se utilizan los últimos datos disponibles (MITMA, 2021a) de consumo de gasóleo y fuelóleo en el transporte marítimo en 2018, con diferenciación entre transporte interno e internacional. Dado que la propuesta de DFE solo contempla el gravamen de los combustibles utilizados en los trayectos dentro de la UE, se asume que estos representan el 16% de todos los combustibles utilizados en la navegación (European Commission, 2021h). El precio del gasóleo se obtuvo de CNMC (2021a) mientras que el precio del fuelóleo procede de Ship & Bunker (2020). Se calcula el impacto sobre la demanda a partir de la elasticidad precio estimada en Brancaccio *et al.* (2021). Asimismo, se consideran los factores de emisión de CO₂ del gasóleo y el fuelóleo de MITECO (2021b).

Tabla II.6
Impactos en precios, consumo y recaudación de P4B

Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación (Millones de euros)		
		I.E. Hidrocarburos	Impuesto CO ₂	Total
Gasóleo	5,08%	-1,78%	10,43	--
	<i>26,20%</i>	<i>-9,17%</i>	<i>9,65</i>	<i>40,10</i>
Fuelóleo	9,08%	-3,18%	34,33	--
	<i>50,77%</i>	<i>-17,77%</i>	<i>29,16</i>	<i>133,88</i>
Total	-	-2,86%	44,76	--
		<i>-15,79%</i>	<i>38,80</i>	<i>173,98</i>
				212,78

Fuente: Elaboración propia.

Nota: En itálica la simulación con la propuesta de DFE y el impuesto CO₂.

C. Gasóleo agrícola

Las emisiones derivadas de la maquinaria agrícola, forestal y pesquera suponen el 3,8% de las emisiones españolas de GEI y aumentaron un 1,1% en 2019 con respecto al año anterior (MI-

¹³³ En la fecha de cierre de este informe el EU ETS marcaba precios próximos a los 100 €/t de CO₂ por lo que la simulación de este componente ha de tomarse como un umbral inferior.

TECO, 2021a). En este caso, la propuesta de DFE contempla gravar el gasóleo agrícola con un tipo impositivo mínimo de 0,9 €/GJ, equivalente a 32,6 €/1000l y aproximadamente un 40% superior al tipo aplicado en la actualidad en España¹³⁴. Al igual que en el caso anterior, en esta propuesta se consideran dos escenarios: en el primero se eleva el tipo impositivo del IEH sobre este producto energético hasta el mínimo de la propuesta de DFE, mientras que en el segundo se añade a esta subida un impuesto sobre el CO₂ de 50€/t para promover una rápida adaptación del sector a la mitigación del cambio climático a través del desarrollo e inversión en nuevas opciones tecnológicas.

Para la simulación de impactos de la propuesta (Tabla II.7) se consideran datos del IDAE (2021) de consumo de gasóleo en la agricultura, de CNMC (2021a) del precio del gasóleo y de MITECO (2021b) sobre el factor de emisión de CO₂ del gasóleo, único contaminante considerado. Se calcula el impacto sobre la demanda a partir de la elasticidad precio del gasóleo estimada en Labandeira *et al.* (2016).

Tabla II.7
Impactos en precios, consumo y recaudación de P4C

Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Variación en la recaudación (Millones de euros)			Total
		I.E. Hidrocarburos	Impuesto CO ₂		
Gasóleo agrícola	1,44% <i>21,83%</i>	-0,29% <i>-4,39%</i>	19,62 <i>16,86</i>	-- <i>268,14</i>	19,62 <i>285,00</i>

Fuente: Elaboración propia.

Nota: En itálica la simulación con la propuesta de DFE y el impuesto CO₂.

Salvo en el caso de la simulación de rango alto del impuesto sobre el queroseno, la simulación de P4 indica impactos moderados en términos recaudatorios, sobre los precios de los carburantes usados en estos sectores y sobre consumos/emisiones. En cualquier caso, el Comité insiste en la conveniencia de utilizar una parte sustancial de la recaudación obtenida por estos tributos para facilitar la transformación de unos sectores que, siendo especialmente sensibles al aumento de sus costes de operación, hasta el momento apenas han estado sujetos a políticas tributarias medioambientales y, por tanto, no se han visto incentivados a un menor uso de productos contaminantes ni al desarrollo e implantación de alternativas tecnológicas más limpias.

Propuesta 5

Igualación de la fiscalidad de diésel y gasolina de automoción.

¹³⁴ El gasóleo agrícola está gravado en el IEH con un tipo impositivo de 96,71 €/1000l, pero se reconoce el derecho a la devolución parcial por lo que tipo efectivo es de 23€/1000l.

El transporte rodado constituye en la actualidad una de las fuentes principales de emisiones españolas de GEI (26,9% de las totales, un 92,5% de las originadas por el transporte) y otros contaminantes atmosféricos, particularmente óxidos de nitrógeno y materia particulada (Tabla II.1), originadas por la combustión de carburantes de origen fósil. La evolución observada de dichas emisiones en los últimos años es ciertamente preocupante, ya que se produjo un incremento de 1,03% entre 2019 y 2018 (MITECO, 2021a), e insuficiente para garantizar el cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles.

Esta situación está probablemente relacionada, entre otras cuestiones, con una inadecuada actuación tributaria en este ámbito, tanto en términos cuantitativos (la ya apuntada diferencia de las accisas sobre carburantes con los niveles medios de la UE-27, que será abordada en otra propuesta) como cualitativos. Entre estos últimos destaca el reducido nivel de la accisa aplicada sobre el diésel de automoción en relación con la gasolina, que no refleja correctamente los costes externos de cada combustible. De hecho, puesto que el diésel de automoción presenta mayores niveles de emisiones contaminantes por litro y otras externalidades del transporte están asociadas con la distancia recorrida (mayor por litro de diésel), el coste externo por litro será más elevado que el de la gasolina (Harding, 2014).

Esta propuesta, con una clara fundamentación y alineada con el contenido de la nueva DFE, aboga así por igualar las accisas aplicadas sobre la gasolina y el diésel de automoción. Puesto que el mínimo propuesto por la nueva DFE para la gasolina está por debajo del actualmente existente en España (0,359 frente a 0,474 €/litro), a diferencia de lo que ocurre con el diésel (0,391 frente a 0,379), esta simulación contempla la igualación de la accisa del diésel con la actual de la gasolina. En el caso del diésel de automoción no residencial, se mantiene la actual devolución por usos profesionales de 0,049 €/litro.

Para la evaluación de los impactos de la propuesta, recogidos en la Tabla II.8, se considera el consumo de gasolina 95 y diésel de automoción (gasóleo A) en España en 2019, repartiendo el consumo de diésel entre los sectores residencial y no residencial a partir de MITECO (2021a)¹³⁵. La recaudación inicial derivada del IEH y el IVA se calcula con datos sobre precios e impuestos de carburantes de MITECO (2021d). Se emplean las elasticidades precio de gasolina y diésel estimadas en Labandeira *et al.* (2016) para calcular los nuevos consumos, obteniéndose la recaudación final a partir de los nuevos precios, consumos e impuestos. Asimismo, se transforma la energía consumida en emisiones de CO₂ con los factores de emisión de MITECO (2021b) y se observa que la propuesta permitiría revertir el crecimiento reportado de las emisiones.

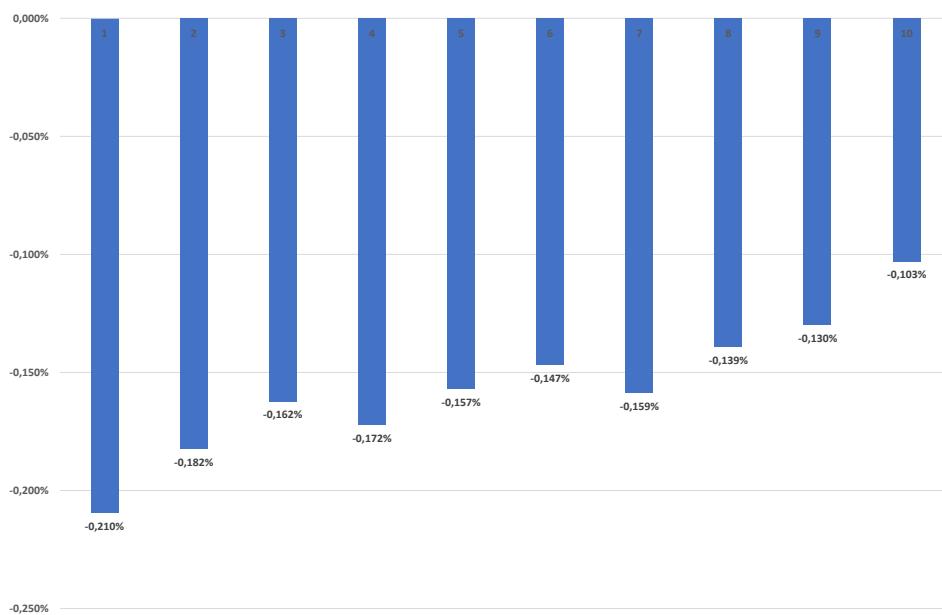
¹³⁵ Se excluye el consumo en Canarias, Ceuta y Melilla, donde no se aplica el IEH.

Tabla II.8
Impactos sobre los precios, consumos, emisiones y recaudación de P5

	Precio final (%)	Consumo (%)	Emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación adicional (Millones de euros)		
				I.E. Hidrocarburos	IVA	Total
Diésel residencial	9,34%	-1,88%	-1,88%	1.471,00	266,24	1.737,24 (17,0%)
Diésel no residencial	9,82%	-1,97%	-1,97%	884,08	-	884,08 (25,9%)
Total	-	-1,56%	-1,60%	2.355,09	266,24	2.621,33 (14,5%)

Fuente: Elaboración propia.

Gráfico II.7
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P5



Fuente: Elaboración propia.

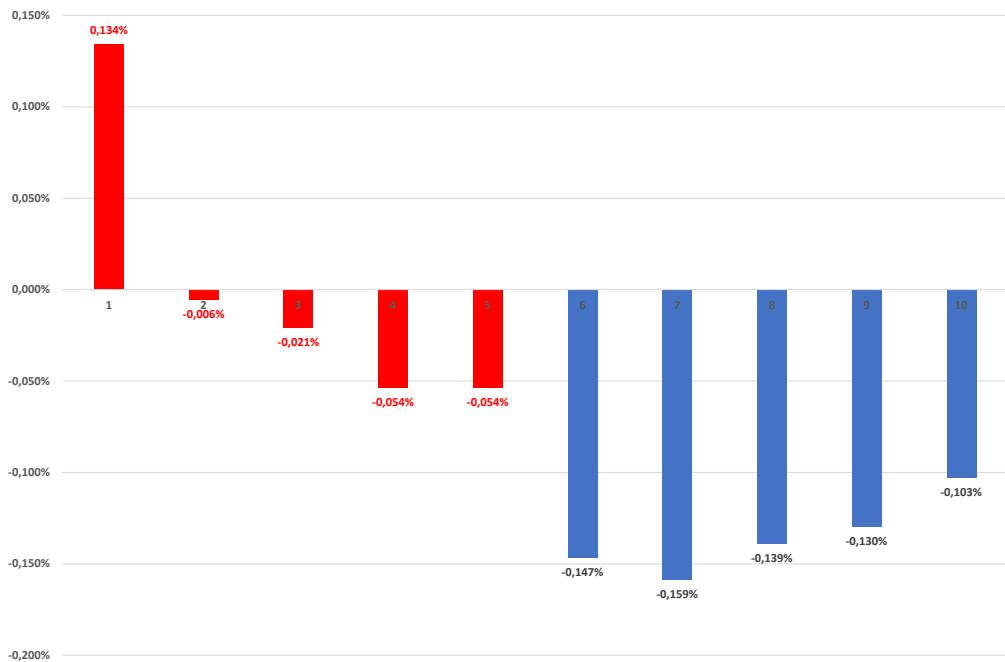
Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

El Gráfico II.7 emplea datos de la EPF para calcular los efectos distributivos de P5, que muestran un perfil tendente a la regresividad. Ante ello, se evalúa la devolución de parte de la recaudación adicional generada mediante transferencias de suma fija a los hogares de las cinco deciles de renta más baja¹³⁶ de forma que, en media, el conjunto de dichos hogares no se vea afectado

¹³⁶ Se trata de un ejercicio compensatorio genérico y simple, especialmente útil a efectos ilustrativos, pero que podría inducir tratamientos diferenciales en las deciles de renta intermedias (saltos de tramo) que sería posible minimizar con una evolución decreciente de las transferencias según nivel de renta.

por la subida del impuesto¹³⁷ (Gráfico II.8). La transferencia por hogar necesaria sería de 22,7€, con un coste total de 212,67 millones de euros, equivalente al 8,11% de la recaudación adicional generada por la propuesta.

Gráfico II.8
Impacto con compensación por deciles de renta equivalente de P5



Fuente: Elaboración propia.

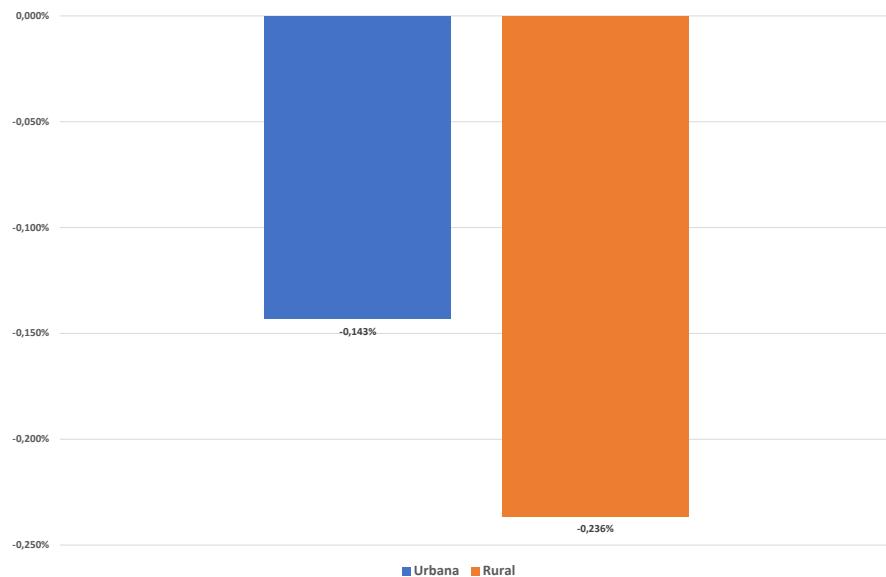
Notas: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

En rojo las deciles en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.

El Gráfico II.9 se ocupa de evaluar el impacto de la propuesta distinguiendo entre hogares de zonas urbanas y rurales, de especial interés para el debate y estrategias ante la despoblación de ciertos territorios del estado. Para ello se sigue el criterio de la EPF: pertenecen a zonas urbanas los hogares ubicados en municipios de más de 10.000 habitantes y en zonas donde la mayoría de las edificaciones están en contacto con calles asfaltadas y red de alcantarillado. Como puede observarse, los efectos de la propuesta son mucho más intensos en las zonas rurales por su mayor dependencia del vehículo privado y menor disponibilidad del transporte público. Para compensar estas diferencias, de modo que el impacto de la propuesta sea igual, en media, al de los hogares urbanos, sería necesaria una transferencia de 15 euros a cada hogar rural, con un coste total de 39,5 millones de euros (1,51% de la recaudación adicional).

¹³⁷ Aunque sería posible restringir las compensaciones a aquellos hogares que posean vehículo, se opta por una compensación generalizada puesto que esta situación no es inmutable (especialmente en deciles con baja tenencia) y además puede contribuir a neutralizar impactos distributivos de segunda ronda.

Gráfico II.9
Impacto medio sobre la renta equivalente de zonas rurales y urbanas de P5



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

Estos resultados están en línea con las conclusiones de evaluaciones recientes realizadas para España sobre igualación de la gasolina y diésel de automoción. En particular Tomás *et al.* (2021) ofrecen un análisis detallado de los efectos distributivos según distintas características sociodemográficas y plantean diversas alternativas de compensación.

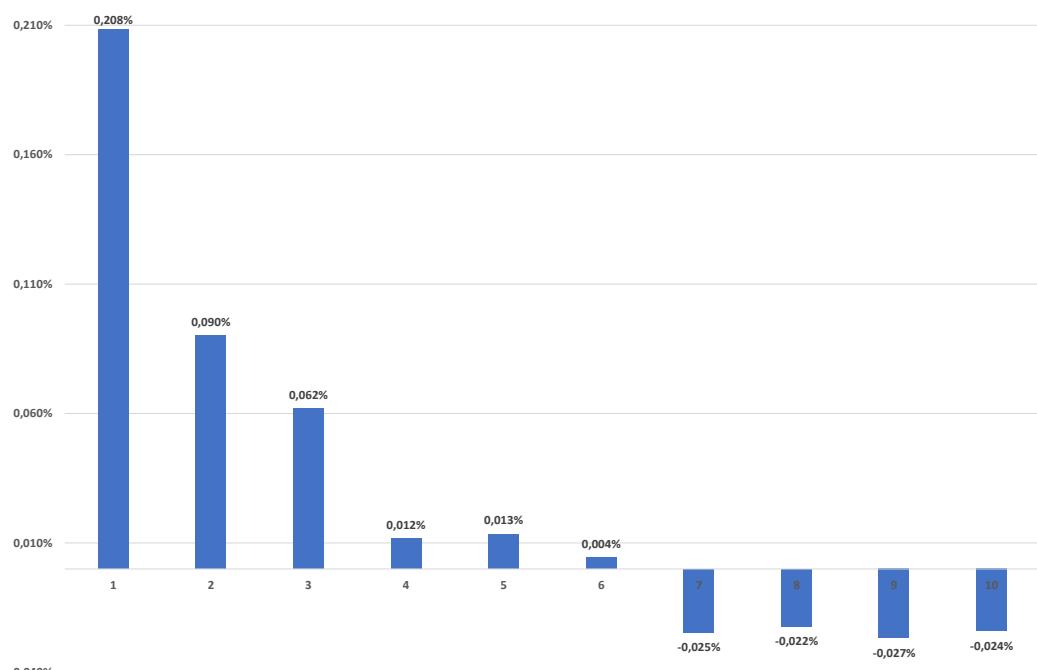
Seguidamente se evalúan los impactos de combinar P5 con las propuestas de reducción de la fiscalidad del sector eléctrico presentadas en la sección precedente. Esta combinación es especialmente interesante porque obtiene resultados medioambientales y recaudatorios casi neutros y unos impactos distributivos progresivos (sin necesidad de introducir compensaciones distributivas a las primeras deciles de renta), tal y como recogen la Tabla II.9 y el Gráfico II.10.

Tabla II.9
Impactos sobre precios, consumos/emisiones y recaudación de P1, P3 y P5

	Precio final (%)	Consumo (%)	Emisiones de CO ₂ (%)	Variación en la recaudación (Millones de euros)			
				IVPEE	Impuestos especiales	IVA	Total
Electricidad residencial	-6,95%	1,41%	1,41%	-372,31	-731,85	-188,17	-1.292,33 (-28,8%)
Electricidad no residencial no electrointensivos	-8,00%	1,62%	1,62%	-468,88	-584,74	--	-1.053,62 (-94,9%)
Electricidad no residencial electrointensivos	-4,41%	0,89%	0,89%	-286,86	-53,70	--	-340,55 (-98,5%)
Diésel residencial	9,34%	-1,88%	-1,88%	--	1.471,00	266,24	1.737,24 (17,0%)
Diésel no residencial	9,82%	-1,97%	-1,97%	--	884,08	--	884,08 (25,9%)
Total	--	-0,34%	-0,59%	-1.128,04	984,79	78,07	-65,18 (-0,3%)

Fuente: Elaboración propia.

Gráfico II.10
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P1, P3 y P5



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

Propuesta 6

Aumento general de la fiscalidad de hidrocarburos.

En esta propuesta se recoge una revisión de la fiscalidad de hidrocarburos que se traduce en una subida sustancial de la tributación sobre los hidrocarburos, en particular sobre el gas natural y los carburantes de automoción. De nuevo, la propuesta parte del texto de la anunciada revisión de la DFE de *Fit for 55* y se combina con actuaciones adicionales: incorporación del FNSSE y la creación de un impuesto sobre emisiones de CO₂ que garantizase el cumplimiento de los compromisos medioambientales para los sectores difusos si el sistema de comercio de emisiones para transporte y edificación propuesto en *Fit for 55* no prosperase¹³⁸.

La fuerte intensificación de la tributación medioambiental asociada a esta propuesta tiene el efecto de generar reducciones significativas de emisiones contaminantes y de un importante aumento de la recaudación. Sin embargo, sus impactos distributivos y sobre la competitividad son también más elevados que en las propuestas anteriores, lo que recomienda una estrategia de implantación gradual y la introducción de compensaciones distributivas y sectoriales para mitigar sus efectos negativos.

En todo caso, esta propuesta puede interpretarse bien como el rango superior de las actuaciones tributarias en el corto y medio plazo hacia la descarbonización, bien como un punto de referencia para marcar una senda de incentivos tributarios gradual, pero creciente, que lleve a los agentes afectados a acelerar los cambios operativos o de comportamiento alineados a los objetivos a cumplir y al desarrollo y adopción de tecnologías más favorables desde un punto de vista medioambiental.

A. Gas natural

Aunque este producto se utiliza solo marginalmente en el ámbito del transporte y movilidad, se incluye en este epígrafe por su incorporación, junto a los carburantes de automoción, dentro de la DFE. A continuación, se simula el impacto de la aplicación de la accisa mínima sobre el gas natural de la propuesta de DFE así como la introducción de un precio del carbono de 50 €/tCO₂ y del FNSSE. En la propuesta de nueva DFE se prevé una accisa sobre el gas natural de 0,9 €/GJ a alcanzar en un período de diez años. Se asume que el FNSSE provocará un incremento del precio del gas natural de 5 €/MWh (CNMC, 2021b) para cubrir la aportación de este sector al FNSSE según MITECO (2020a).

¹³⁸ Aunque el paquete *Fit for 55* apunta a la convergencia, en el medio plazo, del EU ETS y el mercado de emisiones propuesto para transporte y edificación, de acuerdo con European Commission (2021h) se simula un precio de CO₂ sustancialmente menor del marcado por el EU ETS en el momento de cierre de este informe.

Para calcular los efectos de la propuesta se emplean datos de consumo de gas natural de CORES (2021), excluyendo el consumo para generación eléctrica y distribuyendo el consumo entre residencial y no residencial con información del IDAE (2021)¹³⁹. Además, se emplean datos de los precios del gas natural residencial y no residencial de Eurostat (2021b), desglosando su carga fiscal a partir de los tipos impositivos aplicados en el IEH. El impacto sobre el consumo del incremento en el precio se calcula utilizando la elasticidad-precio del gas natural de Labandeira *et al.* (2016), mientras que para el cálculo de las emisiones se emplean los factores de MITECO (2021b). La Tabla II.10 recoge el conjunto de impactos tanto de la aplicación exclusiva de la accisa mínima (incremento recaudatorio de 634 millones de euros) como de la incorporación de los añadidos tributarios mencionados (incremento recaudatorio de 3.236 millones de euros, casi el triple de la recaudación inicial simulada). En general, se observa un importante impacto sobre los precios del gas natural, que ocasiona una significativa reducción de consumos y emisiones.

Tabla II.10
Impactos sobre los precios, consumos/emisiones y recaudación de P6A

	Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación adicional (Millones de euros)				Total Incremento %
			I. E.H.	Impuesto CO ₂	FNSSE	IVA	
Gas Natural residencial	21,81% <i>[1,31%]</i>	-5,28% <i>[-0,32%]</i>	42,58 <i>[51,97]</i>	503,48	276,64	129,76 <i>[8,33]</i>	952,45 97,2%
Gas N. no residencial Difusos	48,55% <i>[7,80%]</i>	-11,75% <i>[-1,89%]</i>	218,05 <i>[248,10]</i>	755,03	414,85	--	1.387,94 2.733,8%
Gas N. no residencial EU-ETS	22,25% <i>[7,80%]</i>	-5,39% <i>[-1,89%]</i>	311,72 <i>[325,71]</i>	--	583,91	--	895,63 1.343,7%
Total	--	-7,53%	572,36 <i>[625,77]</i>	1.258,514	1.275,40	129,76 <i>[8,33]</i>	3.236,03 294,8%

Fuente: Elaboración propia.

Notas: Entre paréntesis e itálica resultados de la accisa mínima.

De extender la exención apuntada por el Proyecto de Ley del FNSSE a todos los usuarios no residenciales de gas (asumiendo que están sujetos a competencia internacional), los incrementos de precios se reducirían considerablemente: a 7,8% para sectores EU-ETS y a 34,1% para sectores difusos.

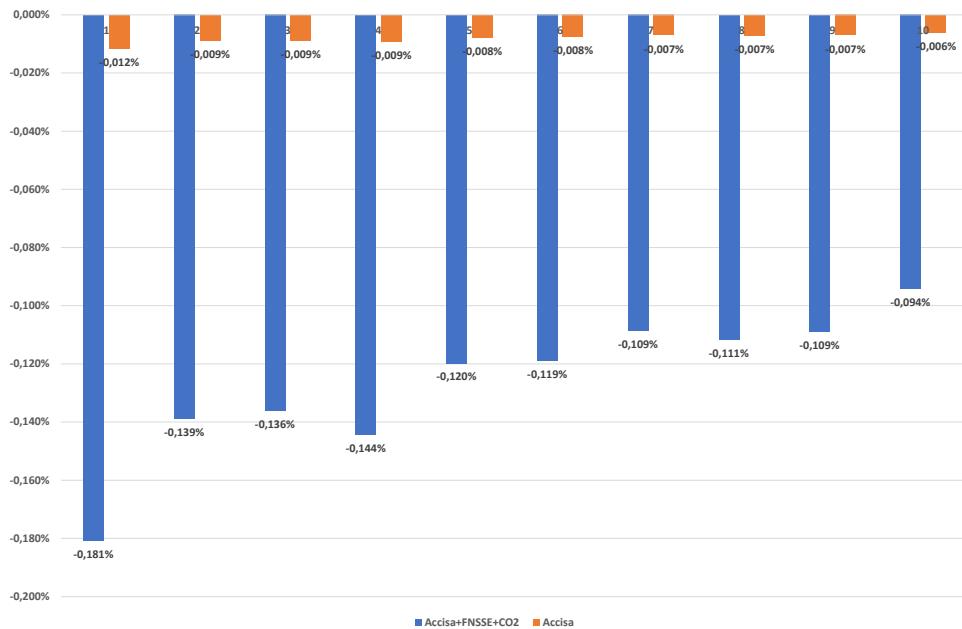
En relación con la estrategia compensatoria, parece recomendable destinar buena parte de la recaudación obtenida del sector industrial en ambas simulaciones para proteger la competitividad mediante el desarrollo e implantación de tecnologías más favorables desde una perspectiva medioambiental (biogás, hidrógeno verde, etc.) Este esquema compensatorio consumiría más

¹³⁹ Dentro del consumo industrial se distingue el consumo de sectores sometidos al EU-ETS, sobre el que no se aplica el impuesto al carbono.

del 50% de la recaudación adicional obtenida en la simulación de rango bajo y alrededor de un 30% en la de rango alto¹⁴⁰.

Por su parte, el Gráfico II.11 describe los impactos distributivos en el ámbito residencial de ambas simulaciones. Como en casos anteriores, se considera la devolución de parte de la recaudación adicional a los hogares de las cinco primeras deciles de renta equivalente. En este caso, que recoge el Gráfico II.12 solo para la simulación de rango superior, la transferencia por hogar necesaria sería de 18,5 euros, con un coste total de 173,21 millones de euros (5,35% de la recaudación adicional).

Gráfico II.11
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P6A

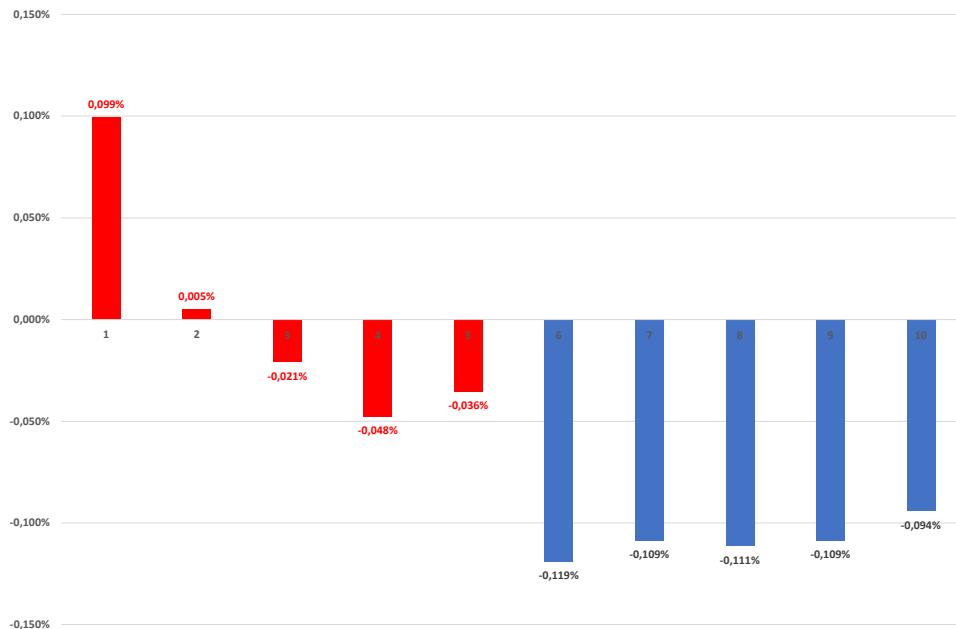


Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

¹⁴⁰ Esta aproximación es habitual en las políticas climáticas aplicadas en la realidad. En particular, el EU ETS incorpora fondos compensatorios específicos que complementan a los mecanismos para proteger la competitividad de determinados sectores (asignación gratuita de permisos, o los mencionados ajustes de carbono en frontera).

Gráfico II.12
Impacto con compensación por decilas de renta equivalente de P6A



Fuente: Elaboración propia.

Notas: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por decilas de renta.

Solo para la propuesta que incorpora el impuesto CO₂ y FNSSE.

En rojo las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.

B. Carburantes de automoción

Esta propuesta pretende responder a los problemas cuantitativos (reducida carga tributaria sobre los carburantes de automoción en España) mencionados en la justificación de P5. Esta situación, además de dificultar la transición ecológica, no se corresponde con la magnitud de los costes externos asociados al transporte rodado. En este sentido, Schroten *et al.* (2019b) consideran que los gravámenes aplicados sobre el sector en la UE apenas cubren el 60% de dichos costes externos (sin incorporar los asociados a infraestructuras), lo que recomienda reforzar la comparativamente débil tributación española en este campo.

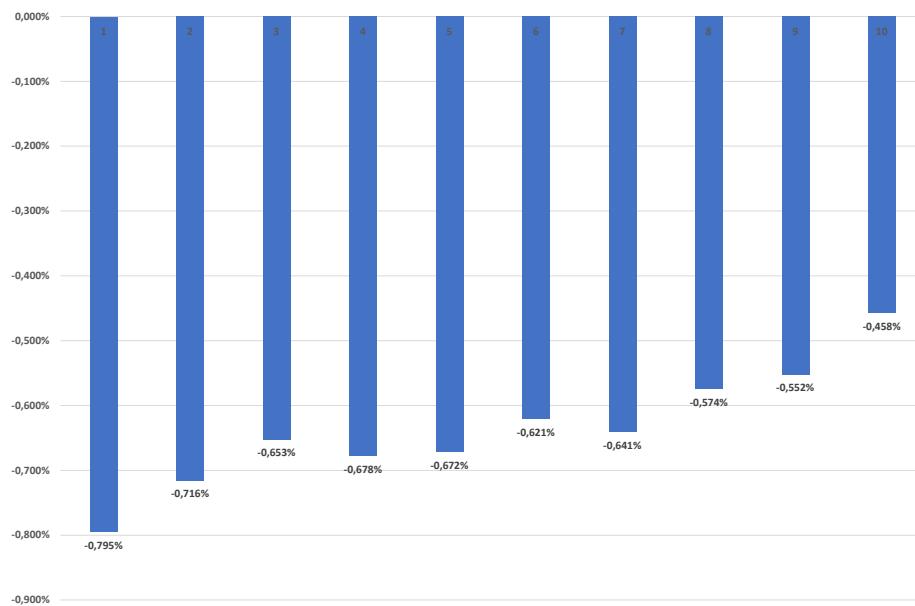
Siguiendo la aproximación de P5 se evalúa, además de una igualación de las accisas de gasolina y diésel de automoción, la introducción de un precio del carbono de 50 €/tCO₂ y del FNSSE, cuya introducción supondrá un incremento del precio antes de IVA de los carburantes de 5,14 céntimos/l (CNMC, 2021b), de nuevo un umbral inferior (Linares *et al.*, 2021). La suma de dichos componentes situaría a las accisas españolas sobre carburantes de automoción, especialmente en el caso diésel, en el rango alto dentro de la UE. La Tabla II.11 recoge los impactos sobre precios, consumo, emisiones de CO₂ y recaudación tributaria de la propuesta.

Tabla II.11
Impactos sobre precios, consumos/emisiones y recaudación de P6B

	Precio final (%)	Variación Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación adicional (Millones de euros)				
			I. E.H	Impuesto CO ₂	FNSSE	IVA	Total
Gasolina 95	15,47%	-3,91%	-116,63	692,87	311,42	155,37	1.043,03 (23,7%)
Diésel residencial	27,76%	-5,58%	1.167,48	2.183,67	841,72	753,69	4.946,57 (48,4%)
Diésel no residencial	29,19%	-5,87%	713,21	1.300,58	501,32	--	2.515,11 (73,6%)
Total	--	-5,40%	1764,06	4.177,12	1654,47	909,06	8.504,71 (47,1%)

Fuente: Elaboración propia.

Gráfico II.13
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P6B

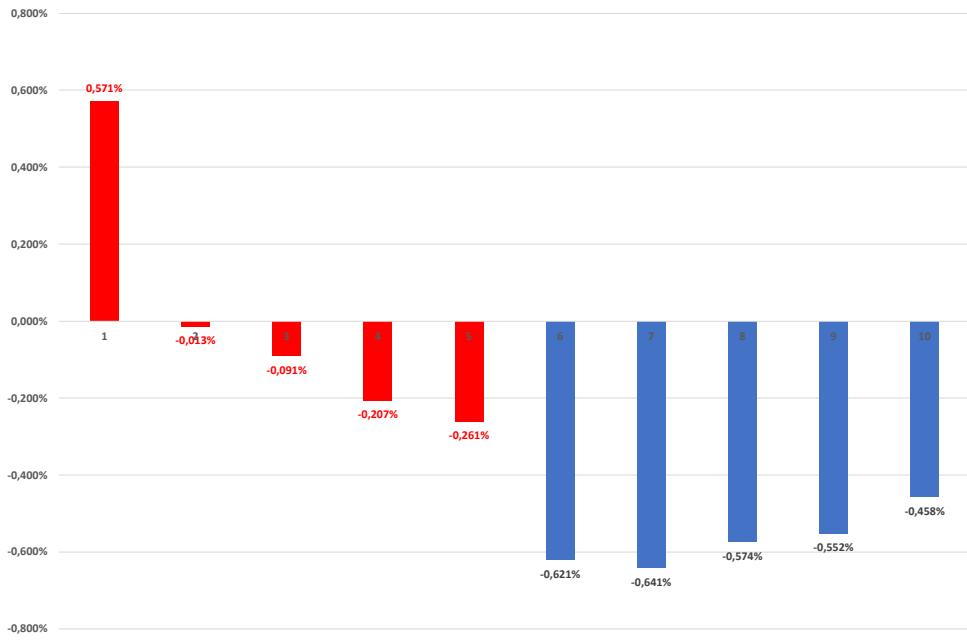


Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

El Gráfico II.13 muestra los efectos distributivos de la propuesta, con un perfil que tiende a la regresividad. Como en otras propuestas, se contempla una compensación selectiva a las cinco primeras deciles de renta que recoge el Gráfico II.14. La compensación requerida por hogar sería ahora de 90,2 euros, con un coste total de 845,64 millones de euros (9,94% de la recaudación adicional).

Gráfico II.14.
Impacto con compensación por deciles de renta equivalente de P6B



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

En rojo las deciles en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.

Los importantes impactos sobre los transportistas profesionales, con una carga global asociada a los distintos instrumentos de alrededor de 2.500 millones de euros, demandan una aplicación gradual que limite los efectos inflacionistas y sobre PIB de estas medidas. También es recomendable el uso de buena parte de la recaudación obtenida de este sector para favorecer una transformación acorde con los objetivos de la transición ecológica.

Como en P5, tiene interés explorar el impacto combinado de esta propuesta con las consideradas para el sector eléctrico. A ese efecto se combinan P6A, P6B, P1 y P3, incorporando la caída en el precio de la electricidad como consecuencia del FNSEE¹⁴¹. La Tabla II.12 recoge, de forma detallada y en términos comparativos, la carga tributaria actual de los productos que forman parte de esta simulación como una justificación adicional de su interés. Nótese que una actuación conjunta como la considerada permitiría reducir las disparidades fiscales observadas en España respecto a la UE-27 en carburantes de automoción y electricidad, si bien se produciría un aumento considerable del gravamen del gas natural en relación con la media europea.

¹⁴¹ En este caso, en lugar de considerar las reducciones de precio contempladas por CNMC (2021b), se asume una caída en el precio que reduzca los costes de los usuarios eléctricos en 2.929 millones de euros (las aportaciones de gas natural y carburantes de automoción apuntados en las tablas precedentes).

Tabla II.12
Situación actual de la fiscalidad energética en la UE-27

País	Gasolina			Diésel automoción			Electricidad			Gas natural		
	IE c€/l	IVA %	Total c€/l (EU-27)	IE c€/l	IVA %	Total c€/l (EU-27)	IE (No R) €/MWh	IVA %	Total €/MWh (EU-27)	IE (No R) €/GJ	IVA %	Total €/GJ (EU-27)
Alemania	69	16	91,5 (106,1)	50,1	16	69,5 (96,7)	20,5 (15,37)	19	160,8 (188,7)	1,5 (1,1)	19	4,29 (77,4)
España	47,4	21	72,3 (83,9)	38	21	60,2 (83,8)	6,0 (4,0)	21	109,7 (128,7)	0,65 (0,15)	21	5,5 (100,1)
Francia	69,1	20	95,4 (110,7)	60,9	20	84,9 (118,1)	22,5 (22,5)	20	64,9 (76,2)	2,3 (2,3)	20	6,0 (108,6)
Holanda	82,1	21	114,2 (132,5)	53	21	78,8 (109,7)	124,3 (124,3)	21	-12,1 (-14,2)	12,3 (12,3)	21	16,5 (298,7)
Italia	72,8	22	102,8 (119,2)	61,7	22	88,9 (123,7)	22,7 (12,5)	10	89,6 (105,1)	1,2 (0,3)	10	8,2 (147,5)
Polonia	36,8	23	60,5 (70,2)	32,5	23	55,3 (77)	1,1 (1,1)	23	57,1 (67,0)	0,3 (0,3)	23	2,4 (44,1)
Portugal	66,8	23	98 (113,7)	51,3	23	78,7 (109,5)	1,0 (1,0)	23	104,9 (123,1)	1,7 (1,7)	23	7,0 (125,9)
Rumanía	36,9	19	56,1 (65,1)	33,9	19	52,6 (73,2)	1,1 (0,5)	19	41,1 (48,2)	0,3 (0,2)	19	1,42 (25,6)
Suecia	61,1	25	94 (109,1)	43,2	25	78,2 (108,8)	34,0 (0,6)	25	68,2 (80,0)	8,3 (1,6)	25	14,8 (266,9)
UE-27	60,3	20,6	86 (100)	48,3	20,6	71,9 (100)	19,1 (14,1)	19,0	85,2 (100)	1,9 (1,6)	19,0	5,5 (100)

Fuentes de datos: Carburantes: MITECO (2021d) *Precios de Carburantes y Combustibles*. Datos de septiembre de 2021; Electricidad y Gas Natural: European Commission (2021i). *Excise Duty Tables. Part II. Energy Products and Electricity*. Para el gravamen total se consideran datos de la carga fiscal total sobre electricidad y gas natural de Eurostat (2021b) *Energy Database. Prices of Natural Gas and Electricity*.

Notas: La media de la UE-27 se calcula como la media ponderada por población de los impuestos aplicados.

En los países en los que se aplican distintos tipos impositivos en función del consumo se considera el tipo impositivo mayor.

La Tabla II.13, por su parte, describe los principales efectos combinados que apuntan a un importante impacto sobre los precios energéticos, una significativa reducción de emisiones de CO₂ y una recaudación adicional que ronda los 9.000 millones de euros una vez detraídas las bajadas en la tributación eléctrica.

Tabla II.13
Impactos sobre precios, consumos/emisiones y recaudación de P1, P3 y P6

	Precio final (%)	Consumo y emisiones de CO ₂ (%)	Recaudación adicional (Millones de euros)					
			IVPEE	I.EE	I. CO ₂	FNSSE	IVA	Total
Electricidad residencial	- 11,63%	2,36% 3,53% 17,37%	-372,31 -468,88 -286,86	-731,47 -583,69 -53,60	-- -- --	-912,12 -1.255,29 -762,46	-318,47 -- --	-1.422,25 (-31,7%) -1.052,57 (-94,8%) -340,45 (-98,5%)
Gasolina 95	15,47%	-3,91%	--	-116,63	692,87	311,42	155,37	1.043,03 (23,7%)
Diésel residencial	27,76%	-5,58%	--	1.167,48	2.183,67	841,72	753,69	4.946,57 (48,4%)
Diésel no residencial	29,19%	-5,87%	--	713,21	1.300,58	501,32	--	2.515,11 (73,6%)
Gas natural residencial	21,81%	-5,28%	--	42,58	503,48	276,64	129,76	952,45 (97,2%)
Gas natural no residencial	48,55%	-11,75%	--	218,05	755,03	414,85	--	1.387,94 (2.733,8%)
Sectores difusos								
Gas natural no residencial EU-ETS	22,25%	-5,39%	--	311,72	--	583,91	--	895,63 (1.343,7%)
Total	--	-3,70% -3,90%*	-1.128,04	967,66	5.435,63	--	720,34	8.925,47 (35,6%)

Fuente: Elaboración propia.

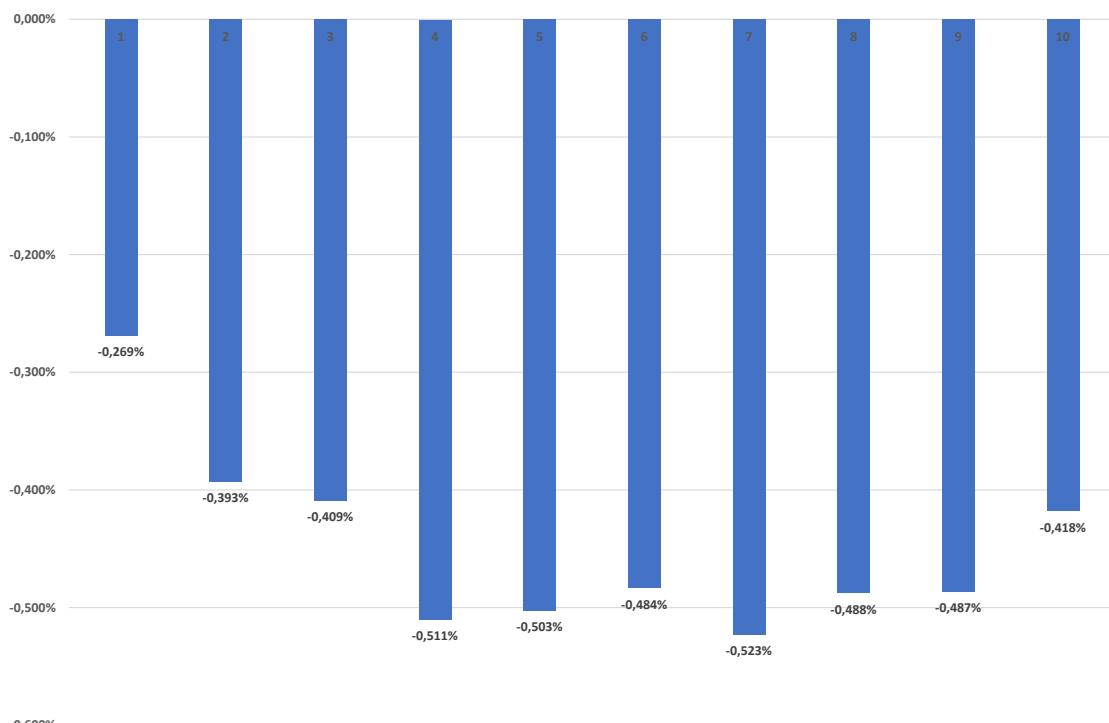
Nota: *Cambio en emisiones de CO₂.

En todo caso ha de indicarse, a efectos de las propuestas presentadas en este apartado, que la disponibilidad de la recaudación asociada al FNSSE (aproximadamente 3.000 millones de euros) es limitada porque las cargas adicionales a gas natural y combustibles de automoción se relacionan originariamente con la cobertura de los costes de RECORE (véase 5.1) que irán reduciéndose hasta mediados de la próxima década. Si a eso añadimos las compensaciones distributivas a las cinco primeras deciles y a los hogares rurales (alrededor de 600 millones de euros) y a los sectores industriales afectados por la subida del gas natural (1.700 millones de euros), la recaudación adicional disponible de la combinación de propuestas en el ámbito de la electricidad, gas natural y carburantes de automoción se situaría en el entorno de los 5.000 millones de euros¹⁴².

¹⁴² Nótese que la simulación conjunta sí incorpora la recaudación por el impuesto CO₂ ya que el mercado europeo sobre edificación y transporte contemplado en *Fit for 55*, de ser aprobado, originaría (con los

Dada la relevancia de los impactos reportados, es imprescindible evaluar los efectos distributivos asociados a esta combinación de propuestas. El Gráfico II.15 presenta así los resultados habituales de efectos por decila equivalente de renta, en este caso con un perfil de reparto progresivo. El Gráfico II.16 refleja la situación después de la compensación selectiva a las cinco primeras decilas. En este caso, la compensación necesaria por hogar sería de 53,56 €, con un coste total de 501,93 millones de euros (equivalente al 5,62% de la recaudación adicional de la combinación de propuestas).

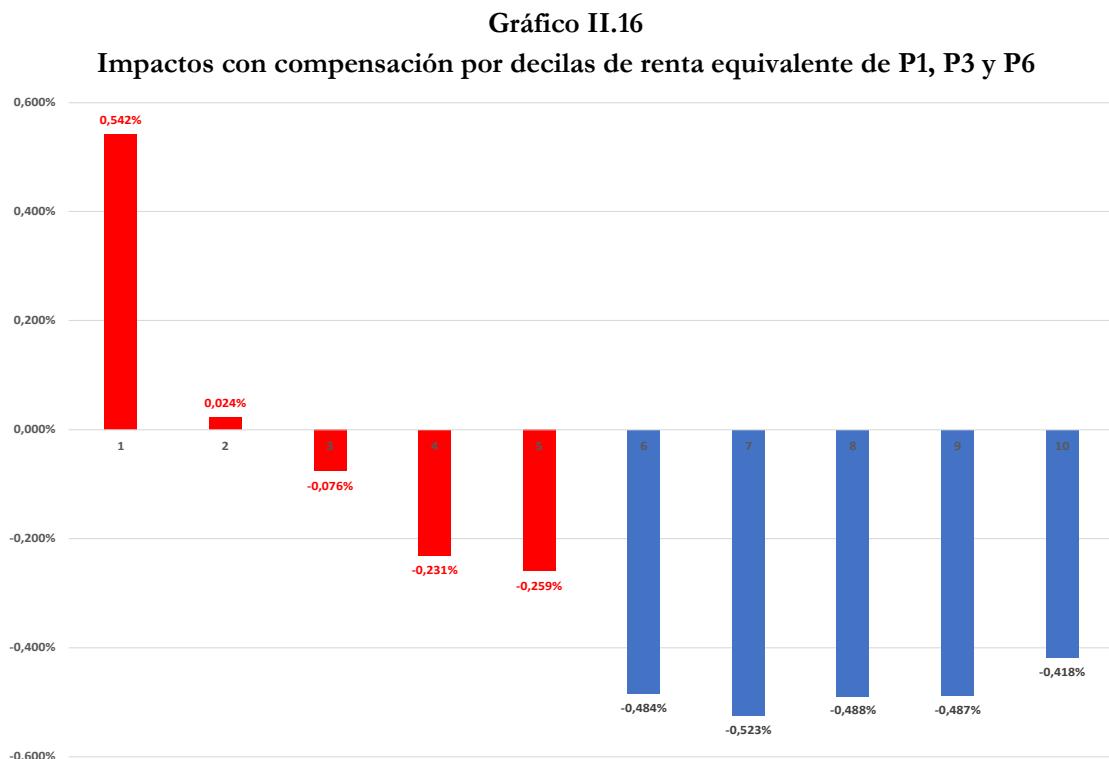
Gráfico II.15
Impactos distributivos por decilas de renta equivalente de P1, P3 y P6



Fuente: Elaboración propia.

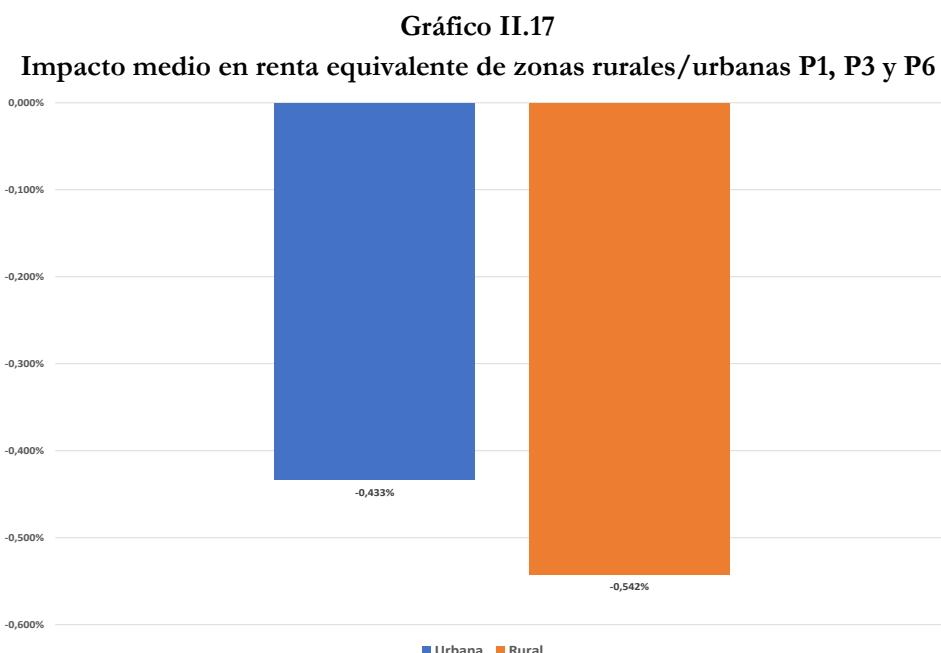
Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por decilas de renta.

precios actuales del EU ETS) impactos similares en precios y en ingresos para el sector público español. Si esta propuesta no prosperase, la tributación adicional sobre emisiones de CO₂ de transporte y gas natural sería necesaria para el cumplimiento de los ambiciosos objetivos para los sectores difusos en 2030.



Fuente: Elaboración propia.

Nota: En rojo las deciles en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

Por su parte, el Gráfico II.17 vuelve a reflejar la disparidad de efectos distributivos entre hogares urbanos y rurales de la combinación de propuestas consideradas. Sin embargo, hay menores

diferencias que las observadas en P6, probablemente por la acción combinada de la subida del gas natural residencial (que afecta en menor medida a áreas rurales) y de la reducción de la electricidad. Las compensaciones necesarias para igualar los impactos de la reforma entre hogares rurales y urbanos tendrían un coste de 46,02 millones de euros (0,52% de la recaudación adicional), con un montante de 17,46 euros por hogar rural.

Propuesta 7

Modificación del IEDMT para favorecer una flota de vehículos sostenible.

El IEDMT es un instrumento fundamental para facilitar la transición ecológica en el sector transporte porque las decisiones de compra de los vehículos determinan, en última instancia, los impactos medioambientales asociados a su vida útil. De acuerdo con la literatura académica (Gerlagh *et al.*, 2018; Yan y Eskeland, 2018)¹⁴³, estos tributos promueven la adquisición de vehículos de bajas emisiones cuando cuentan con el diseño e intensidad adecuados y, en consecuencia, son cruciales para la reducción de las externalidades medioambientales y para el cumplimiento de los compromisos españoles en este campo, por su elevada visibilidad en el momento de adquisición de un vehículo nuevo. En este sentido, la evidencia empírica muestra que los impuestos sobre la adquisición de vehículos son más efectivos para dirigir las decisiones de compra de los consumidores que los impuestos anuales de circulación, debido tanto a su miopía (los consumidores tienden a dar mayor importancia a los costes y beneficios a corto plazo) como a la incertidumbre sobre los impuestos de circulación futuros (Gerlagh *et al.*, 2018; Klier y Linn, 2015). Por ello, este Comité no comparte las propuestas de la CERSTE (2014) y la CERMFA (2017) para su eliminación o integración con otras figuras tributarias.

Esta propuesta pretende resolver, en primer lugar, los problemas experimentados por el IEDMT desde su conversión en 2009 en un impuesto sobre las emisiones de CO₂ por km asociadas al vehículo adquirido. En particular, la falta de actualización de la tarifa del impuesto para adaptarse a la evolución tecnológica del sector redujo tanto su capacidad de incentivación medioambiental como su relevancia dentro del sistema tributario. Además, la propuesta responde a la creciente proliferación de vehículos de gran tamaño, cuya generalización impide una progresión correcta en la reducción de las externalidades negativas (mayores emisiones contaminantes, más uso de recursos materiales, más congestión, más accidentes).

Una primera propuesta, sin modificar la estructura del actual IEDMT, consiste en la extensión del número de tramos y en la subida de los tipos impositivos para incentivar, con mayor intensidad, la

¹⁴³ La efectividad medioambiental de estos tributos depende de la existencia de mecanismos que actúen sobre el margen intensivo (limitando los impactos medioambientales de su uso) y de una adecuada relación con los subsidios al cambio de flota (D'Haultfoeuille *et al.*, 2014; Brand *et al.*, 2013).

compra de vehículos de bajas emisiones. También se sugiere la introducción de un suplemento sobre el peso del vehículo por encima de un cierto límite, siguiendo la solución que aplicará Francia desde 2022 (CEDEF, 2021). Este suplemento, a pesar de la evidente relación entre emisiones esperadas y peso del vehículo, busca acentuar los efectos disuasorios ante la creciente adquisición de vehículos de gran tamaño, origen de significativas externalidades negativas de diversa naturaleza (Shaffer *et al.*, 2021). El Comité considera que dicho suplemento debe ser de aplicación general, a diferencia del francés, sin distinguir entre tecnologías de propulsión que nada tienen que ver con los costes externos de los vehículos pesados. La Tabla II.14 recoge así dos tarifas, para una evaluación orientativa, que siguen los principios apuntados con menor (7A) o mayor (7B) intensidad.

Tabla II.14
Tarifa actual del IEDMT y propuestas 7A y 7B

Actual (gCO ₂ /km)	Tipo actual	Propuesta (gCO ₂ /km)	Tipo P7A	Tipo P7B	
≤ 120	0%	≤ 55	0%	0%	
>120-≤ 160	4,75%	>55-≤ 127	0%	5%	
>160-≤ 200	9,75%	>127-≤ 152	5%	10%	
>200	14,75%	>152-≤ 175	10%	15%	
		>175	15%	20%	
Peso del vehículo		Tipo			
		>1800 kg			
		10 €/kg adicional			

Fuente: Elaboración propia.

No obstante, el actual diseño del IEDMT puede reducir los incentivos a la compra de vehículos de bajas emisiones porque el precio de venta tiene un papel fundamental en su cálculo. Es probable, así, que un vehículo contaminante de bajo precio se enfrente a pagos por IEDMT comparativamente reducidos. Para evitar tal disfunción, una propuesta adicional (P7C) contempla la sustitución del actual gravamen *ad-valorem* sobre el precio por un impuesto unitario que se aplique sobre las emisiones esperadas del vehículo, tomando como referencia al actual impuesto de matriculación holandés (ACEA, 2021a). La Tabla II.15 detalla las características de la propuesta, simulando los impactos de la aplicación de tipos impositivos, dos tercios por debajo de los aplicados en Holanda. Como en las propuestas precedentes, se incluye un gravamen adicional por peso de la misma cuantía.

Tabla II. 15
IEDMT como impuesto unitario sobre emisiones esperadas (P7C)

Emisiones (g/km)	Tipo impositivo (euros por g/km)
0	-
1-86	0,33
87-111	20
112-155	44
156-172	72
≥173	144
Peso del coche	
> 1800 kg	
10 €/kg adicional	

Fuente: Elaboración propia.

La evaluación de los efectos de un cambio de calado del IEDMT es particularmente compleja, ya que deberían considerarse adecuadamente tanto la reacción de los oferentes como de los demandantes de vehículos. La simulación que se presenta solo pretende explorar, en todo caso, los efectos estáticos de primera ronda sobre los hogares que disponen de vehículo. Para ello se usan los microdatos de matriculaciones en 2019 de automóviles particulares¹⁴⁴ de la DGT y las estimaciones del valor promedio de los vehículos del Ministerio de Transportes (MITMA, 2021b). Dado que los datos de la DGT contienen las emisiones de los vehículos con la antigua metodología de medición NEDC, éstas se convierten al actual sistema WLTP con los factores de Tsiakkas *et al.* (2017). Para estimar el impacto sobre la demanda se utiliza la media de las elasticidades de las matriculaciones de vehículos a los impuestos aplicados de Klier y Linn (2015).

La Tabla II.16 recoge la evaluación recaudatoria de la aplicación de las propuestas precedentes, que muestra un significativo incremento sobre la recaudación obtenida en ese año de la aplicación de dicho tributo sobre automóviles particulares (475 millones de euros, un 77% de la recaudación total del IEDMT), tanto por el aumento de vehículos sujetos a gravamen por la modificación de tramos, como por los mayores tipos impositivos aplicados¹⁴⁵.

Tabla II.16
Impactos Recaudatorios (millones de euros) de P7

Ad Valorem (7A, 7B)			Unitario (7C)	
Emisiones (gCO ₂ /km) para	Recaudación adicional P7A	Recaudación adicional P7B	Emisiones (gCO ₂ /km)	Recaudación adicional P7C
≤ 55	0,01	0,01	>0-≤ 86	0,11
>55-≤ 120	0,02	98,97	>86-≤ 111	23,10
>120-≤ 127	-119,05	-56,64	>111-≤ 120	44,52
>127-≤ 152	293,56	793,59	>120-≤155	1.023,92
>152-<160	203,22	320,66	>155-<160	159,08
≥160-≤175	111,27	190,23	≥160-≤172	206,60
>175-<200	318,37	422,56	>172-<200	686,16
≥200	55,24	77,56	≥200	191,63
Total	862,63	1.846,93	Total	2.335,13

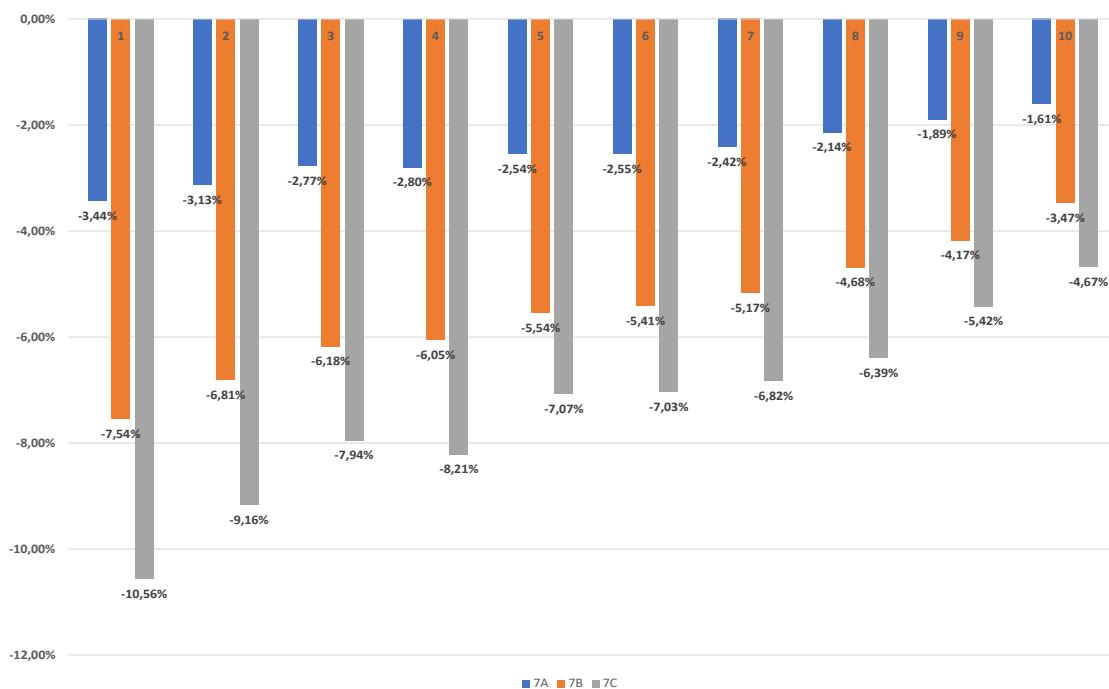
Fuente: Elaboración propia.

¹⁴⁴ Se incluyen los turismos nuevos de matriculación ordinaria, con matrícula ordinaria y con primera matriculación en 2019. No se consideran los turismos matriculados en Ceuta, Melilla o en el extranjero.

¹⁴⁵ En todo caso, es improbable que este tributo pueda garantizar una recaudación estable en el medio plazo. En primer lugar, por los (perseguídos) incentivos que genera, tanto sobre oferta y demanda de vehículos y, en segundo término, por la relevancia de factores extra-fiscales (estado del ciclo, evolución de preferencias, etc.) en las decisiones de compra.

Para analizar el efecto distributivo de las modificaciones contempladas en la tarifa del IEDMT se vinculan los datos de matriculación de vehículos de la DGT con información de la renta media por hogar y de población por municipios del INE (2021a), que se actualizan a 2019. El Gráfico II.18 recoge los impactos por deciles de renta equivalente, calculados a partir de la variación en la renta de cada hogar que matriculó un vehículo (asumiendo que su renta es igual a la renta media del municipio en que reside). Puede observarse que el perfil distributivo de la propuesta es regresivo, especialmente en el caso de la simulación de rango alto. Este impacto puntual regresivo podría neutralizarse reforzando y restringiendo las ayudas a renovación de flota a los grupos de menor capacidad económica, tal y como se apuntó en epígrafes anteriores y se desarrolla con mayor detalle en la siguiente propuesta (P8, IVTM).

Gráfico II.18
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P7A, P7B y P7C

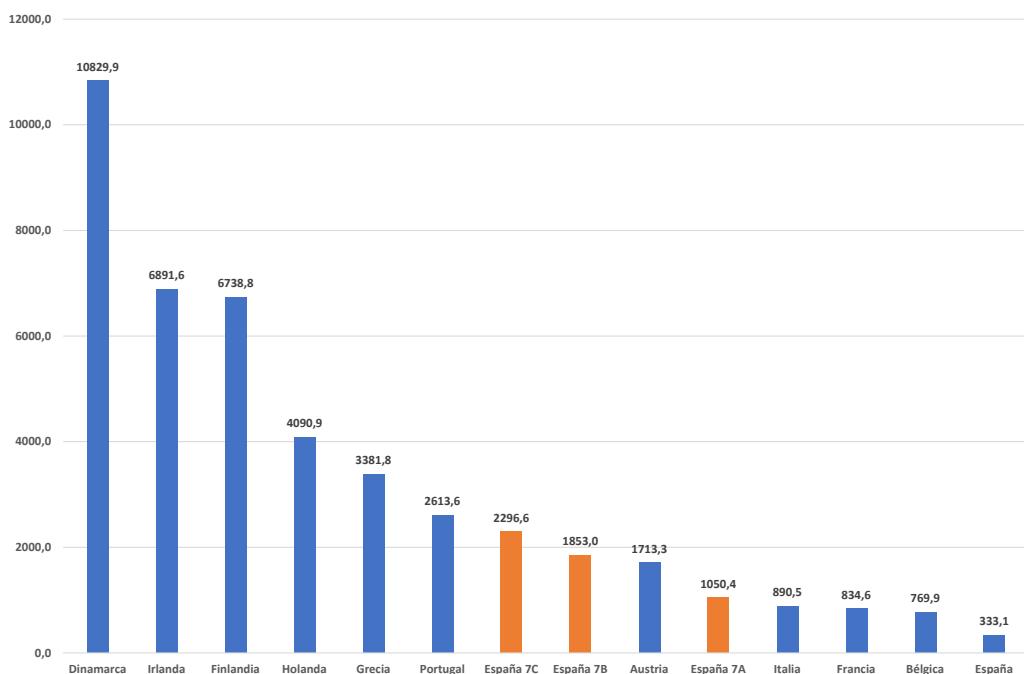


Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

El Gráfico II.19 sitúa la tributación española en este ámbito, junto a la cuantificación ilustrativa de las propuestas consideradas en este epígrafe, en un contexto más amplio. Como puede observarse, según ACEA (2021a) España cierra la clasificación (en términos de recaudación por vehículo) de los países europeos que cuentan con tributos que gravan la matriculación. Asimismo, las simulaciones de las propuestas consideradas no alteran significativamente la situación.

Gráfico II.19
Recaudación del impuesto de matriculación en ciertos países de la UE, junto a P7A, P7B y P7C en 2019 (euros por vehículo)



Fuentes: ACEA (2021a,b).

Notas: Los datos de Austria y Grecia son de 2020, el de Dinamarca de 2018.

Los datos de las simulaciones para España solo consideran la recaudación derivada de los automóviles.

Propuesta 8

Configurar el IVTM para penalizar a las tecnologías más contaminantes.

España cuenta con un parque automovilístico envejecido y dieselizado, origen de importantes daños medioambientales y de otros costes externos. Junto al resto de figuras consideradas en este epígrafe, el impuesto anual sobre los vehículos de automoción ha de incentivar la sustitución de las unidades más contaminantes por alternativas limpias. A este efecto, el actual IVTM debería “ambientalizarse”, sustituyendo en su diseño el gravamen en función de la potencia fiscal por indicadores representativos del daño medioambiental. De entre las alternativas disponibles para esta transformación, podría utilizarse la diferenciación según categoría ambiental del vehículo (Euro) u otros indicadores de impacto medioambiental (certificación de eficiencia energética, etiquetas de clasificación de vehículos de la DGT, etc.)

No obstante, los datos disponibles y la vinculación con la propuesta precedente hacen que la reforma del IVTM que se propone y evalúa en este apartado incorpore una cuota tributaria creciente con el nivel de las emisiones de CO₂ de los automóviles. Esta aproximación, aunque con limitaciones para captar las emisiones de contaminantes atmosféricos de carácter local, utiliza un

índicador válido de daño asociado al uso de los automóviles. Como en el caso de P7, se consideran cinco tramos de emisiones y los vehículos matriculados antes de 2007 (para los que no se dispone de datos sobre sus emisiones). De nuevo, se contemplan dos escenarios para la simulación que introducen grados distintos de cobertura e intensidad del aumento de la cuota.

La evaluación de la propuesta utiliza datos del parque de turismos por emisiones de EEA (2021b). Puesto que esta fuente solo proporciona datos de los turismos matriculados entre 2010-2020, se utiliza información de la DGT (2021) sobre las emisiones de los vehículos matriculados entre 2007 y 2010 y sobre el total de turismos matriculados antes de 2007. Los datos recaudatorios corresponden a 2018, último año disponible (Ministerio de Hacienda, 2020b), asumiendo que el 88% de la recaudación del IVTM procede de los turismos.

La Tabla II.17 ilustra los efectos de la aplicación de una cuota adicional basada en las emisiones de CO₂ del vehículo y avanza aumentos significativos de la recaudación de este tributo municipal solo con incrementos modestos de la cuota. Aunque no se dispone de datos para calcular el impacto distributivo de esta simulación ilustrativa, la distribución de la carga fiscal observada en P7 (también basada en las emisiones de CO₂/km de los vehículos) sugiere impactos regresivos.

Para mitigar dichos efectos distributivos negativos podrían utilizarse subsidios para la renovación de la flota, tal y como se apuntó en la propuesta precedente y en epígrafes anteriores del informe. Estos subsidios al cambio de flota permiten, además, acelerar la transición a un sector transporte descarbonizado y limitar en el medio y largo plazo los efectos distributivos adversos de las propuestas tributarias en el ámbito de los carburantes de automoción.

Tabla II.17
Incremento de cuota del IVTM según emisiones

Emisiones de CO ₂ (gCO ₂ /km)	Número de turismos	Recaudación inicial (millones euros)	Aumento Cuota (euros)		Incremento recaudatorio (millones euros y % sobre inicial)	
			P8A	P8B	P8A	P8B
≤ 55	98.329	8,16	0,0	0,0	0,00	0,0
≤ 55	98.329	8,16	0,0	0,0	0,00	0,0
>55-≤ 127	2.481.215	206,00	0,0	10,0	0,00	24,82
>127-≤ 152	5.566.065	462,11	10,0	20,0	55,66	111,32
>152-≤ 175	2.724.510	226,20	15,0	30,0	40,87	81,74
>175	3.398.287	282,14	20,0	50,0	67,97	169,92
Matriculados antes de 2007	11.147.833	925,53	10,0	20,0	111,47	222,96
Total	25.416.239	2.110,14	--	--	275,97	610,76
					(13,08%)	(28,94%)

Fuente: Elaboración propia.

Nota: la recaudación de 2019 se distribuye por vehículo asumiendo la cuota media anual de 83,02 euros.

En cualquier caso, la definición y aplicación de estos programas debe garantizar un adecuado uso de recursos públicos y su utilidad en la mitigación de impactos distributivos negativos. En este sentido, los subsidios para la renovación de la flota podrían trasladarse en buena medida a los precios finales, suponiendo una transferencia de rentas y de recursos a la industria (Jiménez *et al.*, 2016, Gulati *et al.*, 2017), especialmente en el caso de los vehículos más baratos (Kaul *et al.*, 2012). Otro problema importante asociado a este tipo de políticas es que las ayudas beneficien a hogares que habrían reemplazado igualmente su vehículo sin la existencia del subsidio¹⁴⁶. Con respecto a los efectos distributivos indeseados, el reparto generalizado o indiscriminado de un volumen limitado de subvenciones puede reducir la efectividad de estos programas para los grupos de menores rentas e incluso intensificar los problemas distributivos. Además, los subsidios suelen estar vinculados al precio del vehículo, por lo que la no elegibilidad de consumidores de alta renta permitiría reducir sustancialmente el importe de la subvención por vehículo y del gasto del programa¹⁴⁷.

En el caso español, la EPF reporta que durante 2019 solo el 0,08% de los hogares de la primera decila compró un coche nuevo, frente al 17,79% de la última decila, por lo que los subsidios indiscriminados al cambio de vehículo tienen un perfil altamente regresivo. Así mismo ocurre entre los grupos de menores niveles de renta, donde se concentran los vehículos más obsoletos y causantes de mayores externalidades negativas. Por todo lo precedente, es recomendable que las ayudas a la renovación de la flota se destinen únicamente a los hogares de menor renta, contribuyendo así a la mitigación de los problemas distributivos detectados en P7 y P8.

Propuesta 9

Creación de un tributo municipal sobre la congestión en determinadas ciudades.

Ya se ha avanzado que una parte relevante de los costes externos del transporte rodado, especialmente en entornos urbanos, se relaciona con la congestión y contaminación local. La congestión se produce cuando el volumen de vehículos que utiliza una infraestructura supera su capa-

¹⁴⁶ La literatura académica apunta que el 45% del gasto del programa de subvenciones al reemplazo de coches de EE.UU. de 2009 fue a parar a consumidores que habrían comprado un coche nuevo de todas formas (Li *et al.*, 2013), y alrededor de dos tercios de los hogares que recibieron el subsidio habrían cambiado de coche igualmente (Hoekstra *et al.*, 2017; Guan, 2021). Además, el programa solo tuvo un efecto transitorio desplazando las compras, por lo que el impacto acumulado sobre las ventas fue esencialmente nulo (Li *et al.*, 2013; Hoekstra *et al.*, 2017).

¹⁴⁷ En este sentido, la evidencia académica indica que el mencionado programa estadounidense de subsidios a la renovación de la flota de 2009 exacerbó la desigualdad de consumo (Miller *et al.*, 2020). Además, si el subsidio se hubiese limitado a los consumidores de baja renta, habría generado un 85% de las ventas con el uso de la mitad de los fondos públicos (Guan, 2021).

ciudad máxima, provocando incrementos en el tiempo de viaje y en los costes operativos de los vehículos. En 2019 el tiempo promedio que un vehículo necesitaba para llevar a cabo un viaje, en relación con una situación de tráfico fluido, era un 29% mayor en Barcelona y un 23% mayor en Madrid, superando también el 20% en otras siete ciudades españolas (TomTom, 2021). En términos monetarios, la congestión supuso un coste para las empresas españolas de 840 millones de euros en 2016 (Webfleet, 2017). La congestión agudiza los problemas de contaminación local en el centro de las ciudades porque allí el tráfico causa la mayor parte de las partículas en suspensión, dos tercios de las emisiones de NOx y prácticamente la totalidad de las emisiones de COV (Johnstone y Karousakis, 1999).

Los tributos analizados con anterioridad y otras alternativas regulatorias no son capaces de abordar estos problemas de forma efectiva. Así, los impuestos sobre los carburantes aumentan el coste general de los viajes, si bien la congestión tiene lugar en ciertas zonas y horas¹⁴⁸. Por su parte, las prohibiciones de circulación en determinados días pueden acabar elevando el total de vehículos en circulación (de Grange y Troncoso, 2011). Los carriles para vehículos de alta ocupación tampoco proporcionan los incentivos suficientes (Know y Varaiya, 2008), mientras que la expansión infraestructural es costosa y suele generar aumentos de tráfico (Goodwin, 1996).

La introducción de un tributo sobre los vehículos que varíe, según el volumen de tráfico, en función de la localización y hora del día, permitiría abordar los problemas de congestión y contaminación local de forma coste-eficiente. Un tributo de estas características reduciría, mediante incentivos económicos, los viajes innecesarios y generaría importantes beneficios a los usuarios que realmente necesitan acceder a las zonas congestionadas. Se podría argumentar que esta medida es regresiva, al no considerar la diferente capacidad económica de los conductores, pero parte de la recaudación podría destinarse a mejoras en el transporte público que contribuyesen a mitigar tales efectos (Fageda y Flores-Fillol, 2018).

La experiencia internacional con este tipo de instrumentos es positiva. Así, Singapur fue el primer país en introducir un gravamen por congestión en 1975 y logró reducir el tráfico un 45% y los accidentes un 25% casi de forma inmediata (EDF, 2006). Londres aplica desde 2003 una tasa de acceso al centro urbano que permitió reducir la congestión un 30% en su primer año de aplicación, manteniendo posteriormente su efectividad (Litman, 2011). También Milán utiliza una tasa de acceso al centro histórico desde 2008, que ha generado reducciones significativas en el tráfico y en las emisiones contaminantes (AMAT, 2012). Por su parte, Estocolmo cuenta desde 2007 con una tasa de congestión que varía según la hora y ha promovido importantes reducciones de tráfico (22%) y emisiones contaminantes (10-14%) (Eliasson *et al.*, 2008).

¹⁴⁸ En el caso de la contaminación local, la efectividad de los impuestos convencionales sobre vehículos y carburantes es baja porque las emisiones dependen de los estándares medioambientales del vehículo y de otros factores como la ubicación de la carretera, el tipo de carburante o el modo de conducción.

En el caso de España, Reixach (2017) analiza el impacto de la introducción de un peaje urbano en Barcelona con la consideración de tres tarifas alternativas (desde 1 a 2,5 euros) que llevarían a caídas entre 6-15% en los desplazamientos en vehículo privado y a unos beneficios sociales agregados de 110-260 millones de euros en el período 2015-2025. Por su parte, Grisolía *et al.* (2015) estudian la introducción de un peaje por congestión de 2,22 euros en Las Palmas de Gran Canaria, considerando que permitiría reducir el tráfico un 74%, y obtener una recaudación anual de más de 9 millones de euros.

Por todo lo precedente, el Comité reitera y hace propia la recomendación de la CERSTE (2014) sobre la utilidad de los tributos sobre la congestión como instrumentos preferentes para abordar los problemas de congestión y contaminación local en las principales ciudades españolas. En particular, se insiste en la superioridad de esta alternativa para abordar problemas de contaminación local y congestión ocasionada por todo tipo de vehículos en relación con las alternativas habituales empleadas en este ámbito por las administraciones locales españolas (particularmente zonas de baja emisión). El diseño y las condiciones de aplicación de estas figuras, que han de considerar tanto la diferente casuística local como impactos más globales asociados a la congestión, deben establecerse por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

No se presentan ni evalúan propuestas específicas, sin embargo, porque son necesarios estudios detallados *ad hoc* que definan técnicamente las posibles aplicaciones y valoren sus resultados potenciales. En este sentido, parece recomendable utilizar técnicas experimentales que arrojen luz sobre los impactos de distintas alternativas antes de su implantación definitiva. Además, es fundamental evaluar los impactos distributivos de las distintas alternativas, incorporando soluciones compensatorias directas (transferencias, ayudas a cambio de vehículo) o indirectas (fomento del transporte público).

Propuesta 10

Consideración de mecanismos tributarios para el pago por uso de determinadas infraestructuras viarias.

Aunque la relación de los sistemas de pago por uso de infraestructuras con los tributos medioambientales, objeto exclusivo de esta parte del informe, está sujeta a debate jurídico, económico y ambiental, se incluye una propuesta en este ámbito por diversos motivos. En primer lugar, por la vinculación de este tipo de instrumentos a los objetivos generales del este apartado del informe: incorporación de todos los costes asociados al transporte y promoción de un cambio modal que facilite la transición ecológica, más allá de que el instrumento sea figura tributaria o prestación patrimonial de carácter público no tributaria en los términos de la DA 1^a LGT. En segundo lugar, por la necesidad de una aproximación global y coordinada a los instrumentos que actúan en este campo desde diversos ángulos. En tercer lugar, por la creciente utilización de esquemas de esta naturaleza en la UE, donde las viñetas y los pagos basa-

dos en la distancia se aplican en la gran mayoría de sus miembros (Schroten *et al.*, 2019b). Finalmente, por la inclusión de sistemas de pago por uso de las vías de transporte de alta capacidad en el PRTR.

En línea con las recomendaciones del CERSTE (2014), este Comité considera que debe considerarse el establecimiento de tributos por el uso de ciertas infraestructuras de transporte. Preferiblemente, dichos tributos deben adoptar la forma de pagos relacionados con la distancia recorrida mediante dispositivos electrónicos, que en la actualidad existen en numerosos estados de la UE tanto para vehículos ligeros como pesados. Si bien otros tributos considerados por este Comité pueden ciertamente contribuir a la cobertura de los costes de las infraestructuras de transporte, los pagos por uso constituyen aproximaciones más eficientes y transparentes a este fin.

Partiendo de la capacidad probada de estas aproximaciones para obtener ingresos, la evidencia existente sobre los impactos socioeconómicos y medioambientales de los pagos por uso de infraestructuras ofrece resultados divergentes. Por un lado, Gomez y Vassallo (2020) apuntan la existencia de efectos limitados de estos instrumentos sobre el volumen de mercancías transportado y cambio modal, probablemente causados por el crecimiento económico o la expansión infraestructural durante el período de análisis. Por otro lado, Krebs y Balmer (2015) recogen impactos muy significativos sobre las distancias recorridas (que se reducen) y bienes transportados por km recorrido (que aumentan) tras la introducción del esquema suizo de pago para el transporte pesado a comienzos de siglo.

Seguidamente se presenta una simulación ilustrativa de los efectos de un tributo de esta naturaleza en España (Tabla II.18). Existe información sobre los vehículos-km (vkm) en 2019, con distinción entre vehículos pesados y ligeros en las vías de gran capacidad libres de peaje (MITMA, 2020). Con esos datos, asumiendo un coste por vkm de 0,96 euros (Van der Meulen *et al.*, 2020) y una elasticidad precio vehículo-km de -0,9 (de Jong *et al.*, 2010), la recaudación obtenida con un pago de 0,01 €/km para vehículos ligeros y de 0,03 €/km para vehículos pesados no estaría lejos de los 1.241 millones de euros que recogen los PGE para conservación de carreteras. En una segunda simulación, teniendo en cuenta que los costes medios sobre infraestructuras de alta capacidad (expresados en cent€/vkm) para los vehículos pesados son 4,9 veces mayores que para los turismos (28,3 cent€/vkm frente 5,8 cent€/vkm) según las estimaciones de Schroten *et al.* (2019a) para España, se simula un incremento del peaje aplicado sobre los vehículos pesados hasta 4,9 cent€/km.

Tabla II.18
Ingresos de pagos por uso de determinadas infraestructuras

Tipo de vehículo	Pago (€/km)	Variación coste vkm	Variación demanda vkm	Recaudación (millones euros)
Ligeros	0,01 €/km	1,04%	-0,94%	799,78
Pesados	0,03 / 0,049 €/km	3,13 / 5,10 %	-2,81 / -4,59%	373,04 / 598,14
Total	-	-	-1,19 / -1,44%	1.172,8 / 1.397,9

Fuente: Elaboración propia.

Nuevos desarrollos de la tributación del transporte rodado

Hasta el momento, las propuestas en el ámbito del transporte rodado se han ocupado de completar el conjunto de figuras tributarias y de intensificar las existentes para afrontar los importantes problemas medioambientales causados por este sector, contribuir al cumplimiento de los compromisos españoles y facilitar la transición ecológica. Son todas ellas, medidas de interés y aplicación en el corto y medio plazo. Sin embargo, la significativa caída de la recaudación asociada al transporte rodado en España (Gráfico II.5) y otros países avanzados refleja dificultades estructurales que habrán de resolverse con cambios tributarios y regulatorios profundos en este ámbito.

De hecho, la pérdida de capacidad recaudatoria de gran parte de los tributos considerados está vinculada a los avances tecnológicos (mayor eficiencia energética, emisiones contaminantes reducidas o nulas, etc.), que merman los pagos tributarios en la compra, tenencia y uso de combustibles, y a modificaciones en los hábitos de los consumidores. No obstante, persisten las externalidades negativas y otros costes no cubiertos por la incapacidad de los tributos tradicionales para abordarlas adecuadamente, al no existir una relación estrecha en muchos casos entre éstas y el consumo de carburantes y el tipo de vehículo utilizado. En este contexto, pretender resolver los problemas medioambientales y mantener la capacidad recaudatoria de estos tributos en el medio plazo mediante una mayor presión sobre bases tributarias menguantes no es una opción eficiente ni equitativa.

Los denominados tributos sobre el uso del vehículo permiten abordar las importantes externalidades asociadas al transporte rodado y mantener una recaudación elevada y estable (Lindsey, 2010). En su versión más simple estos tributos gravan la distancia recorrida (Langer *et al.*, 2017), si bien el desarrollo actual de las tecnologías de información y seguimiento hace posible la definición y aplicación de figuras que discriminen según el tipo de vehículo, el lugar y el momento de utilización (Gago *et al.*, 2019). De este modo, un impuesto sofisticado sobre el uso del vehículo permite incorporar adecuadamente los abultados costes asociados al transporte rodado en el proceso de decisión de los agentes.

Por todo lo precedente, este Comité considera conveniente explorar la futura introducción de un tributo sobre el uso de los vehículos que pueda sustituir a la mayor parte de los gravámenes

actuales sobre el transporte rodado. Esta sugerencia se corresponde con la necesaria innovación tributaria para aprovechar las oportunidades que brindan las nuevas capacidades tecnológicas para la internalización de todos los costes del transporte rodado y el mantenimiento de la elevada recaudación procedente del sector.

La sustitución de los actuales tributos sobre tenencia de vehículos y carburantes, y de los tributos sobre congestión y uso de infraestructuras que se introduzcan en el futuro, debería ser gradual y con una atención especial a los aspectos distributivos. El IEDMT debería mantenerse para garantizar decisiones de compra compatibles con los objetivos perseguidos (y con la tributación sobre uso asociada). La recaudación obtenida por el tributo sobre el uso del vehículo debería distribuirse entre los distintos niveles de gobierno de acuerdo fundamentalmente con la naturaleza territorial de los costes cubiertos y las competencias administrativas.

A continuación, la Tabla II.19 presenta la recaudación máxima esperada de un tributo sobre el uso que diferencie entre clase de vehículo, localización y hora para aproximarse a los costes externos (contaminación global y local, ruido, congestión y accidentes) y al desgaste de las infraestructuras. Las distintas externalidades se asociarían con la distancia recorrida medida según tipo de vehículo (cambio climático, accidentes), y lugar y hora de utilización de distintos tipos de vehículos (contaminación local y congestión). En este contexto, siguiendo la aproximación de Gago *et al.* (2020), se emplean datos de las emisiones de GEI de los automóviles de MITECO (2021a), a las que se aplica un tipo impositivo de 50 €/tCO₂ para abordar los costes de la contaminación atmosférica global. También se emplean datos sobre transporte de viajeros en turismos (vkm) del Ministerio de Transportes (MITMA, 2021a), distinguiendo entre transporte urbano e interurbano en el caso de la congestión, sobre los que se aplica el coste de cada externalidad (vkm) de Van Essen *et al.* (2019) para España, excepto para el coste de las infraestructuras que se obtiene de Schroten *et al.* (2019a).

Tabla II.19
Ingresos potenciales del tributo sobre uso de vehículo

Costes por uso de vehículo	Recaudación Millones euros (% de total)
Congestión	7.114,64 (22,4%)
Contaminación atmosférica local	2.136,01 (6,7%)
Contaminación atmosférica global	2.571,55 (8,1%)
Accidentes	13.655,76 (43,0%)
Ruido	3.261,08 (10,3%)
Coste de la infraestructura	2.994,42 (9,4%)
Total	31.733,45

Fuentes: Van Essen *et al.* (2019), Schroten *et al.* (2019a), MITMA (2021a) y MITECO (2021a).

Esta simulación genérica refleja la elevada capacidad recaudatoria de un tributo de esta naturaleza en España. Se trata, por supuesto, de un umbral máximo ya que no se incorporan las reacciones de los agentes y la cobertura total de los costes por uso de vehículos llevaría a un incremento de la carga tributaria sobre el sector (aunque la introducción de las otras propuestas del Comité ciertamente reduciría la diferencia). En cualquier caso, la magnitud y complejidad del cambio tributario exige la realización de evaluaciones experimentales detalladas antes de su definición e implantación.

Propuesta 11

Creación de un impuesto sobre los billetes de avión.

Tal y como se indicó con anterioridad (P5), el transporte aéreo genera importantes costes medioambientales y su inusitado crecimiento durante los últimos años, casi duplicando el número de pasajeros transportados entre 2009 y 2019 y con proyecciones de nueva duplicación a mediados de la próxima década (ICAO, 2019; IATA, 2018), junto a un limitado desarrollo e introducción de tecnologías no contaminantes, demanda la intensificación de las actuaciones correctoras sobre el sector para evitar impactos medioambientales inasumibles.

Además de corregir el tratamiento favorable de los combustibles de aviación (P5A), este Comité recomienda acciones tributarias adicionales para incorporar los costes medioambientales en los billetes de avión con objetivos de moderación de demanda. Esta propuesta busca así equilibrar las actuaciones correctoras en los distintos segmentos de transporte para inducir cambios de comportamiento que respondan a la internalización de todos los costes del transporte aéreo, favorezcan el cambio modal en trayectos cortos y promuevan el desarrollo e implantación en el sector de tecnologías que sean compatibles con la transición ecológica. Este tributo no ha de aplicarse sobre vuelos que no generen emisiones directas de GEI y, por ello, lanza las señales adecuadas para el cambio tecnológico en el sector.

Existen numerosos estudios sobre el diseño y evaluación de este tipo de tributos. Larsson *et al.* (2019) recomiendan la adopción de tributos nacionales sobre los billetes para complementar las acciones correctoras del EU ETS y superar la aproximación compensatoria de CORSIA¹⁴⁹. Falk y Hagsten (2019) reportan reducciones significativas del número de pasajeros tras la introducción en 2011 de un impuesto de estas características en Alemania y Austria, aunque estas se concentran en vuelos de bajo coste y pueden deberse a traslados a otros aeropuertos fronterizos (Borbely, 2019). Por su parte, Faber y Huigen (2018) y Ministerio de Finanzas de Holanda

¹⁴⁹ Este esquema, desarrollado por la Organización Internacional de Aviación Civil de Naciones Unidas, usa reducciones de emisiones en otros sectores/áreas para compensar los incrementos producidos en el sector aéreo.

(2019) resumen los fundamentos de estos tributos y refieren las experiencias existentes en ocho países europeos.

La Tabla II.20 presenta los resultados de la evaluación de la introducción de un impuesto sobre los billetes de avión en España. Se emplea el tipo impositivo introducido por Holanda en 2021, 7,85 €/pasajero, en el rango medio de las aplicaciones europeas (FCC Aviation, 2021). Siguiendo a Gago *et al.* (2021b), se considera el número de pasajeros de avión con salida de España en 2019, distinguiendo entre vuelos domésticos e internacionales (Eurostat, 2021d). Para determinar la parte de estos viajes que corresponde a los hogares, así como el precio medio del billete de avión, se utiliza la Encuesta de Turismo de Residentes (INE, 2021d). El impacto sobre la demanda de billetes de las reformas consideradas se calcula utilizando las elasticidades-precio de los vuelos domésticos (-1,4) e internacionales (-0,93) de Sainz-González *et al.* (2011) e IATA (2008). Para los viajes que no son del sector residencial se aplica una corrección sobre la elasticidad de 0,522 (European Commission, 2019a).

Tabla II.20
Impactos sobre los precios, viajeros, emisiones y recaudación de P11

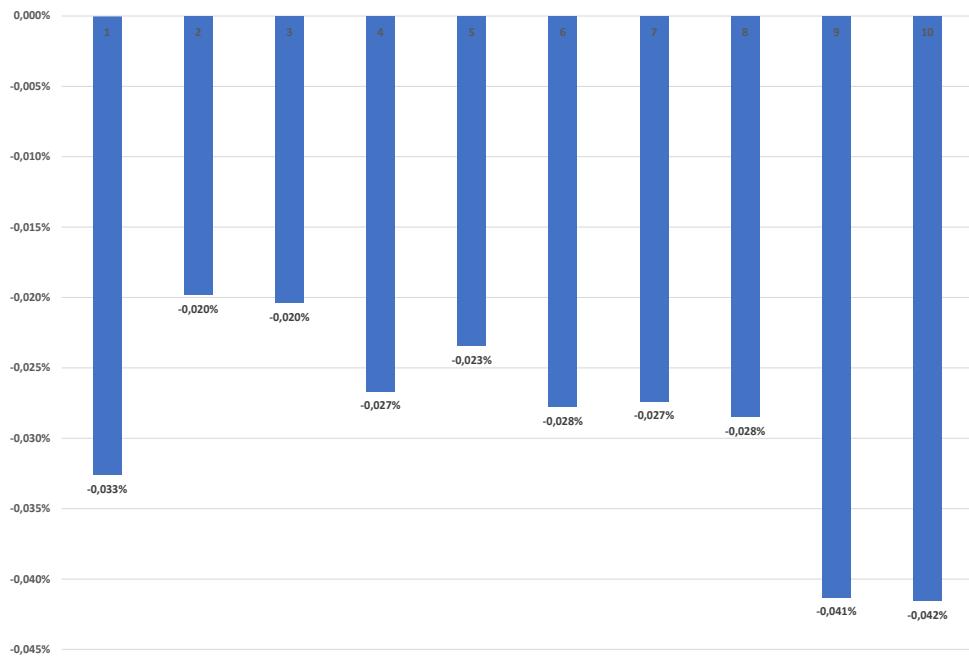
Tipo de consumidor	Tipo de vuelo	Precio final	Viajeros (emisiones de CO ₂)	Recaudación adicional (millones de euros)		
				I. Aviación	IVA	Total
Residencial	Doméstico	14,97%	-20,96%	209,68	-16,17	193,51
	Internacional	6,67%	-6,23%	185,19	-	185,19
No residencial	Doméstico	14,97%	-12,70%	59,47	0,17	59,64
	Internacional	6,67%	-2,54%	513,49	-	513,49
Total		-	-8,50% (-5,59%)	967,83	-16,00	951,83

Fuente: Elaboración propia.

La Tabla II.20 muestra los importantes efectos sobre demanda, emisiones y recaudación del tributo simulado sobre billetes de avión. Siguiendo el mismo procedimiento empleado en P5A, el Gráfico II.20 muestra unos resultados distributivos que indican, como entonces, una distribución progresiva de la carga tributaria.

Dada la relevancia de las actividades turísticas en España, el Comité recomienda una especial atención a los impactos de esta propuesta, a sus interacciones con la tributación del queroseno de aviación, y al uso de parte de la recaudación con objetivos compensatorios sobre dicho sector. En cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que una parte importante de los turistas que visitan España ya se ven afectados por impuestos nacionales sobre los billetes de avión. El Comité también recomienda destinar una parte considerable de la recaudación para favorecer el desarrollo e implantación de tecnologías menos gravosas desde un punto de vista medioambiental en el sector aéreo.

Gráfico II.20
Impacto distributivo por deciles de renta equivalente de P11



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

Como en el caso de P5A, podrían considerarse mecanismos compensatorios a los hogares de menor capacidad económica para evitar que la tributación adicional dificulte su acceso al transporte aéreo. Finalmente, se sugiere considerar la devolución parcial del gravamen considerado a los residentes en Canarias, Baleares, Ceuta y Melilla¹⁵⁰.

En resumen, las propuestas tributarias de este epígrafe tienen como objetivo fundamental reducir el uso de combustibles fósiles para facilitar el cumplimiento, a mínimo coste, del compromiso de descarbonización de la economía española a mediados de siglo, así como incorporar los numerosos y gravosos costes externos asociados al transporte rodado y a la aviación. A ese efecto se propone una intensificación de la tributación unitaria sobre los combustibles fósiles, en línea con la propuesta de DFE del paquete *Fit for 55*, y se sugieren cambios en la tributación sobre la adquisición y tenencia de vehículos de tracción mecánica. También se propone la creación de dos nuevos tributos sobre el transporte rodado que respondan a los graves problemas de congestión y que permitan recuperar costes de infraestructuras. En el medio plazo se sugiere la conveniencia de sustituir los actuales tributos sobre el transporte rodado (excepto el IEDMT) por un impuesto sobre el uso de los vehículos que incorpore todos los costes externos e infraestructurales. Tam-

¹⁵⁰ A partir de datos de CNMC (2020b), el coste de extender a este impuesto la actual bonificación de las tarifas aéreas para los residentes en dichos territorios sería de 32,7 millones de euros.

bién se propone la creación de un tributo sobre los billetes de avión con objetivos de moderación de demanda mientras no se desarrollen e implanten alternativas sostenibles en dicho sector.

Las propuestas de esta sección deben interpretarse como un todo interrelacionado que busca la incentivación del cambio modal mediante la correcta incorporación de costes, la adecuación del parque de vehículos a los objetivos medioambientales de corto, medio y largo plazo, y la promoción del desarrollo e implantación de tecnologías más favorables desde un punto de vista medioambiental. En este sentido, la evaluación ilustrativa de las propuestas apunta una elevada efectividad medioambiental en la mayor parte de los casos, lo que reivindica el papel de la tributación medioambiental en este campo. De hecho, el sector transporte cumple la mayor parte de condiciones (numerosos agentes heterogéneos, diversidad de impactos medioambientales, tecnologías en distinto estado de madurez, etc.) para la aplicación preferente del instrumental tributario con objetivos correctores.

Dada la importancia socioeconómica de este sector, el Comité presta una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad. En relación con los primeros, la combinación de las propuestas en este ámbito con las presentadas para el sector eléctrico reduce considerablemente los efectos regresivos, si bien se recomiendan compensaciones adicionales sobre las primeras deciles de renta y los hogares rurales. Respecto a los impactos sobre la competitividad, el Comité sugiere un uso mayoritario de la recaudación adicional procedente del sector no residencial para el desarrollo e implantación de tecnologías compatibles con la transición ecológica.

Las simulaciones que en general ilustran las distintas propuestas, habitualmente con diferentes intensidades, señalan la existencia de importantes capacidades recaudatorias netas, esto es, después de las compensaciones distributivas y sobre la competitividad antes apuntadas. La mayor tributación de los combustibles fósiles podría suministrar así en su rango alto, también descontadas las aportaciones a RECORE, unos 5.000 millones de euros anuales y el IEDMT podría aportar hasta 2.335 millones de euros adicionales que, en parte, podrían emplearse para intensificar los programas de sustitución de vehículos con objetivos medioambientales y distributivos.

5.3. Aumento de la circularidad

Este epígrafe, como el precedente, incluye cuestiones de distinta naturaleza pero ciertamente relacionadas. La circularidad se interpreta aquí como una estrategia general de reducción del uso de materiales y de deterioro medioambiental, lo que justifica la inclusión de la tributación sobre ciertas emisiones atmosféricas y sobre fertilizantes nitrogenados junto a propuestas respecto a la fiscalidad los residuos.

Tanto en estos ámbitos como, especialmente, en la fiscalidad medioambiental de las aguas, la limitada evidencia académica, las menores experiencias existentes en la realidad que pueden servir de referencia y, sobre todo, la escasa disponibilidad de datos en España, explican el reducido

número de propuestas y en bastantes casos la ausencia de simulaciones con respecto a los epígrafes precedentes. Sería por ello muy recomendable, en el sentido apuntado en otros apartados del informe, contar en el futuro con datos detallados y de calidad que permitan justificar y evaluar los distintos instrumentos de intervención pública que habrán de intensificarse o introducirse en los próximos años en esta área.

El núcleo de la denominada ‘economía circular’, que da nombre y concentra buena parte de las propuestas del epígrafe, es un modelo de desarrollo socioeconómico sostenible que busca reducir el flujo lineal de materiales en los procesos de producción y consumo. Funciona extendiendo la vida útil y reubicando los desechos desde el final de cadena de suministro hasta el comienzo. Además de promover ciclos de materiales de alto valor y el reciclaje tradicional, desarrolla enfoques de sistemas de cooperación entre productores, consumidores y otros agentes sociales (Korhonen *et al.*, 2018). Por ello, buena parte de las propuestas de este apartado buscan la minimización del uso de materiales y de los residuos y el paralelo refuerzo de la reutilización y del reciclaje.

Una mala gestión de los residuos contribuye al cambio climático y a la contaminación del aire, y afecta directamente a los ecosistemas y especies (EEA, 2014). Así, los vertederos liberan metano y, en función del modo en que se construyeron, pueden contaminar el agua y el suelo. Además, la gestión deficiente de los residuos puede afectar gravemente a algunos ecosistemas como los marinos y los costeros, y los residuos que no se reciclan ni se recuperan suponen una pérdida de materias primas y otros inputs, de forma que los impactos medioambientales en el ciclo de vida son muy superiores a los que se producen en las fases de gestión de residuos.

En el caso de los áridos, su extracción y transporte tiene impactos medioambientales en forma de alteración del paisaje, efectos sobre a biodiversidad y contaminación de diversos tipos. Además, se trata de un recurso no renovable y existen conflictos en el uso de la tierra entre la explotación de canteras, la agricultura y las actividades recreativas (Danielsen y Kuznetsova, 2015). La reducción del uso de estos materiales vírgenes mediante reciclaje o productos alternativos forma parte, por tanto, de estrategias de fomento de la circularidad.

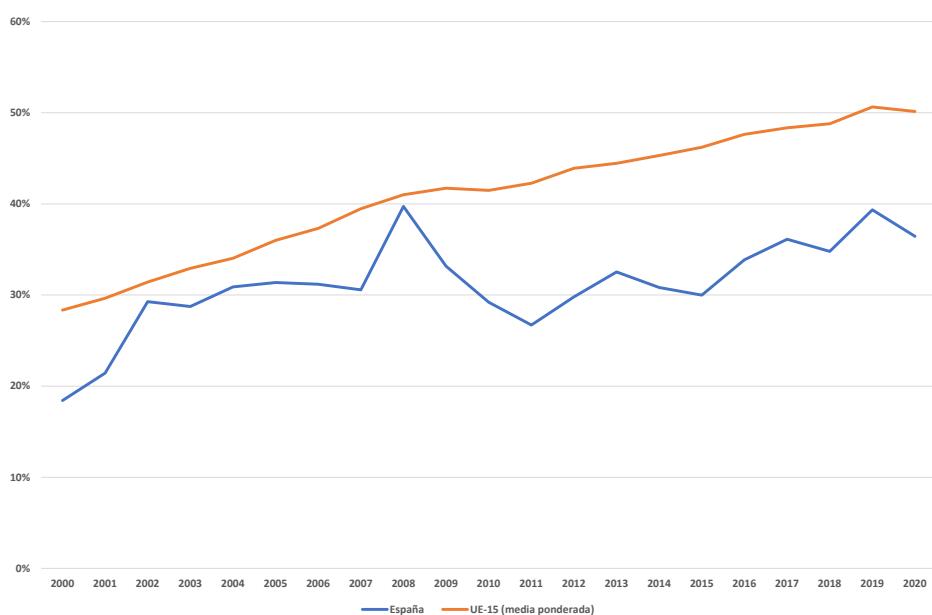
Por su parte, el uso excesivo e ineficiente de fertilizantes nitrogenados puede contaminar los suelos y las aguas y provocar impactos relevantes en diversos ecosistemas y sobre la salud humana. Estos impactos incluyen, entre otros, una importante reducción de la calidad de las aguas y la eutrofización de los sistemas de agua dulce y la afectación de zonas costeras (UNEP, 2021). En el caso español, la situación en este ámbito es especialmente preocupante y ha llevado a la Comisión Europea a denunciar recientemente a España ante el TJUE por no tomar medidas suficientes para abordar estos problemas¹⁵¹.

¹⁵¹ Véase Dictamen motivado de la Comisión Europea de 2 de julio de 2020 (2018/2250-C(2020) 3783 final) por incumplimiento de determinadas obligaciones contenidas en la Directiva 91/676 sobre protec-

Finalmente, tal y como se apuntó en el epígrafe 4.1, la contaminación atmosférica constituye un importante problema ambiental en España, al generar impactos muy relevantes sobre la salud humana (EEA, 2021a), además de provocar importantes alteraciones ecológicas y pérdidas de biodiversidad, y afectar a los cultivos agrícolas e infraestructuras de diverso tipo (MITECO, 2021i).

En el caso español hay un conjunto de compromisos en el ámbito de la economía circular que, como mostraba sintéticamente la Tabla II.1, está lejos de cumplirse en muchos casos. En este sentido, la Comisión Europea (2019a) indica que, aunque los residuos municipales han disminuido en los últimos años y se encuentran por debajo de la media de la UE en términos *per capita*, su tratamiento no ha mejorado significativamente, con un nivel de reciclaje muy alejado de las cifras europeas desde principios de siglo (Gráfico II.21). Además, el porcentaje de residuos que finalizan en vertederos era, en 2018, del 48,2%, muy por encima de la media de la UE (38,5%) (Eurostat, 2021e).

Gráfico II.21
Porcentaje de residuos urbanos reciclados en España y UE-15 (2000-2020)



Fuente: Eurostat (2021e).

Notas: Media ponderada por población de los países de la UE-15.

No hay datos disponibles para Dinamarca (2012) Irlanda (2013, 2015, 2019 y 2020), Grecia, Italia y Austria (2020) y Reino Unido (2019 y 2020), por lo que no se incluyen en las medias de los años correspondientes.

Ante esta situación, el Gobierno de España (2020) elaboró recientemente la Estrategia Española de Economía Circular (EEEC) que establece un conjunto de objetivos cuantitativos para 2030 y seis sectores prioritarios sobre los que actuar¹⁵². Nótese que, en línea con lo indicado al comienzo del epígrafe, la EEEC va más allá de la gestión de residuos e incluye objetivos de reducción de uso de agua y de emisiones de GEI. Por su parte, el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR) define la estrategia general y los objetivos mínimos para el período 2016-2022. Asimismo, las CCAA deben elaborar sus respectivos planes autonómicos de gestión de residuos y las EELL, en el marco de sus competencias, pueden elaborar, individualmente o agrupadas, programas de gestión de residuos en coordinación con las administraciones autonómicas. Por su parte, la LCCTE contempla el fomento de la reutilización de residuos y prevé que el desarrollo por el Gobierno de Planes de Acción trienales que incluirán medidas y planes de acción sectorial alineados con los objetivos climáticos y los objetivos de la propia EEEC.

En cualquier caso, la limitada efectividad de las aproximaciones regulatorias aplicadas hasta el momento en el ámbito de los residuos y usos de materiales, descritas someramente en los siguientes epígrafes, recomienda una reformulación de estrategias e instrumentos para poder cumplir con los ambiciosos objetivos medioambientales a los que se enfrenta España. En particular, la EEEC cita a la fiscalidad dentro de las políticas clave para avanzar en economía circular. Esta, como en los problemas abordados en apartados previos, constituye un mecanismo fundamental por su capacidad de incentivar a los agentes a reducir los residuos y el uso de materiales.

No obstante, la fiscalidad medioambiental sobre los residuos presenta algunas peculiaridades que han de considerarse para su correcta utilización: su aplicación en un entorno regulatorio particularmente complejo, que puede incluir esquemas de responsabilidad ampliada del productor (RAP), sistemas de depósito, devolución y retorno, etc.; la posible introducción en las distintas fases de la vida del producto, desde materia prima a bien de consumo o generación de residuo; una elevada diferenciación de tipos impositivos poco común en otros ámbitos, que puede afectar a sus propiedades coste-eficientes pero justificable en función del tipo y destino de los residuos; y la necesaria consideración del posible vertido o gestión ilegal de residuos, con implicaciones para la estructura tributaria e intensidad impositiva.

¹⁵² También conocida como *España Circular 2030*, la EEEC enumera construcción, agroalimentario, pesquero y forestal, industrial, turismo y textil como sectores prioritarios. Con 2010 como año de referencia, los objetivos en materiales y residuos son: reducir en un 30% el consumo nacional de materiales en relación con el PIB; reducir la generación de residuos un 15%; reducir la generación de residuos de alimentos en toda la cadena alimentaria en un 50% de reducción per cápita a nivel de hogar y consumo minorista y en un 20% en las cadenas de producción y suministro a partir de 2020 e incrementar la reutilización y preparación para la reutilización hasta llegar al 10% de los residuos municipales generados.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el Comité centra sus propuestas en tres modalidades tributarias: sistemas de pago por generación de residuos, impuestos sobre entrega de residuos e impuestos sobre extracción de ciertos materiales. Los sistemas de pago por generación de residuos, que se aplican sobre usuarios de los servicios de recogida, introducen señales intensas para su reducción y recogida selectiva, mientras que los impuestos al vertido y la incineración de residuos se aplican sobre las entidades que llevan a cabo los servicios de recogida. Ambos son esenciales para conseguir la aplicación efectiva de dos principios básicos en la gestión de residuos: el de ‘quien contamina paga’ y el de la ‘jerarquía de residuos’¹⁵³ (OFR, 2021a; 2021b). Por su parte, los impuestos sobre extracción de ciertos materiales permiten reducir su uso y favorecen alternativas menos gravosas. En el caso de los áridos, estos tributos provocan una reducción de la demanda de agregados primarios y sus costes medioambientales asociados, promoviendo el uso de materiales reciclados (EEA, 2008).

En el caso de los fertilizantes nitrogenados, la alternativa tributaria permite incorporar en su precio parte de sus costes medioambientales, desincentivando el uso abusivo de los más dañinos y favoreciendo la utilización de las opciones más favorables desde un punto de vista medioambiental. Por su parte, los impuestos sobre ciertas emisiones atmosféricas, similares en su naturaleza y funcionamiento a figuras ya analizadas en otros apartados (particularmente, tributos sobre emisiones de GEI), permiten internalizar parte del daño medioambiental que provocan, incentivando a los agentes a adoptar tecnologías más limpias que les permitan reducir sus emisiones.

Como en los apartados precedentes, el entorno regulatorio favorece la consideración de estas figuras tributarias, si bien su establecimiento y aplicación ha de ser coherente con otros instrumentos aplicados para evitar la sobre-regulación y garantizar una adecuada articulación de incentivos. En este sentido, la circularidad ocupa un lugar destacado en el componente de política industrial del PRTR, que indica que la fiscalidad ha de alinearse y ser coherente con las líneas del plan de apoyo y el marco regulatorio en el que se proyecten en línea con el nuevo Plan de Acción de la Comisión Europea (2020b). Considerando la circularidad un aspecto clave en la progresión de la industria hacia la neutralidad climática y la competitividad a largo plazo, el Plan de Acción contempla modificaciones en diversas normativas para aumentar la circularidad (Directivas 2010/75 sobre emisiones industriales; 94/62 relativa a los envases y residuos de envases y 2019/904 sobre productos de plástico de un solo uso), a las que España deberá adaptarse.

No obstante, la tributación existente en este ámbito en las distintas Administraciones españolas es insuficiente (Comisión Europea, 2019a) y heterogénea. Esta situación, como reconoce la

¹⁵³ La jerarquía de residuos indica el orden de prioridades de gestión de residuos: prevención, preparación para la reutilización, reciclado, otros tipos de valorización y eliminación. El vertido y la incineración están en los dos últimos escalones de la jerarquía.

EEEC, puede fomentar el traslado de residuos (fundamentalmente industriales) a territorios donde cuenten con una fiscalidad más favorable. Esta situación resta eficacia a las figuras tributarias en su función de desincentivar opciones contrarias al principio de jerarquía de residuos, clave para disociar la relación existente entre crecimiento económico y la producción de residuos, establecido por la Directiva marco de residuos 2008/98 (DMR), incorporada en España por la Ley 22/11 de Residuos y Suelos Contaminados (LRySC)¹⁵⁴.

En la actualidad, los tributos existentes en España relacionados con las figuras que se contemplan este apartado incluyen las tasas de residuos, figuras de ámbito local utilizadas mayoritariamente para gravar los servicios de recogida y tratamiento de residuos. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales permite a las EELL una elevada autonomía en este ámbito, lo que provoca una elevada heterogeneidad, si bien generalmente no dependen de la generación efectiva de residuos de cada agente, por lo que no incentivan su reducción o la recogida selectiva (Cusiné *et al.*, 2021).

Asimismo, a nivel autonómico existen trece impuestos propios que gravan el depósito y/o la eliminación de diversos tipos de residuos (municipales, comerciales, industriales, de la construcción, peligrosos o varias de estas categorías) y con una amplia variedad de tipos impositivos, así como un impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (Andalucía), impuestos que en 2020 recaudaron más de 113 millones de euros (Ministerio de Hacienda, 2021e).

También en este ámbito, se encuentra en una avanzada tramitación parlamentaria el Proyecto de LRySC. El Proyecto de Ley establece dos tributos, el impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (IEDVIR), que sustituirá las figuras existentes en las CCAA, gravando la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética. Este se configura como un impuesto indirecto y de titularidad estatal cuya recaudación se asigna a las CCAA en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles y se estima que recaudará 836 millones de euros anuales. El Proyecto de Ley incorpora también un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR) que gravará la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o introducción irregular de envases de plástico de un solo uso, en función de la cantidad de plástico que contengan, y que prevé recaudar 491 millones de euros anuales. El tributo pretende contribuir al cumplimiento de los objetivos establecidos por la UE en el ámbito de los plásticos no reciclados y redundar en una menor contribución

¹⁵⁴ Esta contempla cuestiones relacionadas con diversos epígrafes de este apartado. Entre ellas, la posibilidad de establecer “medidas económicas, financieras y fiscales para fomentar la prevención de la generación de residuos, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados del reciclado, así como para que el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero”, aclarando que “con estas finalidades podrán establecerse cánones aplicables al vertido y a la incineración de residuos domésticos”.

española al presupuesto de la UE por el recurso propio del plástico en vigor desde el 1 de enero de 2021¹⁵⁵ (Consejo de la Unión Europea, 2020).

En el caso de las emisiones de contaminantes atmosféricos, en la actualidad siete CCAA cuentan con impuestos propios que generalmente gravan las emisiones de NOx y óxidos de azufre, pero también en algunos casos las emisiones de CO₂ (Andalucía y Aragón), COV y NH₃ (Murcia) o partículas y carbono orgánico total (Cataluña), cuya recaudación conjunta en 2020 ascendió a 20,5 millones de euros (Ministerio de Hacienda, 2021e). En cualquier caso, los bajos tipos impositivos aplicados en relación con el daño medioambiental introducen unos efectos limitados sobre el comportamiento de los agentes.

La evidencia académica sobre la fiscalidad medioambiental española en estos ámbitos se ha centrado en los residuos. Así, diversos trabajos han analizado la efectividad de los impuestos autonómicos sobre el depósito y la eliminación de residuos (Vallés y Zárate, 2021; Vallés *et al.*, 2010; Puig *et al.*, 2012, Freire *et al.*, 2018), poniendo de manifiesto que estos tributos tienen un impacto económico limitado y no parecen reducir el daño medioambiental debido a la aplicación de tipos impositivos bajos. Además, en el caso de la tributación de los residuos industriales, la literatura documenta una distinta reacción de los agentes ante las diferencias fiscales entre CCAA (aplicación o no del tributo y distinta intensidad). En relación a las tasas de residuos municipales, Chamizo *et al.* (2018) muestran que la solución más generalizada es una tarifa plana por hogar, o plana escalonada, que en promedio solo cubre el 59% del coste de gestión. Por su parte, Puig y Calaf (2011) estudian diversas experiencias municipales de utilización de sistemas de pago por generación y muestran que la puesta en marcha de estos sistemas mejora la recogida selectiva y consigue simultáneamente una reducción en la generación de residuos por habitante¹⁵⁶.

En relación a las propuestas en este ámbito de comisiones anteriores de expertos, la CERSTE (2014) propuso crear un impuesto estatal sobre depósito de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos, inspirado en los rasgos esenciales de los impuestos autonómicos ya existentes, que se cedería a las CCAA con competencias normativas sobre el tipo de gravamen (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), aparte de la cesión de la gestión y del importe de la recaudación. Además, también propuso la introducción de un impuesto estatal sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂, que también estaría cedido a la CCAA con competencias normativas dentro de unos límites, de gestión y sobre la recaudación.

¹⁵⁵ Este se basa en la cantidad de residuos de plástico no reciclados, con una contribución de 0,80 euros por kg.

¹⁵⁶ Este resultado está en línea con las conclusiones de la evidencia académica internacional. En este sentido, Carattini *et al.* (2018) apuntan a la alta efectividad de estas figuras y su elevada aceptación *ex-post*, esto es, después de experimentar su funcionamiento.

Desde estos antecedentes y consideraciones, este Comité propone la adopción de las siguientes medidas:

Propuesta 12

Intensificación y extensión de los tributos de la Ley de residuos y suelos contaminados.

Como se indicó anteriormente, en la actualidad se encuentra en tramitación parlamentaria el IEDVIR. El Proyecto de Ley articula la cesión del impuesto a las CCAA no solo respecto a la recaudación, sino también a la gestión y a las competencias normativas (para aprobar incrementos de los tipos de gravamen) si bien esta competencia normativa no se hará efectiva hasta la plena incorporación del impuesto en el sistema de financiación autonómica¹⁵⁷.

En relación con este tributo, el Comité recomienda, que se establezca una senda creciente de los tipos reales del IEDVIR para intensificar los efectos del tributo y garantizar su aplicación gradual. Esta senda deberá concretarse sobre la base de una información completa y fiable respecto del coste de las alternativas de tratamiento que se pretenden fomentar, para determinar los tramos e intensidad del impuesto de forma que genere un cambio efectivo de conductas y el abandono progresivo del depósito en vertedero e incineración para contribuir al cumplimiento de los compromisos españoles en este ámbito. También será necesario que la senda considere la posible aparición de episodios de gestión y vertido ilegal de residuos, que deben evitarse aun a costa de no internalizar totalmente el coste medioambiental.

Respecto al IEPNR, el Comité sugiere considerar la extensión de este tributo a otras categorías de envases para ganar coherencia con el objetivo pretendido: fomentar el uso de envases más ecológicos como parte de una estrategia más amplia para reducir la generación y gestión de residuos. Un alcance más amplio en el ámbito de aplicación del IEPNR, o bien el establecimiento de figuras tributarias específicas para categorías distintas de los envases de plásticos de un solo uso (véase recomendación relacionada) redundaría en un aumento de la circularidad y en una más rápida consecución de los objetivos asociados, haciendo un especial hincapié en la reducción de envases y en el uso de alternativas recicladas.

La revisión del diseño y ámbito del tributo precedente debería considerar las características diferenciales de los distintos envases (por ejemplo, graduando los tipos impositivos o estableciendo reducciones en la base imponible) para ser coherente con la finalidad de aumentar la circularidad. Además, el gravamen no debería desconocer el potencial de los sistemas de depósito, devolución

¹⁵⁷ El nuevo impuesto, más bajo que el existente y en vigor en algunas CCAA (por ejemplo, Cataluña), puede afectar a los sistemas de retorno de recaudación a los entes locales (en función de los resultados de sus políticas en este ámbito) que existen en algunos casos.

y retorno de envases y residuos de envases (SDDR) que contrastan con la reducida efectividad de los actuales sistemas de recogida sin incentivos. En este sentido, la LRySC contempla la implantación de SDDR y delimita el alcance de las obligaciones derivadas de los sistemas de RAP¹⁵⁸. La extensión del alcance de este tributo debería considerar la existencia de estos sistemas para evitar sobre-regulación, en todo caso teniendo en cuenta que hasta el momento el funcionamiento de la RAP no ha permitido revertir el deficiente cumplimiento de los compromisos españoles en este ámbito. El Comité considera que la posible extensión del IEPNR puede vincularse a la falta de progreso en los objetivos medioambientales establecidos y promover, de esta manera, una intensificación y mayor efectividad de los actuales sistemas de RAP que, de producirse en un plazo preestablecido, hagan innecesaria dicha extensión del ámbito de aplicación del tributo.

No se realiza una evaluación específica de esta propuesta. No obstante, de emplear un tipo impositivo similar para todos los tipos de envases, la recaudación superaría los 2.500 millones de euros y se esperan reducciones significativas en el uso de estos productos¹⁵⁹. En todo caso, los desiguales impactos medioambientales asociados a los distintos tipos de envases y las distintas posibilidades de reciclaje y reutilización no aconsejan un tipo impositivo uniforme. Tampoco parece conveniente utilizar un tipo igual al empleado sobre plásticos de un solo uso en productos ya sujetos a sistemas de RAP. En conclusión, la capacidad recaudatoria de la extensión del IEPNR será considerablemente menor que la apuntada.

Propuesta 13

Reformulación de la tributación municipal de residuos para vincularla a sistemas de pago por generación.

Los datos disponibles (Eurostat, 2021e) reflejan que el porcentaje de residuos reciclados a nivel estatal (34,7% en 2019) está muy por debajo del 50% exigido por la UE en 2020, mientras que el peso de los residuos urbanos recogidos se redujo un -6,9% entre 2010-2018 (INE, 2021e), también por debajo del objetivo de reducción del peso de los residuos producidos un -10% entre 2010-2020 (véase Tabla II.1). En este contexto, en línea con los objetivos de la DMR, este Comité propone reformular el actual sistema de tributación municipal de residuos para vincularla a sistemas de pago por generación.

¹⁵⁸ Establecidos por la LRySC de 2011, que indica que quienes generan productos que con su uso se convierten en residuos quedan involucrados, en aplicación del principio de ‘quien contamina paga’, en la prevención y en la organización de su gestión. Los sistemas integrados de gestión de envases vigentes creados en el marco de la legislación específica para cada flujo de residuos son ECOEMBES (envases ligeros y papel cartón), ECovidrio (envases de vidrio) y SIGFITO (envases de productos agrarios). El Proyecto de LRySC establece un nuevo modelo y marco jurídico para los sistemas colectivos de RAP.

¹⁵⁹ Así, Dace *et al.* (2014) apuntan una elevada elasticidad precio de la demanda de materiales para envases.

El pago por generación supone medir los residuos reales generados por cada hogar o comercio y establecer el importe de la tributación sobre residuos en función de la cantidad generada y el tipo de residuos, creando de este modo incentivos para la reducción de los residuos y para su recogida selectiva si se grava especialmente la fracción de residuos mezclados. Normalmente, los modelos de pago por generación tienen una parte independiente de la generación y una parte variable en función de los residuos generados de determinadas categorías (OFR, 2021b). La parte variable suele calcularse mediante identificación del recipiente, mediante pago por cubo (con conteo individual o frecuencia predeterminada), pesaje en contenedor o pago por bolsa (Agència de Residus De Catalunya, 2010).

Además de materializar el principio de ‘quien contamina paga’, estos tributos son fundamentales para reducir la producción de residuos y para mejorar su recogida separada, reduciendo los costes de tratamiento y ampliando los ingresos municipales por valorización. Uno de los problemas actuales que impiden la mejora de los niveles de reciclado es la baja calidad de la recogida separada, por lo que el pago por generación es pieza clave para impulsar y agilizar el cumplimiento de los objetivos de reciclado y reducción de generación de residuos.

Una razón adicional para esta propuesta se vincula al mencionado Proyecto de LRySC. En particular, los principales obligados por el IEDVIR serán las EELL, que habrán de trasladar el incentivo hacia los hogares y empresas por una doble vía: exigiendo en sus ordenanzas la recogida separada de las diversas fracciones y estableciendo, en el plazo de dos años, una tasa o tarifa obligatoria, que cubra todos los costes de gestión de los residuos y cuya cuantía individual esté en función de los residuos generados. Además, el Proyecto de Ley exige a las EELL implantar, en un plazo de dos años, nuevas tasas o tarifas de residuos que habrán de incluir la totalidad de los costes de la recogida, transporte y tratamiento de residuos y tomar en consideración los residuos realmente generados (Herrera Molina, 2021).

A continuación, se simula la introducción de un incremento en las tasas municipales de residuos domésticos actualmente existentes, que grave los residuos mezclados en función de su peso. Se consideran datos del Ministerio para la Transición Ecológica (MITECO, 2021c) sobre la cantidad de residuos de competencia municipal recogidos en España en 2018 (último año disponible), que se reparten entre residuos domésticos y residuos del sector servicios asumiendo que el 65% de los residuos municipales son domiciliarios. No se dispone de datos de la recaudación por tasas de residuos, por lo que se estima con la siguiente metodología: Pellicer *et al.* (2020) estiman que el importe medio de las cuotas domésticas de las tasas de residuos en 2019 fue de 89,4 €, por lo que, considerando que en España había 18,6 millones de hogares en 2019 (INE, 2021b), se obtiene una recaudación total de 1.665,14 millones de euros. De este modo, si las tasas actuales gravasen por kg de residuos, la recaudación actual se lograría con un gravamen de 11,5 cent€/kg.

Se evalúa, a efectos ilustrativos, el mantenimiento de las tasas actuales (asumiendo que toman la forma de cuota fija) y el establecimiento de un gravamen adicional de 0,05 €/kg de residuos

mezclados¹⁶⁰. La Tabla II.21 recoge los impactos sobre la demanda de recogida de residuos mezclados, utilizando una elasticidad precio de -0,339, según el metaanálisis de Bel y Gradus (2016), y la recaudación adicional.

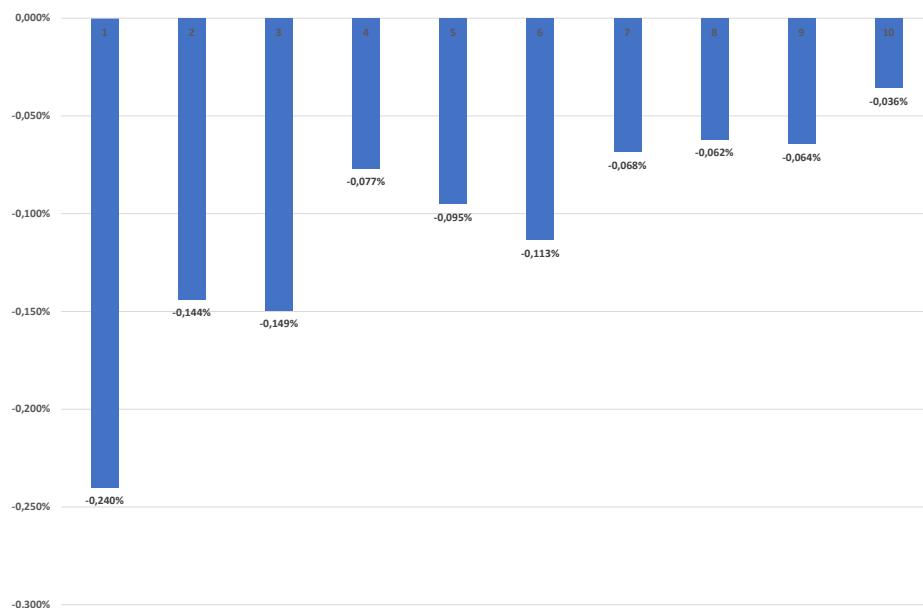
Tabla II.21
Efectos del pago por generación de residuos

Incremento en el Coste final por kg (%)	Demanda (%)	Recaudación adicional (Millones de euros)
43,46%	-14,73%	294,60

Fuente: Elaboración propia.

Para simular el impacto distributivo de la propuesta, se consideran los microdatos de 2011 para España de la EPIC (OECD, 2012), actualizando las cantidades monetarias a 2019 mediante el IPC. Se dispone de datos de la cantidad de residuos mixtos generados en el hogar semanalmente, que se multiplica por 52 para obtener la cantidad anual. Dado que la información se proporciona en litros, se convierte a kg usando un factor de conversión de 0,150kg/l (Singh *et al.*, 2014). El Gráfico II.22 apunta el impacto regresivo de la propuesta, por lo que se observa un *trade-off* entre eficiencia y equidad. En cualquier caso, otras soluciones para cumplir con los objetivos españoles en la reducción de residuos generados y la recogida selectiva, por ejemplo a través de un incremento lineal generalizado de las actuales tasas de residuos, probablemente ocasionen impactos más regresivos.

Gráfico II.22
Impacto distributivo de P13



Fuente: Elaboración propia.

Nota: Porcentaje de variación medio en la renta equivalente por deciles de renta.

¹⁶⁰ El gravamen local sobre residuos (con parte fija y pago por generación) podría, en su caso, adoptar la forma de prestación patrimonial de carácter público no tributaria, lo que permitiría introducir incentivos para la reducción de residuos más allá de la cobertura de costes de recogida (límite para las actuales tasas).

Reflexión sobre los gravámenes indirectos de residuos y usos de materiales

El Comité recomienda considerar la introducción o la intensificación de impuestos específicos sobre ciertos productos de difícil reciclaje y de elevados costes de gestión una vez finalizada su vida útil, para recoger todos los costes externos y desincentivar su uso, tal y como sucede en diversos países de nuestro entorno con baterías, bolsas de plástico, ruedas o aceites, entre otros (Convery *et al.*, 2007). El diseño e introducción de estas figuras debe considerar los tributos y otras medidas existentes en este ámbito, de forma que su aplicación sea complementaria y contribuya a la consecución de los compromisos españoles en circularidad.

Propuesta 14

Creación de un impuesto sobre extracción de áridos.

La extracción de áridos ha sido objeto de medidas regulatorias y fiscales a nivel internacional con el objetivo común de reducir sus externalidades negativas (afectación de paisaje, emisiones contaminantes de distinta naturaleza, etc.). Catorce países europeos han aplicado figuras tributarias de esta naturaleza con buenos resultados, excepto en Dinamarca debido al bajo nivel de tributación (Sastre *et al.*, 2018). El análisis empírico muestra que los impuestos a los áridos europeos han ayudado a reducir el uso de recursos vírgenes a pesar de las respuestas relativamente bajas a los precios (Soderholm, 2011).

En este contexto, el Comité propone la creación de un impuesto sobre la extracción de áridos. Considerando los datos sobre el consumo de áridos naturales en 2019 (ANEFA, 2021), si se estableciese un tipo impositivo igual al aplicado en el Reino Unido de 2 libras/tonelada (2,35€/t) (United Kingdom Government Digital Service, 2021), el impuesto podría recaudar alrededor de 426 millones de euros asumiendo que no hay cambios de comportamiento. En todo caso, puesto que el impuesto introducirá incentivos a reducir el consumo de áridos e incrementar el uso de reciclados, la recaudación real será probablemente menor.

Esta propuesta ha de vincularse al elevado desfase existente en España entre los objetivos de residuos no peligrosos de construcción dedicados a reutilización y la realidad (Tabla II.1). En este sentido, el tributo británico consiguió entre 2000 y 2014 una reducción del uso de áridos primarios por unidad de output de construcción de un 40% (Ettlinger, 2017) y se estima que en la actualidad el uso de materiales reciclados y secundarios en la construcción llega al 30% en el Reino Unido frente a cifras que rondan el 10% en muchos países europeos (HM Treasury, 2020).

Propuesta 15

Creación de un impuesto sobre fertilizantes nitrogenados.

La contaminación por nitratos de la agricultura, causada por el uso excesivo de fertilizantes, constituye una externalidad medioambiental muy importante en España. A diferencia de otras emisiones, en este caso existen dificultades para identificar al causante del problema al tratarse de contaminación difusa. La internalización de este problema mediante la introducción de un tributo sobre el nitrógeno mineral podría conducir a una solución de segundo óptimo (Jayet y Petsakos, 2013). En este contexto, el Comité propone la introducción de un impuesto sobre el nitrógeno que contienen ciertos fertilizantes, causante de emisiones de NH₃, NOx y óxido nitroso (N₂O). Puesto que los fertilizantes nitrogenados disfrutan de un IVA reducido en España, desde un punto de vista medioambiental sería deseable su elevación (también en línea con las propuestas del Comité en ese ámbito).

Se dispone de datos para 2019 suministrados por el MITECO de las emisiones de NH₃, NOx y N₂O y del contenido de nitrógeno de los fertilizantes inorgánicos de consumo agrícola para diez categorías (amoníaco agrícola, compuestos, nitrato amónico, nitrato amónico cálcico, nitrato cal, nitrosulfato amónico, soluciones nitrogenadas, sulfato amónico y urea). Asimismo, se dispone de los precios y del porcentaje de nitrógeno en el fertilizante (Ministerio de Agricultura, 2021) para seis de las categorías anteriores (nitrato amónico, nitrato amónico cálcico, nitrosulfato amónico, soluciones nitrogenadas, sulfato amónico y urea), por lo que la evaluación de la propuesta se centra únicamente en dichas categorías. Se calculan así las emisiones de NH₃, NOx y N₂O por kg de nitrógeno dividiendo las emisiones totales de cada contaminante entre la cantidad total de nitrógeno para cada fertilizante. En función de estos factores de emisión, se calcula el tipo impositivo sobre el nitrógeno de cada fertilizante.

Para garantizar una aplicación gradual y no discrecional, se simulan los efectos de un tributo con un tipo impositivo equivalente a una quinta parte del daño medioambiental de las emisiones de cada contaminante calculado por De Bruyn *et al.* (2018)¹⁶¹. La Tabla II.22 recoge el tipo impositivo empleado y su impacto sobre el precio final. Para obtener la demanda de cada fertilizante, se aplica el porcentaje de nitrógeno en el fertilizante sobre la cantidad de nitrógeno de cada uno; mientras que para calcular el impacto sobre la demanda se considera una elasticidad precio de -0,265, media de las estimadas por Schmidt *et al.* (2017) y Finger (2012). El impacto recaudatorio adicional de la propuesta evaluada se sitúa en el entorno de los 280 millones de euros.

El Comité considera necesario graduar la introducción de este y otros tributos medioambientales de aplicación sobre el sector agrario propuestos en este informe y coordinarlos con otras iniciativas que se desarrollarán en el ámbito de la nueva Política Agraria Común (PAC). Teniendo en cuenta que el conjunto de medidas que contribuyan a la transición ecológica de las actividades agrarias puede generar impactos significativos sobre el sector, habrán de considerarse

¹⁶¹ En cualquier caso, esta propuesta busca contribuir al cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles en relación con ciertas emisiones atmosféricas y de calidad de las aguas.

además mecanismos compensatorios y una adecuada transmisión de la corrección de costes medioambientales a los consumidores. En todo caso, los diversos impuestos medioambientales con efectos sobre el sector agrario que se proponen en este informe pueden contribuir a una transición menos costosa a los sistemas agrarios más sostenibles que promueve la nueva PAC¹⁶².

Tabla II.22
Impactos sobre el consumo y la recaudación de P15

Fertilizante	Tipo impositivo	Precio final	Consumo/emisiones	Recaudación adicional (Millones de euros)
Nitrato amónico	0,268	26,45%	-7,01%	11,34
Nitrato amónico cálcico	0,219	23,00%	-6,09%	39,58
Nitrosulfato amónico	0,487	35,15%	-9,32%	13,07
Soluciones nitrogenadas	0,503	58,06%	-15,39%	39,74
Sulfato amónico	0,705	67,68%	-17,94%	32,49
Urea	0,740	99,35%	-26,33%	143,69
Total		-	-14,49% (-16,38%)	279,92

Fuente: Elaboración propia.

Nota: Entre paréntesis la reducción global de emisiones.

Propuesta 16

Extender y armonizar la fiscalidad sobre ciertas emisiones de las grandes instalaciones industriales y ganaderas.

Debido a los importantes impactos de ciertas emisiones atmosféricas sobre el cambio climático, la salud humana, los ecosistemas y las infraestructuras, entre otros, España tiene diversos compromisos de reducción que recoge la Tabla II.1. Esta propuesta se ocupa, en particular, del gravamen del metano (CH_4) y N_2O , ambos GEI, del monóxido de carbono (CO), precursor de GEI, y del NH_3 , NOx y COVDM. Aunque en algunos casos el cumplimiento actual de objetivos es elevado, en general la situación es preocupante en el horizonte de 2030. Puesto que es necesario seguir impulsando el proceso de reducción de emisiones, la opción tributaria se conforma como una alternativa adecuada para conseguir estos objetivos a mínimo coste mediante su introducción gradual y la incentivación económica¹⁶³.

¹⁶² Esta se alinea con el Pacto Verde Europeo, estableciendo planes estratégicos con una atención prioritaria al clima y al medioambiente, normas generales de condicionalidad medioambiental para los beneficiarios de ayudas, y dedicando un 25% de los pagos directos a planes ecológicos.

¹⁶³ Un impuesto similar, sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI, en vigor desde enero de 2014) ilustra los beneficios de la aproximación tributaria en el ámbito medioambiental. Una evaluación

Entre los emisores de estos contaminantes destacan las grandes instalaciones industriales, responsables en 2019 del 24,8% de las emisiones de NOx, el 17% de las emisiones de CH₄, el 16,1% de las emisiones de CO y del 11,9% de las emisiones de NH₃. También son muy importantes las emisiones de la ganadería, en 2019 responsables del 79,6% de las emisiones españolas de NH₃, del 59,4% de las emisiones de CH₄ y del 33,7% de las emisiones de N₂O (MITECO, 2021c, 2021e, 2021h). Dentro de esta, la ganadería intensiva juega un papel creciente y es origen de importantes impactos medioambientales que exigen la intensificación de los mecanismos correctores¹⁶⁴.

Con estos antecedentes, este Comité propone la consideración de un impuesto que grave las emisiones de NOx, CH₄, CO, NH₃, COVDM y N₂O causadas por los grandes complejos industriales (P16A), así como sobre las emisiones de CH₄, NH₃, y N₂O de la ganadería intensiva (P16B)¹⁶⁵. Dado que, como ya se avanzó, varias CCAA cuentan con impuestos propios sobre algunas de estas emisiones (con una naturaleza similar: varían sustancias gravadas, tarifas impositivas y deducciones), se recomienda la exploración y consideración de un esquema que garantice un gravamen mínimo sobre el conjunto de sustancias contaminantes en todo el territorio español. En este sentido, un procedimiento similar al aplicado por el Gobierno de Canadá (Government of Canada, 2020) en el ámbito de la política climática podría ser de interés¹⁶⁶.

interna de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente cinco años después de su introducción apuntó las importantes reducciones de emisiones (más del 50%) a través de cambios de operación y desarrollos tecnológicos. Recientemente, se ha aprobado el Anteproyecto de Ley de modificación del IGFEI, para simplificarlo y facilitar su gestión y control. El IGFEI dejará de gravar la venta o entrega de los gases al consumidor final, pasando a configurarse el hecho imponible como la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (sin perjuicio, en este último caso, del procedimiento sancionador que adicionalmente pudiera iniciarse). Este cambio llevará aparejadas modificaciones en la determinación de los contribuyentes y del devengo del impuesto.

¹⁶⁴ Además de incentivar de forma continua la reducción de emisiones y la inversión en alternativas más limpias, estos impuestos han de garantizar una adecuada incorporación de los costes medioambientales en los precios de los productos del sector de ganadería intensiva.

¹⁶⁵ Se consideran instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral o de ganado porcino que dispongan de más de 40.000 plazas para gallinas ponedoras o de 2.000 plazas para cerdos de más 30 kg. o 750 plazas para cerdas reproductoras. Solo se dispone de datos de las emisiones de la ganadería bovina estabulada para carne, asumiendo la distribución de las emisiones consideradas según número de cabezas a partir de datos suministrador por el MITECO, por lo que los cálculos en este caso son menos precisos (posible incorporación de explotaciones semi-intensivas y asunción de emisiones uniformes por cabeza en instalaciones extensivas e intensivas).

¹⁶⁶ Básicamente, este consistiría en el mantenimiento de los tributos autonómicos existentes y en la introducción de un impuesto de ámbito estatal con tipos mínimos y con cesión íntegra de la recaudación y capacidad normativa para aumentar el nivel mínimo de imposición.

Tabla II.23
Emisiones, tipo impositivo y recaudación de P16

Contaminante	Emisiones (toneladas)	Tipo impositivo (€/kg)	Recaudación (millones de euros)
NH ₃	2.783,50 <i>66.449,4</i>	3,5	9,74 232,57
COVDM	52.925,07	0,23	12,17
CH ₄	165.640,36 <i>232.380,2</i>	0,348	57,64 80,87
CO	261.026,34	0,011	2,75
N ₂ O	2.220,21 <i>987</i>	3	6,66 2,96
NOx	178.012,09	2,96	526,91
Total	810.740,56	-	615,88 316,41

Fuente: Elaboración propia.

Nota: En cursiva P16B, resto P16A.

Para la evaluación de la propuesta, se emplean datos del MITECO (2021e) sobre las emisiones de las 8.566 grandes instalaciones industriales en España. Sobre estas emisiones se considera un tipo impositivo no discrecional y que refleja la aplicación gradual de esta propuesta para dar cumplimiento a los compromisos y objetivos españoles en este ámbito, de una quinta parte del daño medioambiental de cada contaminante según cálculos de De Bruyn *et al.* (2018). Asumiendo que los agentes no reaccionan a los impuestos, la recaudación se sitúa en torno a los 615 millones de euros¹⁶⁷ (Tabla II.23, 16A).

En el caso de la ganadería intensiva, de aplicarse el gravamen (al mismo tipo impositivo) sobre las principales emisiones de estas instalaciones, CH₄, NH₃, N₂O, se obtendría una recaudación de alrededor de 316 millones de euros (Tabla II.23, 16B, asumiendo de nuevo que no hay cambios de comportamiento).

Además de su introducción gradual, el Comité recomienda la devolución de parte de la recaudación de estas propuestas tributarias para facilitar la adopción de tecnologías más favorables desde una perspectiva medioambiental. También se sugiere la incorporación de bonificaciones fiscales que se basen en la utilización de la mejor tecnología disponible o de mejores técnicas de operación cuando dicha información se encuentre disponible.

En suma, las propuestas de este apartado tienen como objetivos una reducción del uso de materiales (P14), de ciertas emisiones contaminantes (P16) y fundamentalmente de residuos (P12 y

¹⁶⁷ Nótese, en todo caso, que algunas de estas emisiones están siendo gravadas por ciertas CCAA, por lo que el potencial recaudatorio del impuesto estatal será menor.

P13) para contribuir a los objetivos de la denominada economía circular. Su formulación está, además, muy relacionada con las elevadas disparidades entre los compromisos españoles en este ámbito y la realidad.

Las propuestas en el campo de los residuos se refieren, por un lado, a la intensificación y extensión de la tributación que crea el Proyecto de LRySC (en fase final de tramitación parlamentaria) para reducir los volúmenes de residuos, particularmente los asociados a envases plásticos no reciclados, y sus aportes en vertederos e incineración. También se contempla la introducción del pago por generación en los tributos locales de residuos, que complementaría a la figura estatal en tramitación parlamentaria. Aunque no se aportan evaluaciones detalladas de algunas de estas propuestas, la evidencia internacional apunta a una elevada efectividad medioambiental de estos instrumentos. La evaluación ilustrativa del pago por generación, no obstante, muestra una distribución regresiva de la carga fiscal. Se insiste, además, en la necesidad de introducir estas propuestas de forma gradual y coordinada con el complejo entramado regulatorio de este ámbito. Por ello, el Comité considera que la introducción de impuestos sobre determinados productos no reciclables o de difícil gestión medioambiental puede contribuir a la consecución de determinados compromisos sin introducir distorsiones sobre los instrumentos existentes.

También relacionado con la reducción de residuos y la promoción de la reutilización y reciclaje, así como con la reducción de externalidades medioambientales asociadas a la extracción de materias vírgenes, el impuesto sobre áridos propuesto puede contribuir a una reducción de los impactos asociados a ciertas actividades minerales y a cumplir con los difíciles compromisos españoles de circularidad en el ámbito de la construcción.

Finalmente, se propone la creación de un impuesto estatal sobre ciertas emisiones contaminantes asociadas a grandes instalaciones industriales y ganaderas que complementa los tributos propios autonómicos en este ámbito. Aun aplicando tipos impositivos muy por debajo de los costes externos de las emisiones, la capacidad recaudatoria de esta figura es notable. Desafortunadamente, la escasa disponibilidad de datos impide una evaluación completa de sus impactos. También se propone incrementar el gravamen de los fertilizantes nitrogenados, cuyo uso abusivo es origen de importantes problemas medioambientales en España. La evaluación que se presenta muestra una importante efectividad gracias a la intensa corrección en precio de los fertilizantes más dañinos.

5.4. Incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua

Los problemas asociados a la disponibilidad de agua de calidad son especialmente graves en España, afectan a sectores socioeconómicos esenciales y generan importantes impactos medioambientales. De hecho, hay pocas actividades e indicadores medioambientales que no tengan algún tipo de relación de dependencia o interacción con los recursos hídricos. Además, España

es uno de los países más áridos de la UE, con un grado elevado de estrés hídrico (contaminación, sobreexplotación, etc.), sequías y periodos de escasez. Los problemas derivados de la escasez del recurso hídrico resultan agravados por el cambio climático y se traducen, a la postre, en impactos socioeconómicos negativos, intensificación de los conflictos por el agua y en importantes daños medioambientales.

Frente a esta creciente escasez, el consumo *per capita* de agua en España es de los más elevados de la UE debido, fundamentalmente, a los usos del sector agrario (alrededor del 70% del consumo total, repartiéndose el resto casi a partes iguales entre industria/energía y segmento urbano). Los consumos se cubren primordialmente a través de aguas superficiales (alrededor del 80%, repartiéndose el resto entre aguas subterráneas y, con menos del 1%, desalación y regeneración). El empleo de agua en regadío, vector fundamental de los consumos agrarios, creció en 2018, último año con datos, casi un 4%, en buena medida por la expansión del goteo (40% del consumo total; gravedad y aspersión se reparten el resto, casi a partes iguales). Por el contrario, los consumos urbanos, de los que un 70% son domésticos, se encuentran entre los más bajos de Europa en términos *per capita* y muestran una tendencia decreciente (INE, 2020a; PwC, 2018; Suárez Varela, 2020).

Desde un punto de vista medioambiental, el estado de las masas superficiales de agua es bueno en un 58% de los casos, todavía lejos de los objetivos establecidos para 2021 (73% de masas), situación que se reproduce en el ámbito de las aguas subterráneas (53% en buena calidad, frente al objetivo actual del 66%) (MITECO, 2021k). Esta situación se debe primordialmente a episodios de contaminación difusa relacionada con el sector agrario, abordados por la P15 del epígrafe anterior, y a una depuración inadecuada de las aguas residuales. En este sentido, aunque el 86,6% de la población estaba cubierta en 2016 por al menos un tratamiento secundario de aguas residuales urbanas, solo el 57,2% contaba con cobertura de tratamiento terciario (Eurostat, 2021f).

El ciclo del agua a efectos de los trabajos del Comité incluye, en primer lugar, la denominada fase ‘en alta’ que se encuentra fundamentalmente regulada por las Confederaciones Hidrográficas, organismos públicos autónomos para la gestión de cuencas, que suministran directamente a consumidores de agua no potabilizada (agricultura, sector energético, gran industria). La fase ‘en baja’ empieza con la cesión de agua para su potabilización y distribución a los consumidores por parte de los municipios, así como su recogida y tratamiento antes de su retorno al entorno natural y en el que las CCAA juegan un papel regulatorio relevante. Por tanto, la gobernanza del agua en España es particularmente compleja, al estar involucradas diversos niveles competenciales que actúan en ocasiones de forma descoordinada y cuyo resultado conjunto muestra una elevada heterogeneidad entre territorios. Dicho tratamiento heterogéneo, ciertamente deseable ante las amplias diferencias regionales en este ámbito, en ocasiones puede llevar a diferencias de regulaciones y precios poco justificadas e ineficientes.

La gestión del agua en la UE se basa en la aplicación de la Directiva 2000/60 marco del agua (DMA), transpuesta en España por la Ley 62/2003 que incluye la modificación del Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA). La DMA establece el principio de recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos hídricos, como clave en la orientación de la política de agua. No obstante, en el caso español, con la información recogida en los planes hidrológicos de segundo ciclo, el grado de recuperación del coste de los servicios del agua en España se sitúa por debajo del 70% (véase Tabla II.1) del total, incluidos los costes medioambientales (cuantificados estos últimos en torno a 2.000 millones de euros anuales). La Tabla II.24 recoge el desfase entre gastos e ingresos del conglomerado del agua en España (por demarcación hidrográfica) según los planes hidrográficos¹⁶⁸ propuestos por las distintas confederaciones. Si bien se mejora en unos cinco puntos el índice de recuperación de costes, con significativas diferencias entre confederaciones hidrográficas, persiste un importante desfase que se aproxima a los 3.900 millones de euros¹⁶⁹.

Tabla II.24
Costes e ingresos anuales del agua (millones de euros)

Demarcación hidrográfica	Coste Financiero			Coste ambiental CAE	Coste Total	Ingresos	Índice de recuperación de costes
	Costes de operación y mantenimiento	CAE de la inversión	Total				
Miño-Sil	55,98	101,19	157,17	6,42	163,59	143,46	87,69%
Cantábrico Occidental	288,94	223,71	512,65	35,17	547,82	473,83	86,49%
Cantábrico Oriental	210,61	226,34	436,95	34,80	471,75	347,35	73,63%
Duero	421,95	379,54	801,49	251,76	1053,25	664,20	63,06%
Tajo	1.071,05	672,74	1.743,79	202,45	1946,24	1.386,57	71,24%
Guadiana	245,67	292,14	537,81	48,57	586,38	353,06	60,21%
Guadalquivir	627,90	404,10	1.032,00	69,88	1101,88	870,76	79,02%
Segura	538,01	267,69	805,70	237,67	1043,37	700,02	67,09%
Júcar	1.032,85	348,67	1.381,52	184,54	1566,06	1.311,17	83,72%
Ebro	796,50	846,71	1.643,21	281,63	1924,84	1.317,00	68,42%
Ceuta	17,91	6,59	24,49	0,61	25,11	16,52	65,80%
Melilla	15,57	9,51	25,08	1,22	26,30	8,75	33,28%

¹⁶⁸ Estos recogen las medidas necesarias para garantizar el correcto estado de las masas de aguas de la demarcación y prevenir su deterioro, haciendo posible el suministro en condiciones de calidad y suficiencia.

¹⁶⁹ Esta cifra debe tomarse como umbral mínimo, al existir costes de diversa naturaleza y de compleja cuantificación, y tiene importantes implicaciones sobre las políticas y sistemas de precios del agua en España (Calatrava *et al.*, 2015).

Demarcación hidrográfica	Coste Financiero			Coste ambiental CAE	Coste Total	Ingresos	Índice de recuperación de costes
	Costes de operación y mantenimiento	CAE de la inversión	Total				
Galicia Costa	n.d.	n.d.	260,13	41,95	302,08	189,78	62,82%
Cantábrico Oriental (PV)	178,21	199,58	377,80	15,74	393,54	294,00	74,71%
Mediterráneas andaluzas	500,50	243,40	743,90	78,70	822,60	659,65	80,19%
Guadalete-Barbate	140,95	22,83	163,78	14,46	178,24	154,11	86,46%
Tinto, Odiel y Piedras	95,75	25,40	121,15	10,47	131,62	109,37	83,10%
Catalunya	n.d.	n.d.	1.175,95	188,89	1364,84	1.080,20	79,14%
I. Balears	167,53	119,63	287,16	88,65	375,81	236,23	62,86%
Gran Canaria	167,82	36,15	203,97	7,54	211,51	165,61	78,30%
Lanzarote	33,04	12,29	45,33	3,47	48,79	33,30	68,26%
Fuerteventura	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	20,20	15,69	77,67%
Tenerife	255,68	67,94	323,62	n.d.	323,62	231,06	71,40%
La Palma	15,02	14,51	29,53	0,58	30,11	14,82	49,22%
La Gomera	2,44	6,44	8,88	0,78	9,66	2,58	26,70%
El Hierro	3,17	1,31	4,48	2,02	6,50	1,74	26,77%
TOTAL	6.883,04	4.528,42	12.847,54	1.807,98	14.675,72	10.780,83	73,46%

Nota: CAE: Coste anual equivalente; n.d.: no disponible.

Fuente: Planes Hidrológicos (2022-2027) de las demarcaciones hidrográficas, en proceso de aprobación, disponibles en: https://www.miteco.gob.es/es/agua/temas/planificacion-hidrologica/planificacion-hidrologica/PPHH_tercer_ciclo.aspx.

Ante esta situación, la Comisión Europea (European Commission, 2019b) recomendó al Estado español una adecuada recuperación de costes, con el principio de ‘quien contamina paga’ como elemento fundamental, para garantizar una gestión sostenible del agua. En particular, la DMA requiere que la política de precios del agua proporcione incentivos para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y contribuyan a la consecución de los objetivos medioambientales.

El uso de la fiscalidad medioambiental en el ámbito del agua puede justificarse, así, desde diversas perspectivas. En primer lugar, para garantizar el cumplimiento del principio de ‘quien contamina paga’ mediante la internalización de los daños medioambientales causados por el vertido de sustancias contaminantes en los cauces naturales. En segundo lugar, para promover el uso eficiente de un recurso escaso. En tercer lugar, para contribuir a la cobertura de los costes infraestructurales y operativos asociados al suministro de agua de elevada calidad desde un punto de vista medioambiental. Existen numerosas experiencias internacionales en cada uno de estos ámbitos, y la propia OCDE (OECD, 2016a) en su recomendación general sobre agua apunta a la conveniencia de aplicar instrumentos de precio para gestionar el recurso escaso, eliminar externalidades medioambientales negativas y mejorar la sostenibilidad de infraestructuras. Entre los

instrumentos de precio, la recomendación de la OCDE apunta la utilidad de tributos por extracción de aguas, sobre vertidos contaminantes, además de aconsejar la retirada de subvenciones que distorsionan los precios y abogar por la introducción de medidas compensatorias para ciertos colectivos y sectores que puedan verse particularmente afectados¹⁷⁰.

En este contexto, las bases del régimen fiscal del agua español no se han modificado desde la Ley de Aguas de 1985¹⁷¹. En algunos análisis de los años noventa, los problemas de un régimen económico-financiero poco eficaz en términos de recaudación se atribuyeron al propio diseño conceptual y a la baja efectividad del sistema de cobro de las exacciones, que impide la recuperación de los recursos financieros necesarios para una adecuada vigilancia, administración, mantenimiento de las infraestructuras hidráulicas y protección del dominio público hidráulico y se traduce en una escasa internalización de los costes generados en el proceso por parte de los usuarios. Lo precedente tiene claros efectos sobre la demanda de agua, puesto que no induce a los usuarios a un comportamiento acorde con la escasez del recurso.

Los tributos estatales (TRLA) y Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RD 849/1986) existentes en la actualidad en España pueden sistematizarse en las siguientes categorías: (i) tributos que recaen sobre el uso del dominio público¹⁷² (canon por ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico y el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre), (ii) tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas¹⁷³ y (iii) el canon de control de vertidos¹⁷⁴. También existe un canon por utilización de aguas

¹⁷⁰ La propia OCDE (OECD, 2019b) insiste en un informe para España sobre la conveniencia de incrementar los esfuerzos de gestión de la demanda de agua a través de cargos por extracción y reformas de las tarifas de suministro y saneamiento. A pesar de apuntar la necesidad de medidas compensatorias, el informe indica que el gasto de los hogares españoles en servicios de abastecimiento y saneamiento de agua se encuentra, en media, por debajo del 1% de su renta y son necesarios aumentos considerables de ingresos (o recursos) para cumplir con los requisitos de las directivas europeas.

¹⁷¹ La regulación actual se contiene en el TRLA. *Vid.* en particular los artículos 11 bis a115 sobre el régimen económico-financiero de la utilización el dominio público hidráulico.

¹⁷² La ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico que requieran de concesión o autorización administrativa devenga a favor del Organismo de cuenca competente tasas destinadas a la protección y mejora de dicho dominio.

¹⁷³ El canon de regulación grava a los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, mientras que la tarifa de utilización del agua es una exacción que deben pagar los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas. En ambos casos, las obras deben estar financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, y su recaudación se destina a compensar los costes de la inversión que soporte la administración y a atender los gastos de explotación y conservación de tales obras.

¹⁷⁴ Grava los vertidos al dominio público hidráulico en función de su volumen, destinándose su recaudación al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica

continentales para la producción de electricidad, descrito en el apartado sobre fiscalidad sobre la electricidad, aunque, como se indica en dicho apartado, parte de su regulación ha sido anulada por el Tribunal Supremo.

Por su parte, la mayoría de las CCAA han establecido impuestos propios que gravan hechos imponibles asociados a las distintas etapas del ciclo del agua¹⁷⁵, principalmente en las fases de saneamiento y tratamiento de vertidos, cuya recaudación conjunta en 2020 superó ligeramente los 1.000 millones de euros. Estos impuestos tienen tres objetivos principales: la reducción del consumo (y los vertidos contaminantes), la regulación de la evacuación de las aguas residuales (generando incentivos para que los usuarios reduzcan sus niveles de contaminación) y la obtención de ingresos para financiar actuaciones de gestión del agua y conservación de su calidad (García y Arbués, 2020). Asimismo, cinco CCAA cuentan con impuestos propios que gravan el uso de aguas embalsadas para la producción de electricidad. Junto con los impuestos autonómicos, en muchos casos, conviven tasas y tarifas locales por el abastecimiento y tratamiento de aguas residuales, ya que con frecuencia las EELL son las que regulan esta actividad mediante ordenanzas fiscales y no fiscales (Jiménez Compaired, 2019).

La evidencia académica de la fiscalidad medioambiental sobre el agua en España se ha ocupado de la tributación de los recursos hídricos, ubicando el caso español en el panorama europeo (García y Arbués, 2020) y analizando el impacto de distintas políticas de aguas implementadas en España (Llop, 2008; Gallego *et al.*, 2018) o en las CCAA (Vallés y Zárate, 2013).

Además de las deficiencias detectadas del régimen jurídico, de la gobernanza y de la gestión del agua (MITECO, 2020b), la literatura ha identificado en diversos estudios (Jiménez Compaired, 2019, González-Cuéllar y Ortiz, 2019) dónde están los fallos técnicos del sistema financiero y fiscal sobre las aguas, así como las áreas que requieren una actuación prioritaria. Así, por ejemplo, se ha afirmado que los instrumentos principales de recuperación de costes de los servicios de agua prestados por los organismos de cuenca, el canon de regulación (CR) y la tarifa de utilización del agua (TUA)¹⁷⁶ solo son aplicables a los beneficiarios directos de las infraestructuras hidráulicas de

¹⁷⁵ La relación actualizada de tributos propios autonómicos puede consultarse en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>.

¹⁷⁶ Los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas, financiadas total o parcialmente con cargo al Estado, satisfarán un canon de regulación destinado a compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender los gastos de explotación y conservación de tales obras. Los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas financiadas total o parcialmente a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, satisfarán por la disponibilidad o uso del agua una exacción denominada “tarifa de utilización del agua”, destinada a compensar los costes de inversión que soporte la Administración estatal y a atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras (art. 114 de la Ley de Aguas).

financiación pública. En el caso de la TUA, la fórmula de cálculo en el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, al estar diseñado como tributo de cupo, regulando el importe que se pretende recaudar, conlleva a que solo se puedan recuperar parcialmente los costes financieros de las infraestructuras. No existen mecanismos para el cálculo o recuperación de los costes medioambientales. Tampoco existen mecanismos de financiación de las tareas relacionadas con la gestión del dominio público hídrico en el caso de los usuarios de las aguas subterráneas u otros usuarios no directos de infraestructuras hidráulicas públicas, ni para la protección y restauración del buen estado o para la financiación de actuaciones relacionadas con soluciones basadas en la naturaleza.

Se ha apuntado, asimismo, la necesaria consideración al nexo agua-energía que redunde en favorecer ahorros de recursos y promueva usos más eficientes del agua. Siendo ambos (agua y energía) recursos vitales y estratégicos, su regulación se ha desarrollado de forma separada e inconexa (excepto respecto a la hidroelectricidad) cuando es claro que se necesita agua para generar energía, energía para producir agua y para hacer posible gran parte de los regadíos. Una atención prioritaria al nexo agua-energía y un tratamiento fiscal que redunde en mejores prácticas para el conjunto sería deseable. Un enfoque conjunto de la tributación de la energía hidroeléctrica permitiría definir a medio y largo plazo el papel que debe tener en el sistema eléctrico esta fuente de energía nacional y esencialmente limpia (Villar, 2019).

A efectos de este apartado del informe, tiene una especial relevancia el *Libro Verde de la Gobernanza del Agua en España* (LVGAE) (MITECO, 2020b), con un capítulo dedicado íntegramente a la fiscalidad del agua. Este considera que debería promoverse la aprobación de una ley específica para la ordenación del complejo sistema tributario del agua y contiene cinco grandes propuestas. En primer lugar, reformar los instrumentos de recuperación de costes de abastecimiento en alta (canon de regulación y tarifa de utilización del agua). En segundo lugar, ordenar los instrumentos (tasas y tarifas municipales) de recuperación de costes de los servicios urbanos de abastecimiento y alcantarillado. En tercer lugar, reforma integral de la estructura de los instrumentos fiscales de recuperación de costes de saneamiento: considerando que los objetivos de ordenación y armonización de los actuales tributos autonómicos son de difícil consecución, se proponen opciones con diverso grado de intrusión competencial. En cuarto lugar, se propone regular los efectos financieros del principio de asequibilidad, estableciendo los grupos de riesgos y definiendo fórmulas compensatorias. Finalmente, se propone la creación de un impuesto medioambiental sobre la extracción de agua, con forma de impuesto no cedido de aplicación tanto sobre aguas superficiales como subterráneas.

Por su parte, el CERSTE (2014) propuso reformar los tributos estatales (canon de regulación, tarifa de utilización del agua, canon de utilización de los bienes de dominio público hidráulico y canon de control de vertidos) para garantizar la repercusión de los costes de realización y mantenimiento de las obras hidráulicas sobre los usuarios de la infraestructuras, suprimir los impuestos autonómicos sobre el agua embalsada (por su insuficiente planteamiento y justificación medioambiental) y sustituir los actuales cánones sobre vertidos por un impuesto estatal cedido a las CCAA.

En suma, siendo la gestión correcta del agua un elemento clave para España, la fiscalidad del agua debe servir para garantizar su sostenibilidad económica y para establecer incentivos claros que fomenten un uso sostenible y eficiente, reduciendo las presiones sobre el medio hídrico. Debe también contribuir al desarrollo de una política de precios del agua más acorde a la DMA y al acervo comunitario europeo en materia de aguas. La armonización y simplificación de los tributos que inciden en la actualidad sobre el ciclo del agua pueden ayudar a la mejora de su efectividad, aportando más seguridad jurídica con la consiguiente disminución de conflictividad.

Así, los problemas del modelo español actual que pueden abordarse con medidas de reforma fiscal son principalmente tres. En primer lugar, la ausencia de incentivos que fomenten el uso eficiente y sostenible del agua, la reducción de la contaminación y eviten la sobreexplotación de acuíferos o el incumplimiento de los objetivos medioambientales y de circularidad, con el consiguiente riesgo de incumplimiento del Derecho de la UE (el coste medioambiental se percibe, fundamentalmente, en los cánones de vertidos y no en otras figuras). En segundo lugar, la insuficiencia financiera, al no garantizarse los recursos necesarios para financiar todas las obras y servicios del agua ni las actuaciones de mejora medioambiental requeridas para cumplir con los objetivos medioambientales asumidos por España (entre otros, los derivados de la transposición de la DMA), y buena muestra de ello es que el grado de recuperación de costes gira alrededor de un 68% del total, con diferencias significativas entre cuencas hidrográficas (MITECO, 2021j). Finalmente, diferencias de precios no siempre justificadas, debido a que el agua es objeto de tributación estatal, autonómica y local sin que exista un marco armonizado o coordinado para las distintas figuras tributarias y no tributarias.

Desde estas consideraciones y antecedentes, las actuaciones fiscales que se proponen por este Comité buscan reorganizar la tributación en este sector para conseguir un uso eficiente del recurso, la correcta cobertura de costes y el adecuado gravamen de los vertidos contaminantes. Más allá de las consideraciones que se hacen aquí, una eventual reforma de la Ley de Aguas habría de tener una perspectiva más amplia, una idea ordenadora y contemplar de manera eficiente la cuestión territorial (Jiménez Compaired, 2019). Desafortunadamente, las importantes limitaciones de datos impiden realizar las necesarias simulaciones de impacto. Ante ello, el Comité reitera la importancia de contar en el futuro con datos de calidad que faciliten el diseño y evaluación de figuras tributarias en un campo de tanta importancia en España.

Propuesta 17

Introducción de medidas de coordinación y cooperación para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos autonómicos sobre los daños medioambientales a las aguas.

Dada la elevada utilización y heterogeneidad de los tributos propios autonómicos sobre las aguas que gravan los daños medioambientales, el Comité sugiere a los decisores políticos auto-

nómicos diversas medidas para mejorar el diseño y efectividad en tres de los ámbitos que cubren.

Los impuestos sobre el saneamiento de aguas (los más importantes desde el punto de vista recaudatorio) presentan diferencias de diseño que reflejan la ausencia de coordinación con el Estado para su establecimiento. La mayoría de CCAA han creado un tributo con la finalidad de que los usuarios contribuyan a financiar especialmente los costes de construcción, explotación, mantenimiento y gestión de los sistemas de evacuación, saneamiento y depuración de aguas residuales, buscando también en algunos casos el incentivar el ahorro de agua. En Castilla-La Mancha y Madrid, las figuras tributarias con esta finalidad son dos (en la primera el ‘canon de aducción’ y ‘canon de depuración’ y en la segunda las tarifas ‘de saneamiento’ y de ‘depuración de aguas residuales’).

De las alternativas de propuestas de reforma avanzadas por el LVGAE este Comité considera preferible la de mantener los tributos autonómicos existentes, por su naturaleza medioambiental (confirmada por el TC en Sentencia 85/2013). En todo caso, este Comité considera que se deberían evitar las diferencias entre municipios dentro de las CCAA, con independencia de que la gestión de las infraestructuras sea de titularidad autonómica o local. En lugar de ser los agentes locales los que exijan una tasa u otra prestación patrimonial pública sobre los usuarios inmediatos (con el riesgo de precios locales que afectan muy negativamente a los usuarios de zonas rurales escasamente pobladas donde, o bien el servicio es deficiente o bien el precio es muy alto), estos recibirían directamente la financiación necesaria para las inversiones y el sostenimiento y explotación de las mismas desde su CCAA (como ya ocurre en algunos casos). Podría también contemplarse la posibilidad de establecer tasas u otras figuras locales para la recuperación de los costes en aquellas áreas en las que no sea suficiente la financiación regional y estatal.

Debe considerarse, asimismo, que algunos de los impuestos autonómicos existentes tienen un ámbito de aplicación más amplio que el estricto de la producción de aguas residuales. Así sucede, por ejemplo, con el canon del agua de Cataluña, resultado de la fusión entre el incremento de tarifa/canon de saneamiento y el canon de infraestructuras hidráulicas. En estos casos, cabría arbitrar medidas para que las CCAA pudieran optar por la fusión entre la modalidad cedida y otros gravámenes que recaigan sobre el agua o bien por la separación jurídica entre ambas figuras. Otra alternativa sería crear un impuesto estatal con una modalidad obligatoria sobre la producción de aguas residuales y otra modalidad potestativa sobre infraestructuras hídricas en general.

Respecto de los impuestos relacionados con el daño medioambiental causado por determinados aprovechamientos del agua embalsada, algunas CCAA han establecido un impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

(Galicia, Castilla y León y Aragón) que, además de provocar litigiosidad, plantea dudas sobre su efectividad medioambiental. Por ello, el Comité recomienda la intensificación de sus características medioambientales en línea con lo apuntado en el apartado 5.1.

En el caso de los impuestos sobre el vertido a las aguas litorales, Andalucía y Murcia han sido pioneras en su creación. Si no se acomete el desarrollo reglamentario del canon de vertidos de la Ley de Costas, podría cederse dicho espacio fiscal a las CCAA. Para potenciar su carácter medioambiental sería aconsejable que las CCAA declaren no sujetos los supuestos de reutilización directa de aguas regeneradas que posean concesión o autorización ya que en estos casos no hay vertido. También se sugiere la exención los vertidos a aguas litorales de las aguas desaladas.

Propuesta 18

Reforma de los tributos asociados a cobertura de costes de infraestructuras hidráulicas.

Los tributos estatales asociados a cobertura de los costes de infraestructuras hidráulicas, en particular el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua gravan el “beneficio” sobre el aprovechamiento hídrico concretado en la disponibilidad del recurso o su mejora, derivado de una obra hidráulica financiada total o parcialmente por el Estado. Su regulación actual es deficiente en lo material y en lo formal y se traduce en un elevado grado de litigiosidad. Así, por ejemplo, es difícil conocer el alcance de los sujetos beneficiarios por cada obra y cuál es la posición del Estado como beneficiario de las obras por conceptos de interés general como la defensa o laminación de avenidas. Además, se contemplan beneficios fiscales y exenciones que contradicen el principio de “recuperación de costes” y falta claridad en la liquidación de la tasa sobre colectivos de usuarios.

Por todo lo precedente, en un contexto de incompleta cobertura de los costes del ciclo del agua (Tabla II.24), el Comité considera que deberían revisarse estos tributos de manera que las mejoras técnicas se proyecten tanto sobre los elementos cualitativos como sobre los cuantitativos de las actuales figuras, al estar diseñados como “tributos de cupo”, regulándose el importe que se pretende recaudar y su reparto entre los sujetos pasivos y no, como sería deseable, para recuperar los costes medioambientales ni los de recurso.

Propuesta 19

Creación de un tributo sobre la extracción de recursos hídricos.

A nivel internacional existen diversas experiencias de impuestos sobre extracción de aguas, entre otras las de Países Bajos y Dinamarca. El impuesto sobre aguas subterráneas de los Países Bajos fue introducido por la Ley de Impuestos Medioambientales de 1994 con la finalidad de reducir el uso de aguas subterráneas en relación con el suministro de agua. Recaía sobre la extracción de

aguas subterráneas con un tipo de gravamen general en 2011 (último año de vigencia) de 0,1963 euros por metro cúbico de agua, estando exentos ciertos usos de aguas subterráneas, particularmente el regadío en ciertas condiciones. En Dinamarca se aplica un impuesto sobre el agua que fue creado en 1993 con la finalidad de reducir el consumo de agua de los hogares y hacer frente a la alarmante reducción de las reservas hídricas subterráneas (que cubren el 99% del suministro total). Una evaluación reciente de esta experiencia, que llevó a subidas graduales pero sustanciales en el precio del agua, muestra una importante reducción de la demanda y la mejora de los niveles de calidad medioambiental de las masas de agua (Pizzol *et al.*, 2020).

El Comité propone la creación de un impuesto estatal sobre la extracción de agua, en los términos de la propuesta del LVGA con una configuración sencilla que sirva de incentivo para un uso adecuado de un recurso escaso y, simultáneamente, contribuya a la generación de recursos para acometer medidas para las que no haya un instrumento de recuperación de costes. Se trataría de un tributo estatal no cedido a las CCAA, cuyo hecho imponible podría estar constituido por la extracción de agua destinada a cualquier uso para gravar el uso de un recurso perteneciente al dominio público, que hasta la fecha se ha considerado gratuito y no ha sido objeto de imposición. La base imponible se configuraría por el volumen de agua extraída y la cuota sería proporcional a esta. Tal y como apunta el LVGA, podría aplicarse un factor de uso, conforme a lo previsto en la DMA y el TRLA y un factor territorial, en función de las dificultades de la extracción, que podría fijarse por cuencas hidrográficas o por sistemas de explotación. Para acentuar los incentivos de mejora medioambiental, este tributo podría contemplar beneficios fiscales para las aguas desaladas o regeneradas o incluso su no sujeción.

Los sujetos pasivos de este tributo serían las confederaciones hidrográficas, así como los titulares de obras hidráulicas destinadas a la producción de energía eléctrica o que realicen extracciones de agua. Los sujetos pasivos serían, por lo general, los proveedores de agua en alta a los usuarios, que posteriormente repercutirían la carga fiscal a estos. En el caso de aguas subterráneas el tributo recaería sobre los usuarios.

En resumen, España se enfrenta a importantes desafíos en el ámbito de la gestión de sus recursos hídricos. A una mayor escasez, vinculada a fenómenos de cambio climático y a elevados usos por parte del sector agrario, se une la situación mejorable de un elevado porcentaje de masas de agua del país. Asimismo, la compleja gobernanza del agua en España no ha permitido hasta el momento la adecuada gestión de un recurso escaso y la recuperación total de los diversos costes asociados al uso del agua a través de los sistemas de ingresos establecidos. De hecho, la Tabla II.24 apunta un desfase anual próximo a los 4.000 millones de euros entre los costes e ingresos vinculados al ciclo del agua en España.

Este apartado presenta, por ello, diversas propuestas tributarias que inciden tanto en la solución de los problemas medioambientales asociados al uso del agua como a una correcta cobertura de los distintos costes infraestructurales y medioambientales. Es obvio que en ambos casos la fisca-

lidad ha de jugar un papel fundamental, promoviendo diseños más efectivos y una actuación coordinada en las diversas fases del ciclo del agua y desde las distintas administraciones involucradas. Una mayor fiscalidad en este ámbito puede jugar también un papel relevante en la adecuada utilización de un recurso escaso como el agua, cuyo uso abusivo está relacionado en muchos casos con niveles de precios insuficientes.

6. PRINCIPALES MENSAJES Y CONCLUSIONES

La fiscalidad medioambiental ha de contribuir a lo que se vislumbra como uno de los principales desafíos del siglo, la transición ecológica o el tránsito hacia sociedades que minimicen el uso de recursos naturales y la emisión de contaminantes. En particular, además de jugar un papel fundamental en el actual proceso de descarbonización, estos tributos pueden contribuir a numerosos Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas dentro de la Agenda 2030.

Los tributos medioambientales son, primordialmente, instrumentos que buscan dar cumplimiento al principio de “quien contamina paga” y, al incorporar la variable medioambiental en los precios de bienes y servicios, llevan a la toma de decisiones adecuada por parte de los agentes. Estos tributos consiguen así mejoras medioambientales a mínimo coste porque, en condiciones de heterogeneidad entre contaminadores e información asimétrica entre estos y la autoridad reguladora, los contribuyentes revelan de forma automática sus posibilidades y costes de reducir los impactos ambientales. Además, facilitan el desarrollo y la adopción de alternativas tecnológicas limpias, cuestión crucial para el éxito de la transición ecológica. No obstante, la creciente preocupación por los efectos socioeconómicos de la transición ecológica recomienda ir más allá de consideraciones de eficiencia, con una evaluación de sus impactos distributivos y sobre la competitividad empresarial y la subsiguiente implantación de mecanismos compensatorios.

El sistema fiscal español se caracteriza por un reducido peso de los impuestos medioambientales y una regulación jurídica compleja y asistemática. Los niveles impositivos son, en general, bajos en términos comparativos (UE-27) y existe una elevada heterogeneidad de figuras autonómicas que, en ocasiones, no responden a una verdadera finalidad medioambiental. Hasta el momento estas deficiencias, detectadas por diversas instituciones internacionales desde principios de siglo o la CERSTE (2014), no han sido corregidas mediante la intensificación de los tributos existentes o con la incorporación de elementos que les aporten mayor racionalidad y coherencia.

A partir de este contexto general, el Comité ha fundamentado su trabajo en este ámbito a partir de tres premisas fundamentales. La primera, racionalidad medioambiental, al definir las propuestas tributarias como parte de la respuesta a los problemas medioambientales a que se enfrenta España. Las distintas propuestas del informe en este ámbito buscan así esencialmente permitir el cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles, resumidos por la Tabla II.1.

En segundo lugar, el Comité ha prestado una atención especial a la coordinación y complementariedad de sus propuestas dentro de las atribuciones competenciales y del conjunto de instrumentos de protección medioambiental. Esto ha exigido, por ejemplo, considerar las iniciativas normativas recientemente anunciadas por la Comisión Europea (*Fit for 55*) o en tramitación parlamentaria (tributos creados por la LRySC). En este sentido, si bien el Comité reconoce que la existencia de problemas medioambientales de marcado carácter territorial justifica el papel

tributario de las administraciones subcentrales en este ámbito, se recomienda una mayor cooperación y coordinación interadministrativa para asegurar un uso eficiente de estas figuras (pudiendo tomarse como referencia marcos armonizadores establecidos en la UE o sistemas existentes en otros países).

En tercer lugar, el Comité ha considerado el principio de efectividad como criterio básico para la definición de sus propuestas tributarias. Este exige extender el alcance de la fiscalidad medioambiental a todos los sectores y actividades que generan impactos negativos, la priorización de problemas medioambientales causados por numerosos agentes heterogéneos, la búsqueda de cambios de comportamiento e inversiones por parte de los contribuyentes, la minimización de interacciones negativas con otros instrumentos de política y, especialmente, la contribución al desarrollo y despliegue de tecnologías limpias.

El Comité ha formulado diecinueve propuestas e incorporado tres reflexiones en cuatro ámbitos: energía eléctrica, transporte, residuos y agua. Las propuestas y reflexiones del Comité cuentan con una fundamentación técnica (medioambiental, socioeconómica y jurídica), un análisis de las experiencias significativas en otros países y de la evidencia académica existente y se concretan en medidas viables desde un punto de vista administrativo y de gestión. Se ha buscado expresamente seguir una aproximación sistemática y coherente, presentando consideraciones, principios y directrices comunes a los ámbitos antes citados.

Las propuestas del Comité se acompañan, de existir información disponible, de simulaciones cuantitativas de sus impactos medioambientales, distributivos y recaudatorios. Dichas simulaciones son meramente ilustrativas, esto es, evalúan *ex-ante* los resultados de la introducción de las propuestas bajo unos supuestos simplificadores y en el corto plazo. El Comité insiste en la necesidad de contar con datos de calidad que permitan el diseño, evaluación y posible actualización de las distintas propuestas, particularmente en los sectores de agua y residuos donde la disponibilidad de datos es limitada. Adicionalmente, el Comité subraya la conveniencia de realizar exploraciones con mayor detalle de las opciones fiscales de interés antes de su consideración e incorporación al sistema fiscal español.

Entre el conjunto de medidas propuestas, el Comité considera que el transporte y la energía son dos de los sectores de actuación prioritaria para la revisión de la fiscalidad actual. Además, incide en la importancia de mejorar el diseño actual de la fiscalidad de las aguas y de los residuos puesto que son sectores donde los desafíos adquieren gran relevancia para la sociedad española.

La Tabla II.25 sintetiza los resultados de la evaluación de las propuestas que cuentan con simulación cuantitativa de impactos. Insistiendo en su carácter ilustrativo, las simulaciones muestran que las propuestas tributarias evaluadas contribuyen al cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles, con reducciones significativas (a corto plazo: es de esperar que mayores en horizontes temporales más dilatados que no se contemplan en las simulaciones) de las emisiones

contaminantes consideradas. La capacidad recaudatoria de muchas de las propuestas fiscales es elevada, especialmente en el caso del transporte, y puede suministrar recursos para mitigar los efectos distributivos y sobre la competitividad. De hecho, aunque los impactos distributivos evaluados suelen ser regresivos, las simulaciones apuntan que la introducción de compensaciones dirigidas a los grupos de menores rentas puede revertir esta situación con un empleo reducido de la recaudación obtenida.

Tabla II.25
Resumen de resultados de las propuestas de fiscalidad medioambiental

Propuesta	Variación recaudatoria (millones de euros)	Variación de emisiones de CO ₂	Análisis distributivo
P1. Supresión IVPEE	-1.230,2	0,68%	Sí
P3. Reducción del IEE	-1.486,8	0,71%	Sí
P4. Tributación combustibles aviación, marítimos y agrarios	206,3 a 1.701	-1,52% a -12,90%	No
P5/P6B. Fiscalidad diésel y gasolina	2.621,3 a 6.850,2	-1,60% a -5,40%	Sí
P6A. Incremento accisa gas natural	634,1 a 1.960,6	-1,56% -7,53%	Sí
P7. Modificación IEDMT	862,6 a 2.335,1	ND	Sí
P8. Modificación IVTM	276,0 a 610,8	ND	No
P10. Pago por uso infraestructuras viarias	1.172,8 a 1.397,9	ND	No
P11. Impuesto billetes de avión	951,8	-5,59%	Sí
P13. Reforma tributación municipal residuos	294,6	ND	Sí
P14. Impuesto extracción áridos	426,4	ND	No
P15. Impuesto sobre fertilizantes nitrogenados*	279,9	-16,38%	No
P16. Extensión fiscalidad emisiones	932,3	ND	No
Total	5.941,1 a 15.023,6	ND	--

Fuente: Elaboración propia.

Notas: No se incluyen las propuestas y reflexiones sin evaluación.

La simulación de P15 recoge reducción de emisiones de nitrógeno.

En todo caso, la conveniencia de adoptar las medidas fiscales enumeradas que se sugieren no ha de entenderse como prescripción de aplicación generalizada e inmediata pues debe tenerse en cuenta la coyuntura energética y económica. El Comité recomienda una actuación gradual que minimice los impactos socioeconómicos de cada una de las propuestas y garantice el cumplimiento de los compromisos medioambientales a medio plazo. Asimismo, se sugieren compen-

saciones distributivas para atenuar posibles efectos regresivos que podrían concretarse en transferencias directas y subsidios para cambio de equipamiento relacionado con las emisiones de contaminantes. Los impactos sobre la competitividad, frente a países que no cuenten con medidas correctoras equivalentes, pueden también aminorarse con otros instrumentos económicos complementarios (por ejemplo, ajustes en frontera) o con la introducción de compensaciones sectoriales con el uso de parte de la recaudación obtenida por las propuestas correspondientes.

III

IMPOSICIÓN SOCIETARIA

1. INTRODUCCIÓN

La imposición societaria tiene un papel central en los sistemas tributarios de las economías avanzadas¹⁷⁷. Esta centralidad se justifica, en buena medida, por ser este tributo un complemento necesario a la imposición sobre la renta personal, de la que puede considerarse un ingreso adelantado. Al mismo tiempo, el adecuado diseño de esta fuente de imposición requiere que esta tributación no se convierta en un instrumento para facilitar que las rentas del trabajo o del capital de los individuos se refugien en una estructura societaria con el objetivo de eludir la imposición progresiva sobre la renta personal. De ese modo, todas las economías avanzadas disponen de figuras tributarias que gravan las rentas o los beneficios de las sociedades, siendo esta fuente de imposición un instrumento que contribuye tanto a la suficiencia recaudatoria como a la equidad vertical del sistema tributario.

La principal figura tributaria en el ámbito de la imposición societaria en España es el Impuesto sobre Sociedades (IS). La regulación actual de este tributo es fruto de la profunda reforma del impuesto que se llevó a cabo en el año 2014¹⁷⁸. Esta reforma, que recogía algunas de las principales recomendaciones incluidas en el *Informe Lagares* (CERSTE, 2014), introdujo cambios sustanciales en los principales elementos del impuesto como fueron la reducción del tipo de gravamen general o el incremento de los ajustes necesarios para establecer la renta gravable en el tributo. A pesar de la relevancia de esta reforma, el IS ha sido objeto de numerosas reformas en los últimos años, en particular mediante modificaciones en sus elementos centrales, introducidas en leyes de presupuestos y decretos-ley, generando estas reformas efectos potencialmente significativos tanto sobre la actividad económica como en la recaudación, así como cierta conflictividad. Esta insatisfacción del legislador con el diseño y la capacidad recaudatoria del impuesto han situado al IS en el centro del debate público.

En este debate adquiere una importancia creciente la dimensión internacional de la imposición societaria. Esta dimensión internacional ha aumentado su relevancia por el proceso de globalización y digitalización de la actividad económica durante las últimas décadas que ha incrementado

¹⁷⁷ En el ámbito de la actual UE se desarrollaron los principales informes para el establecimiento y la reforma de la imposición societaria, empezando por las recomendaciones en 1962 del *Report of the Fiscal and Financial Committee* (Neumark Report).

¹⁷⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Esta norma es la tercera que regula el impuesto en democracia, después de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 1978), y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y su texto refundido, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2014, de 5 de marzo (LIS 1995).

el volumen de actividad realizado por parte de sociedades que operan a escala global y de manera simultánea en múltiples jurisdicciones. Esta realidad es un elemento fundamental incorporado tanto en el diagnóstico como en las propuestas de reforma que se plantean en este capítulo. En ese contexto, el Comité considera necesario poner ya de manifiesto que ningún Estado de nuestro entorno económico tiene libertad completa para regular de manera integral la imposición societaria sin tener en cuenta los acuerdos de tributación internacional que libremente ha suscrito. Si bien esto puede entenderse como una limitación a las medidas discrecionales a adoptar a nivel interno, el Comité estima que es precisamente la cooperación internacional, y en particular las iniciativas de integración en curso en el seno de la UE-27, la mejor salvaguarda de la existencia de la imposición societaria con capacidad recaudatoria en España¹⁷⁹.

Entre el conjunto de áreas de cooperación internacional más relevantes en el ámbito de la imposición societaria, el Comité se ha centrado en examinar y valorar aquellas que tienen como objetivo evitar los efectos de un proceso generalizado de competencia fiscal a la baja, así como aquellas iniciativas dirigidas a corregir las deficiencias en el diseño del sistema tributario internacional que pudieran facilitar la capacidad de localización de bases gravables a jurisdicciones de menor tributación sin un desplazamiento de la actividad real (OECD 2015b). En estas áreas, destacan los recientes acuerdos en el marco de la OCDE-G20, así como las propuestas de Directiva de adopción de estos acuerdos o las iniciativas comunitarias de homogenización de la base gravable en la imposición societaria en la UE. Si bien estas medidas y sus efectos se concentran sobre las entidades de mayor dimensión, el análisis en este capítulo valorará sus posibles efectos positivos para alcanzar mejoras en la necesaria transparencia de la información tributaria, en la limitación de las externalidades negativas que la competencia fiscal pudiera generar y en la mitigación de las prácticas que erosionan la base gravable de la imposición societaria.

Si los procesos de acuerdo, en sede internacional, y en sede estrictamente europea, siguen su curso, la imposición societaria se transformará sustancialmente en los próximos años. Estos acuerdos tendrían implicaciones relevantes no sólo para un volumen creciente de la actividad gravada por esta fuente de imposición en España, sino que obligarán a ajustar la imposición societaria en España para alcanzar la coherencia interna del sistema tributario. No obstante, el alcance y la efectividad de estos acuerdos internacionales están aún sujetos a un alto grado de incertidumbre. Además, los avances y las negociaciones a escala internacional no impiden al legislador español abordar los problemas existentes y explorar líneas de mejora en el diseño de la imposición sobre la renta de las sociedades. El diagnóstico y las propuestas de reforma a lo largo de este capítulo exploran los márgenes de discrecionalidad para establecer medidas unilaterales a

¹⁷⁹ En su dimensión europea, el IS en España es ya, en la práctica el más coordinado de entre los impuestos no armonizados, por mor de las diversas Directivas que le afectan directamente, las limitaciones derivadas de ayudas de Estado y las libertades comunitarias, tal y como vienen siendo interpretadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE.

nivel interno. Estas medidas debieran resultar en un diseño de la imposición societaria que contribuyera a la suficiencia recaudatoria y a la equidad del sistema tributario, pero al mismo tiempo que las reformas de esta fuente de imposición impulsaran la actual recuperación de la actividad económica y, en un horizonte temporal más amplio, estimularan el crecimiento del tamaño y la productividad empresarial de la economía española.

Este capítulo se organiza de la siguiente manera. En la sección 2 se presenta un análisis descriptivo sobre la capacidad recaudatoria y los determinantes de la tributación efectiva de la imposición societaria en España en el contexto de la UE-27. La sección 3 analiza la articulación de la imposición societaria en un contexto global, con especial énfasis en los recientes acuerdos internacionales dirigidos a establecer una tributación efectiva mínima para las MNEs de mayor dimensión. La sección 4 presenta un marco de análisis para examinar una selección de cuestiones y áreas prioritarias que este Comité considera necesario tener en cuenta en la reforma de la imposición societaria. En la sección 5 se discuten propuestas de reforma que afectan a la determinación de los sujetos pasivos en la imposición societaria en España. La sección 6 discute sobre la adecuada determinación de la base imponible del IS y plantea medidas de reforma que permitan una mejor adecuación de dicha base a una medida que aproxime la capacidad de pago del contribuyente y, al mismo tiempo, se reduzcan las distorsiones creadas por el impuesto. En la sección 7 se reflexiona sobre el tipo de gravamen vigente en el IS. La sección 8 analiza un conjunto de beneficios fiscales y regímenes especiales de singular relevancia en el IS. La sección 9 presenta un conjunto de cuestiones adicionales que este Comité considera relevantes para la reforma de la imposición societaria en España.

2. LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN CONTEXTO

En esta sección se presenta, en primer lugar, un conjunto de evidencia agregada referida a la importancia recaudatoria de la imposición societaria en España en el contexto de la UE-27, así como un análisis descriptivo de la tributación efectiva sobre la renta de las sociedades y los rendimientos de la inversión empresarial. Esta evidencia se complementa con un ejercicio de anatomía recaudatoria del IS en España, para distintas tipologías de contribuyentes, a partir de la información suministrada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Este ejercicio permite examinar en términos agregados la tributación efectiva de la renta societaria en España, así como los principales componentes en el diseño del IS que determinan su capacidad recaudatoria potencial. El Comité considera que el análisis conjunto de esta evidencia descriptiva es una pieza relevante para el diagnóstico de la imposición societaria en España, así como una referencia y punto de partida para examinar las alternativas y las limitaciones de reforma que se discutirán en las secciones posteriores.

2.1. La imposición societaria en España en el contexto de la UE

2.1.1. *Recaudación en porcentaje del PIB*

La imposición sobre la renta de las sociedades en España recogida en las estadísticas de Eurostat (European Commission, 2021c) incluye los ingresos del IS y los obtenidos por parte de las personas jurídicas en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). La recaudación asociada a la tributación de la renta de las entidades en España se situó en el 2,1% del PIB en 2019, descomponiéndose esta recaudación en 1,9 puntos (pp) de PIB correspondientes al IS y 0,2 pp de PIB al IRNR.

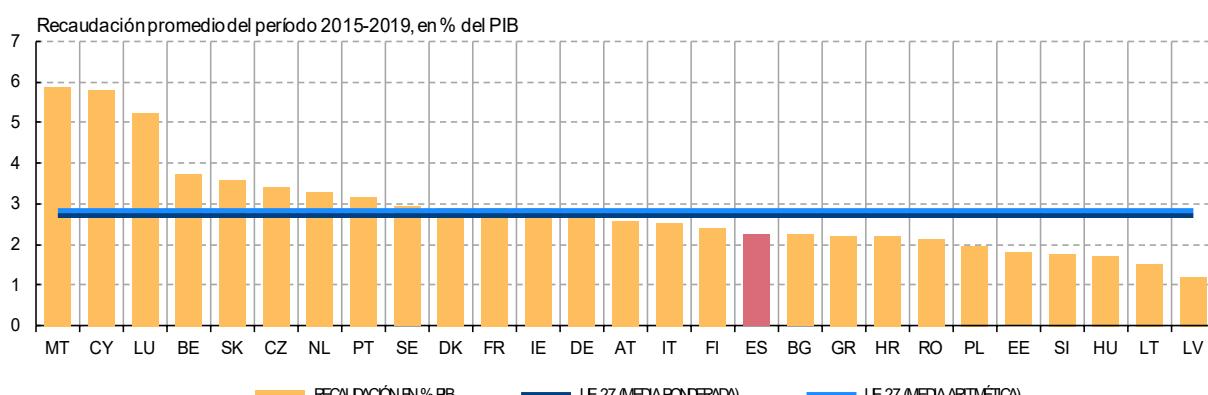
La compleja mecánica recaudatoria del IS y los criterios de asignación temporal de los ingresos devengados por este tributo de acuerdo con la metodología de la Contabilidad Nacional (CN) pueden provocar, debido a los criterios contables de imputación de los ingresos, incrementos o caídas temporales de la recaudación cuando se analiza un año concreto. Esto explica que la recaudación del IS disminuyera notablemente al 1,9% del PIB en 2019, en relación al 2,3% del PIB recaudado en 2018, frente a un 2,1% del PIB en el promedio del período 2015-2019¹⁸⁰.

¹⁸⁰ En particular, en el año 2018 se observa un elevado anticipo en el ingreso a cuenta del tributo por parte de los grandes contribuyentes, reflejado en un aumento en la cuantía del pago fraccionado mínimo, que, al realizarse la liquidación del tributo, resultó en un incremento en términos agregados de las devoluciones correspondientes a estos contribuyentes en los ejercicios 2019 y 2020. Si bien estos ajustes en términos de caja entre anticipos y devoluciones del IS corresponden según criterio de devengo al año 2018, sus efectos en términos de ingresos computados en la CN suponen mayores ingresos en 2018 y una caída de los mismos en 2019.

Por ese motivo, a lo largo de esta sección, con el objetivo de mitigar los sesgos contables no vinculados a la evolución de los ingresos devengados por el IS, y proporcionar un diagnóstico estructural de la evolución recaudatoria del tributo, también se hará referencia de manera habitual al promedio recaudatorio durante un período temporal más amplio. En particular, presenta especial relevancia el período 2015-2019 que coincide en su punto de partida con la entrada en vigor de la reforma integral del IS de 2015 (tras la mencionada Ley 27/2014) y comprende un contexto macroeconómico de recuperación económica y de crecimiento de las bases sujetas a tributación en el IS. Al mismo tiempo, la utilización de estos promedios mitiga el efecto distorsionador en el análisis de la recaudación agregada del IS que pudiera introducir en un año concreto la actual articulación del pago fraccionado mínimo y del tipo incrementado del mismo, y cuyo funcionamiento e implicaciones se discutirán con detalle en la sección 9.

Considerando estas limitaciones metodológicas, la evidencia disponible en términos de CN indica que los ingresos derivados de la tributación sobre la renta de las sociedades en España se sitúan en el promedio del período 2015-2019 en el 2,2% del PIB, cifra situada por debajo de la mediana recaudatoria de las economías de la UE-27 (véase Gráfico III.1). En relación con las medias de la UE, la recaudación en España es 0,6pp de PIB inferior a la media aritmética y 0,5pp de PIB menor a la media ponderada por PIB de las economías de la UE-27. Las economías en las que la imposición societaria presenta un mayor peso recaudatorio, por encima del 5% del PIB, son Malta, Chipre o Luxemburgo, en buena parte por el proceso asociado a la atracción de bases impositivas en estas economías. En sentido contrario, las economías con un menor peso recaudatorio de la tributación societaria, inferior al 2% del PIB, son Letonia, Lituania o Hungría. Las grandes economías de la UE-27 muestran un nivel de recaudación en porcentaje del PIB en el entorno de las medias de la UE-27 durante el período 2015-2019. De ese modo, el diferencial recaudatorio negativo de España debido a la imposición societaria se sitúa en 0,7pp de PIB frente a Francia, 0,4pp de PIB en relación con Alemania o 0,3pp de PIB frente a Italia.

Gráfico III.1
Tributación sobre la renta de las sociedades en la UE (2015-2019)



Fuente: European Commission (2021c).

En el caso de España, la clasificación de la tributación sobre la renta societaria de *Eurostat* no incluye el Impuesto sobre Actividades Económica (IAE, en adelante). El IAE es un impuesto sobre el capital que grava el mero ejercicio de una actividad económica por parte de las sociedades con un importe neto de su cifra de negocios (CNN, en adelante) superior al millón de euros, y cuya gestión se encuentra compartida entre los niveles de gobierno central y subcentral (local y autonómico). La carga tributaria del IAE no se computa a partir de una medida de renta societaria, sino que se calcula utilizando un conjunto de indicadores que pretenden aproximar el beneficio presunto de las actividades empresariales que realizan las sociedades. En opinión de este Comité, desde un punto de vista conceptual, el IAE debe incluirse dentro de la imposición societaria (véase la sección 9 para una mayor discusión). De ese modo, se pueden realizar comparaciones más homogéneas del nivel de recaudación en pp de PIB de la imposición societaria en España respecto a las principales economías de la UE. De acuerdo con la información suministrada por la AEAT, la recaudación obtenida por el IAE a cargo de las sociedades se situó en el 0,15pp de PIB en el promedio del período 2015-2019. Por lo tanto, el diferencial recaudatorio negativo de España debido a una menor imposición societaria en el período 2015-2019 se sitúa en 0,5pp de PIB frente a Francia, 0,3pp de PIB frente a Alemania y 0,1pp de PIB frente a Italia¹⁸¹.

Por lo tanto, la evidencia indica que, en términos de PIB, la contribución a la recaudación de la imposición societaria en el período 2015-2019 en España se encuentra por debajo de los niveles observados en las principales economías de la UE-27. En las próximas secciones se analizará el impacto que pudieran tener un conjunto de factores de naturaleza tributaria y económica para explicar este nivel recaudatorio.

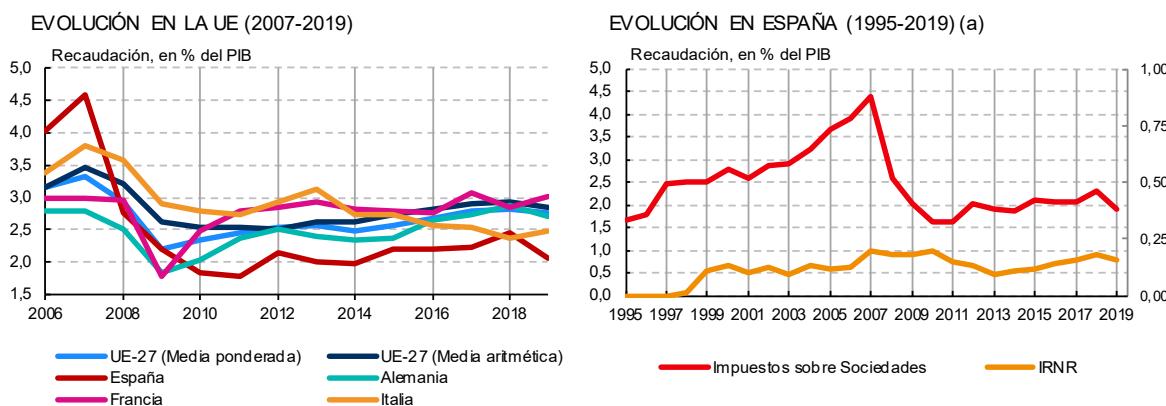
2.1.2. *La prociclicidad recaudatoria de la imposición societaria*

La evolución de la recaudación de la imposición societaria en términos de PIB en un horizonte temporal más amplio en el caso de España presenta oscilaciones significativas que merecen especial atención (véase el Gráfico III.2). En concreto, la recaudación creció con fuerza desde el inicio de la fase expansiva de la economía española iniciada en 1995, 1,6% del PIB, acelerándose durante el *boom* económico de los 2000s, con un promedio recaudatorio en el período 2000-2007 del 3,2% del PIB, y alcanzando su máximo histórico en 2007, 4,6% del PIB. El inicio de la crisis económica en 2008 supuso una brusca caída de la recaudación que coincide en el tiempo con los efectos de la reducción del tipo general de gravamen, del 35% al 30%, reducción aplicada en dos fases durante los ejercicios 2007 y 2008 (Ley 35/2006). La recaudación de la imposición societaria en este período

¹⁸¹ La clasificación de Eurostat incluye dentro de la imposición societaria figuras impositivas a nivel subcentral de gobierno cuando la base de estos tributos se define en función de una medida de renta. Por ejemplo, impuestos sobre las actividades económicas a nivel subcentral de gobierno basados en medidas de renta serían el *imposta regionale sulle attività produttive* en el caso de Italia o el *Gewerbesteuer* en el caso de Alemania.

do recesivo alcanzará su mínimo en los años 2010 y 2011, 1,8% del PIB, para recuperarse paulatinamente hacia un promedio recaudatorio del 2,2% del PIB durante la recuperación.

Gráfico III.2
Evolución de la recaudación de la imposición societaria
(Recaudación en % del PIB)



a. El reparto de los ingresos de la imposición societaria desde 1995 a 2009 en España se estima suponiendo que el peso recaudatorio del IRNR y del IRNR de las personas jurídicas durante esos años es equivalente al peso observado de estas figuras en el promedio del período 2010-2019.

Fuente: European Commission (2021c).

La recaudación observada se explica, principalmente, por la interacción del impacto de la evolución de la actividad económica en las bases impositivas (los beneficios) y el efecto de las medidas tributarias (cambios en los tipos impositivos, así como las modificaciones en la definición de la base gravable y en los incentivos fiscales en la cuota). La identificación precisa de la contribución de cada componente a la evolución de la recaudación es una cuestión compleja¹⁸². Sin embargo, la evidencia disponible señala que la recaudación del IS en España presenta una elevada prociclicidad respecto a la evolución del PIB, mayor que la observada en otras grandes economías de la UE. En particular, se observa un extraordinario crecimiento de las bases gravables en el IS durante el período 1995-2007, en buena parte vinculado con el auge inmobiliario de los años 2000s, que explica el notable incremento de los ingresos de la imposición societaria en España, con una recaudación en términos de PIB en 2007 significativamente superior a la observada en las grandes economías de la UE-27 (1,8pp de PIB superior a la de Alemania, 1,6pp de PIB mayor a la de Francia o 0,8pp de PIB superior a la de Italia) o a los promedios de la UE-27 (1,1pp de PIB mayor frente a la media aritmética y 1,3pp de PIB superior a la media ponderada por PIB).

¹⁸² Véase Burriel *et al.* (2017) para una descomposición contable de la ratio de ingresos del IS sobre PIB en España desde 1999 a 2016. Esta descomposición tiene en cuenta el impacto de las medidas legislativas, la evolución de la base macroeconómica que aproxima la dinámica de los beneficios empresariales (el excedente bruto de explotación) respecto a la evolución del PIB, la progresividad del tributo y un residuo que captura, en buena medida, la existencia de resultados extraordinarios sujetos a tributación.

La elevada prociclicidad recaudatoria del IS en España puede examinarse de manera sencilla a partir de la información publicada por la AEAT (2022e). Esta información indica que la base imponible consolidada en el IS creció un 338% desde 1995 a 2007, frente a un crecimiento sustancial del PIB nominal en ese período del 134%. Este diferencial positivo de crecimiento no se debe únicamente a la elevada prociclicidad de los beneficios empresariales ordinarios, sino que se amplifica por la existencia de elevados beneficios extraordinarios y ganancias patrimoniales asociadas, en buena medida, a la revalorización del valor y la venta de activos societarios. Por ejemplo, los resultados extraordinarios y de la cartera de valores de las sociedades no financieras que tributaban en el IS alcanzan un promedio anual de 0,9pp de PIB en el período 1998-2002, cuantía que se elevó a 2,4pp de PIB en el período 2003-2007. De acuerdo con el tipo medio efectivo observado sobre la base imponible durante esos períodos, 23,9% y 24,1% respectivamente, los ingresos en el IS de naturaleza extraordinaria se incrementarían, de manera aproximada, sólo en el caso de las sociedades no financieras, desde unos ingresos anuales de 0,2pp de PIB en el primer período de la fase expansiva a 0,6pp de PIB en el máximo del ciclo inmobiliario.

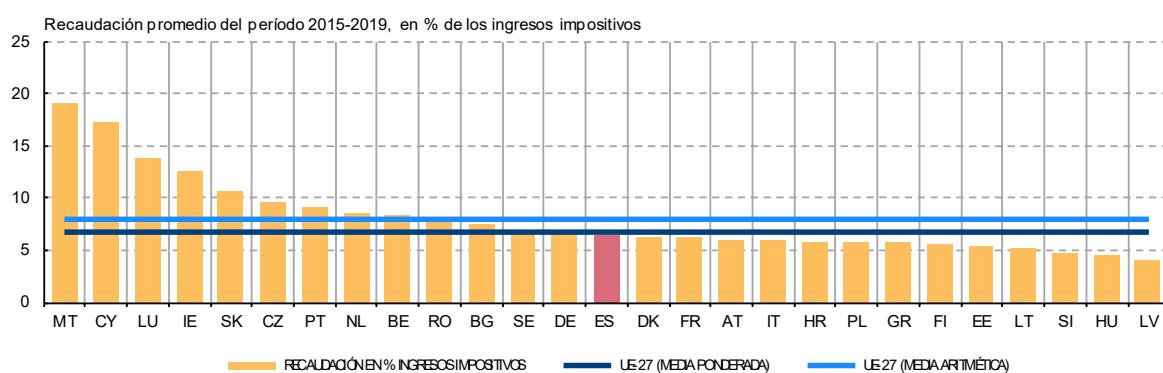
La crisis económica iniciada en el año 2008 supondrá una notable caída de los beneficios empresariales ordinarios en una cuantía superior a la disminución del PIB nominal. Al mismo tiempo, la naturaleza de la crisis conllevará la realización de elevadas pérdidas extraordinarias, como son las asociadas a deterioros y enajenaciones de activos, y cuyo impacto negativo en la base del impuesto y en su recaudación alcanza desde 2008 hasta el año 2019¹⁸³. A pesar de las distintas medidas aplicadas para ampliar las bases sujetas a tributación en el IS durante el proceso de consolidación fiscal realizado en el período 2011-2013, la base imponible agregada del IS se reducirá en un 47,5% desde 2007 hasta 2013 (AEAT 2022e). Si bien los beneficios muestran ya su recuperación en 2013 y un importante dinamismo hasta 2019, la base imponible consolidada del IS crecerá a un menor ritmo (33%). Entre los factores que explican el menor dinamismo de la base gravable en el IS durante la recuperación, cuyo análisis detallado se realizará en la sección 2.2., destaca la compensación de bases imponibles negativas (BINs, en adelante) acumuladas en períodos anteriores, cuyo impacto promedio en la recaudación del IS durante el período de recuperación se estima en 0,5pp de PIB anual. El Comité estima, por lo tanto, que la elevada dependencia de la recaudación del IS en España de los resultados extraordinarios, así como el fuerte impacto de la anterior crisis económica reflejado en la acumulación de BINs pendientes de compensar, son factores relevantes que lastran el volumen de recaudación actual de la imposición societaria en España.

¹⁸³ El impacto de estos deterioros y pérdidas durante la recesión de 2008 a 2013 alcanza un promedio anual, sólo para las sociedades no financieras, de 3pp de PIB. Durante la fase de recuperación y crecimiento de 2014 a 2019 la cuantía de los resultados extraordinarios se reduce, pero mantiene su signo negativo con un promedio anual significativo de 1,3pp de PIB.

2.1.3. Estructura tributaria: el peso relativo de la imposición societaria

Un análisis adicional para valorar el potencial déficit recaudatorio de la imposición societaria en el conjunto del sistema consiste en examinar el peso relativo de estas figuras tributarias sobre el total de los ingresos impositivos. La evidencia para la UE-27 (véase Gráfico III.3) muestra el papel complementario, en términos agregados, que la imposición societaria juega en el conjunto de los ingresos impositivos frente a las tres grandes figuras recaudatorias del sistema que son los impuestos sobre la renta personal, el IVA o las Cotizaciones Sociales. En concreto, en el promedio del período 2015-2019, la tributación sobre la renta de las sociedades supuso, respectivamente, el 8% y el 6,8% de los ingresos impositivos en la media aritmética y en la media ponderada por PIB de las economías de la UE-27. España se sitúa en la mediana de las economías de la UE-27 con un peso relativo del 6,5%, en línea con la ratio de ingresos observada entre las grandes economías de la UE-27 (6,7% en Alemania, 6,3% en Francia y 6% en Italia). Las economías europeas en las que la imposición societaria juega un mayor papel en el conjunto de su sistema impositivo, entre el 10% y el 20%, son economías de menor dimensión con un activo papel en la competencia fiscal internacional (Malta, Chipre, Luxemburgo o Irlanda). Por lo tanto, el Comité concluye que, en términos relativos, la imposición societaria en España presenta un peso similar en el conjunto de los ingresos impositivos al de las grandes economías de la UE-27.

Gráfico III.3
Recaudación de la imposición societaria en la UE (2015-2019)



Fuente: European Commission (2021c).

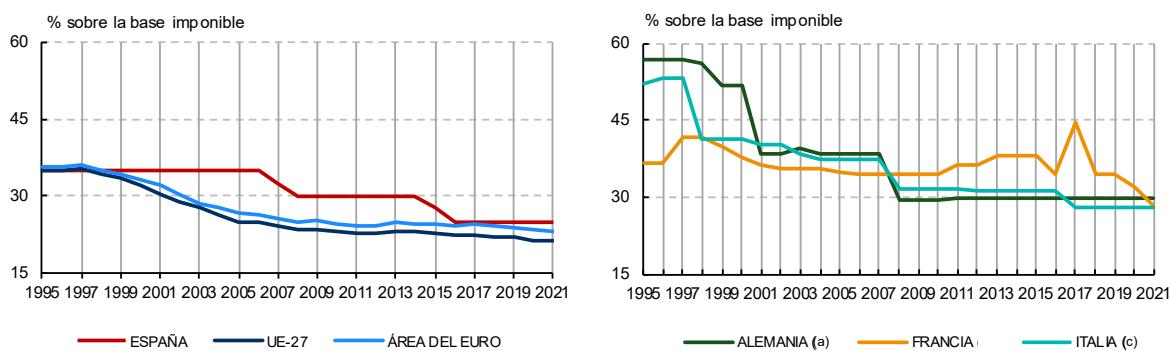
2.1.4. Evolución del tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades

El tipo de gravamen sobre los beneficios empresariales en las economías de la UE-27 muestra una tendencia a la baja desde los años 1990s, con una notable caída del tipo general de gravamen¹⁸⁴ en la media aritmética de las economías de la UE-27 desde el 35% hasta el 21,4% en

¹⁸⁴ El tipo general de gravamen computado por Eurostat equivale al tipo nominal del impuesto que, con carácter general, se aplica al beneficio gravable en la imposición societaria. De acuerdo con la metodología

2021 (véase Gráfico III.4)¹⁸⁵. No obstante, a pesar de una sustancial reducción del promedio del tipo general de gravamen en una cuantía cercana al 40%, resulta relevante destacar que la ratio de ingresos sobre el PIB en las medias aritmética y ponderada por PIB de la UE-27 se ha mantenido estable a lo largo del tiempo. Por ejemplo, durante períodos de expansión económica la recaudación se sitúa en un rango situado entre el 2,5% y 3% del PIB, tanto en el período 1995-2000 (Eurostat, 2014) como en el período 2015-2019 (European Commission, 2021c).

Gráfico III.4
Evolución del tipo de gravamen de la imposición societaria en la UE (1995-2021)



- a. Incluye el recargo de solidaridad del 5,5% y el impuesto regional (*Gewerbesteuer*) como una media ponderada del gravamen de los estados. En el período 1995-2000 se refiere al tipo sobre los beneficios retenidos que era más elevado que el gravamen sobre los beneficios distribuidos.
b. Incluye el recargo social sobre las grandes empresas (3,3%), así como sucesivos recargos temporales sobre las empresas de mayor dimensión con impacto en el período 2011-2015 y en 2017.
c. Incluye desde 1998 el impuesto regional sobre actividades productivas, considerando el tipo general de este tributo del 3,9%.

Fuente: European Commission (2021c).

Entre las causas que explican este mantenimiento de las ratios promedio de recaudación en términos de PIB se encuentran las sucesivas reformas tributarias que han compensado las reducciones de tipos con ampliaciones de las bases sujetas a tributación a través, por ejemplo, de la eliminación de beneficios fiscales en la base, la limitación de gastos deducibles o la supresión de regímenes especiales de tributación. Este tipo de reformas tributarias clásicas tenían como objetivo obtener ganancias de eficiencia de acuerdo con las recomendaciones de la literatura económica y la teoría de la imposición óptima¹⁸⁶. En segundo lugar, el aumento del peso de los beneficios empresariales en el PIB ha contribuido en algunas economías a mantener e incluso a aumentar la recaudación de la tributación societaria a pesar de la caída de los tipos nominales de gravamen. Finalmente, es necesario destacar la relevancia que tiene el tipo de gravamen tanto para la localización de la acti-

de Eurostat (European Commission, 2021c), este tipo incluye la introducción de recargos sobre las grandes empresas, así como los recargos locales o regionales. Este tipo nominal no considera la existencia de tipos especiales más reducidos para determinados contribuyentes (ej. empresas de reducida dimensión).

¹⁸⁵ La evidencia muestra también una tendencia a la reducción del tipo de gravamen en una cuantía similar para las economías del área del euro, con un tipo legal promedio del 35,8% en 1995 frente al 23,2% en 2021.

¹⁸⁶ Véase, por ejemplo, Meade (1978) o Mirrlees *et al.* (2011).

vidad económica y la realización de inversiones empresariales, como para la localización de beneficios gravables por parte de las MNEs. Esta relevancia ha presionado a la baja a este componente del tributo, convirtiéndolo en uno de los instrumentos más relevantes de la competencia fiscal entre jurisdicciones. De ese modo, los menores tipos de gravamen podrían haber tenido un papel destacado en la atracción de bases gravables por parte de las economías con una menor dimensión en la UE-27, presionando a la baja tanto el tipo general de gravamen como la recaudación potencial de las economías de mayor dimensión que han intentado limitar los efectos de este proceso¹⁸⁷. A pesar de la existencia de este proceso de competencia fiscal entre el conjunto de economías de la UE-27, se observa una notable dispersión en los tipos de gravamen aplicados en 2021, con unos reducidos tipos generales en Bulgaria (10%), Hungría (10,8%) o Irlanda y Chipre, que contrastan con los mayores tipos de Portugal (31,5%) o Alemania (29,9%)¹⁸⁸.

En ese contexto, las grandes economías de la UE-27 muestran esta tendencia a la reducción del tipo general de gravamen con caídas del tipo promedio en el período 1995-2021 de 26,9pp en Alemania, 24,4pp en Italia o, de manera más cercana en el tiempo, una reducción de 8,3pp en Francia. En el caso de España, las reformas del tipo aplicadas a lo largo del período 2007 a 2016 suponen una reducción de 10pp en el tipo general de gravamen del IS, situándose el tipo general en el 25%¹⁸⁹, 3,6pp por encima del tipo promedio en las economías de la UE-27 (véase Gráfico III.4), pero con un tipo de gravamen por debajo del tipo de las grandes economías europeas (4,9pp inferior al de Alemania, 3,4pp menor frente a Francia y 2,8pp inferior respecto a Italia). En estas comparaciones debe tenerse presente, de nuevo, la exclusión del IAE en el tipo de gravamen de la imposición societaria en España al no estar la carga del tributo directamente relacionada con una medida de renta empresarial¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Véase, por ejemplo, Devereux y Griffith (2003), Devereux *et al.* (2008), Devereux *et al.* (2015).

¹⁸⁸ El tipo de gravamen de Malta se establece en el 35% para las EELL, si bien el tipo de gravamen sobre los beneficios de sociedades filiales de entidades foráneas se sitúa alrededor del 5% debido a un complejo sistema en el que los accionistas reciben devoluciones fiscales por un importe superior al 85% de los impuestos pagados en esa jurisdicción.

¹⁸⁹ Las entidades de crédito y las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos se encuentran sujetas a un tipo de gravamen del 30%. Se aplican tipos de gravamen reducidos a las cooperativas fiscalmente protegidas, 20%; las entidades de nueva creación, 15% y 20%, en función de la base gravable; las entidades sin fines lucrativos, 10%; las entidades acogidas al régimen Económico y Fiscal de Canarias, 4%; las Sociedades y Fondos de Inversión, Fondos de activos bancarios, SICAV y Fondo de regulación del mercado hipotecario, 1%; y a las SOCIMI y Fondos de pensiones, 0%.

¹⁹⁰ En el cómputo de los tipos medio de gravamen por parte de Eurostat se incluyen, por ejemplo, en el caso de Alemania e Italia, la contribución de los impuestos regionales sobre la renta y las actividades económicas de las sociedades. En las secciones posteriores se estima el impacto que el IAE tendría sobre el tipo efectivo de las sociedades en España, así como su impacto diferencial por tamaño empresarial.

El proceso de reducción del tipo general de gravamen del IS en España (Ley 35/2006 y Ley 27/2014) se ha complementado con medidas destinadas a ampliar la base sujeta a tributación y, de ese modo, sostener la recaudación del tributo. Entre estas medidas destacan la limitación de la compensación de BINs pasadas, los límites a la deducibilidad de gastos financieros o un tratamiento menos favorables de las rentas obtenidas en el exterior¹⁹¹. El Comité realizará una reflexión detallada sobre el tipo general de gravamen del IS en España en la sección 7.

2.1.5. Tributación efectiva sobre las rentas empresariales

Una primera aproximación agregada al tipo efectivo medio de la imposición societaria puede realizarse a partir del tipo implícito sobre la renta de las sociedades computado por Eurostat (European Commission, 2021c). Este tipo implícito se obtiene a partir de la ratio de ingresos recaudados por los distintos tributos sobre la renta incluidos por Eurostat en la imposición societaria, divididos por una aproximación a su base gravable potencial. Esta base potencial se computa de manera armonizada para el conjunto de las economías de la UE-27 a partir de las magnitudes macroeconómicas sobre la renta de las sociedades disponibles en la CN. Este tipo implícito sobre el capital societario presenta importantes limitaciones metodológicas¹⁹², pero permite realizar comparaciones homogéneas entre economías de la UE-27 con el objetivo de ilustrar la posible existencia de diferencias de tributación efectiva entre economías y, en particular, valorar la posición relativa de España en el ámbito de la imposición societaria entre el conjunto de economías de la UE-27.

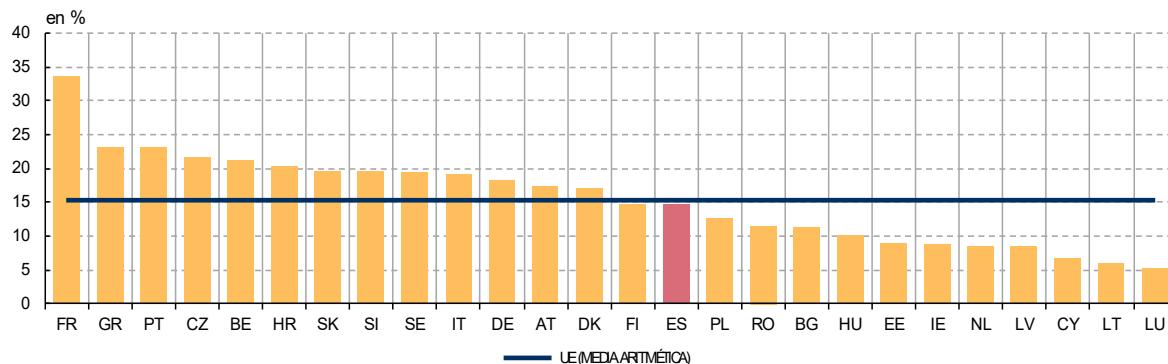
En el promedio del período 2015-2019, el tipo implícito sobre la renta de las sociedades se situó en España en el 14,6%, cuantía inferior en 0,8pp al tipo implícito promedio de las economías de la UE (véase Gráfico III.5). El diferencial negativo de tributación efectiva de España es mayor respecto a las grandes economías de la UE-27, con un diferencial negativo de 3,6pp respecto a Alemania, 4,5pp frente a Italia, y en particular respecto a Francia que presenta el mayor tipo implícito de la UE-27 (33,5%). Los menores tipos implícitos de la UE, inferiores al 10%, se encuentran en economías de menor dimensión en términos de PIB y en aquellas especialmente activas en la rea-

¹⁹¹ En agosto de 2011 (RDL 9/2011) se limita el impacto recaudatorio de la compensación de bases imponibles negativas acumuladas en períodos anteriores y se eleva el tipo del pago fraccionado del impuesto. Estas medidas se extienden a 2012 y 2013 y se aprueban otras nuevas que limitan la deducibilidad de los gastos financieros y las compensaciones de pérdidas de las grandes empresas. En diciembre de 2016 (RDL 2/2016 y RDL 3/2016) se aprueban límites más restrictivos a la compensación de bases imposible negativas de ejercicios pasados y a la deducción por doble imposición y se introduce un ajuste positivo al resultado contable ligado a la reversión de los deterioros.

¹⁹² Véase la discusión metodológica sobre los tipos implícitos sobre la capital incluida en la sección F del anexo metodológico de *Taxation Trends in the European Union, edition 2021, Annex B: Methodology and explanatory notes*.

lización de prácticas de competencia fiscal y atracción de bases gravables en el ámbito de la tributación societaria como son Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, Chipre o las economías bálticas.

Gráfico III.5
Tipo implícito sobre la renta de las sociedades en la UE (2015-2019)



a. Se excluye del análisis Malta al no proporcionar Eurostat el cómputo del tipo implícito para esta economía. El dato de Bulgaria corresponde al promedio del período 2015-2017 y el de Luxemburgo al del período 2015-2018, al ser estos los períodos con información disponible.

Fuente: European Commission (2021c).

La valoración de estos tipos implícitos sobre la renta de las sociedades computados a partir de aproximaciones macroeconómicas de la base potencialmente gravable debe tener presente sus limitaciones. En particular, la no consideración en este tipo efectivo, por ejemplo, del impacto que tienen las rentas exentas por doble imposición internacional, los ajustes entre la normativa fiscal y la contable o el efecto recaudatorio de las compensaciones de BINs de ejercicios anteriores en cada jurisdicción. La información detallada del impacto de estos componentes tributarios no se encuentra disponible en un formato homogéneo para todas las economías de la UE-27. No obstante, en la sección 2.2. se realizará un análisis más preciso de los tipos efectivos sobre la renta gravable de las sociedades según distintas tipologías de contribuyentes para el caso de España, al disponer de los datos proporcionados por la AEAT. Esta información permitirá valorar con mayor precisión el grado de tributación efectiva de las sociedades en España, así como los factores que explican su determinación.

2.1.6. Tipos efectivos medios sobre la inversión empresarial

El diseño de la imposición societaria, de acuerdo con la literatura económica, juega un papel relevante sobre los incentivos a la inversión empresarial, así como sobre las decisiones de localización de la actividad económica de las empresas. En el ámbito de la UE-27, la Comisión Europea publica anualmente un análisis comparado del impacto conjunto de la tributación societaria sobre los rendimientos de la inversión empresarial, así como un conjunto de medidas que aproximan el impacto de esta tributación sobre la acumulación de capital en función de la tipología de activos y la fuente de financiación de la inversión (Spengel *et al.*, 2021).

Este análisis publicado por Eurostat proporciona un tipo efectivo medio sobre la inversión basándose en la metodología propuesta por Devereux y Griffith (1999, 2003). Este tipo efectivo tiene como objetivo aproximar la carga impositiva media total del rendimiento de una inversión empresarial realizada en una jurisdicción dado el conjunto de tributos que afectan al coste del capital empresarial. Estos tributos comprenden, principalmente, los que gravan las rentas o la realización de actividades económicas, por parte tanto del nivel central como el subcentral de gobierno, pero también aquellos impuestos de menor cuantía, como los que gravan la tenencia de activos o de riqueza por parte de las sociedades¹⁹³. Este tipo medio efectivo depende, en buena medida, de los tipos nominales de los tributos, pero también, y de manera relevante, de las diferencias existentes entre los criterios de amortización fiscal de los activos empresariales en relación con su tasa de depreciación económica estimada por la OCDE. Por ejemplo, la aplicación de criterios de amortización fiscal acelerada de activos reduce el tipo efectivo sobre la inversión empresarial, mientras que una tasa de depreciación fiscal menor a la tasa de depreciación económica eleva los tipos efectivos, pudiéndose situar de ese modo el tipo efectivo sobre la inversión por encima de los tipos nominales de la imposición societaria.

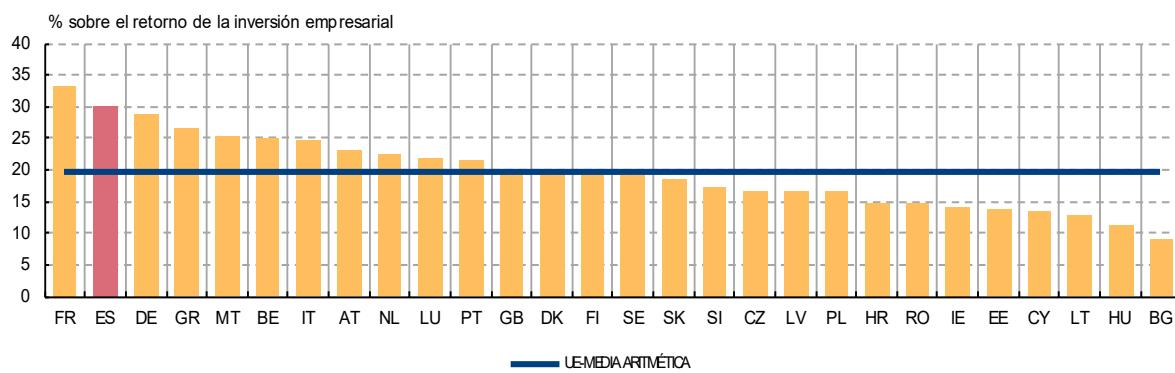
El tipo efectivo sobre la inversión empresarial para España publicado por Eurostat (European Commission, 2021c) se sitúa en 2019 en el 30,1%, tipo efectivo sólo superado en el conjunto de la UE-27 por el tipo computado para Francia (33,4%). El tipo efectivo para España se sitúa 1,2pp por encima del tipo de Alemania, 5,5pp superior al tipo de Italia, y 10,4pp por encima del tipo efectivo que corresponde a la media aritmética de las economías de la UE-27 (véase Gráfico III.6). El Comité considera que en el cómputo de este tipo efectivo medio de España juega un papel relevante la estimación que se realiza del impacto del IAE. El Comité discutirá sobre este tributo en las secciones 2.2 y 9, pero concluye que su impacto pudiera estar sobreestimado impulsando al alza el tipo medio computado para España. En concreto, de acuerdo con la estimación de Eurostat, este tributo supone el 18,5% del tipo efectivo sobre la inversión, si bien el IAE en 2019 se estima que representa un 7% del tipo efectivo sobre la renta de las sociedades (véase sección 2.2) y representó el 8,5% de la recaudación del IS¹⁹⁴. El Comité considera que, si bien una

¹⁹³ En el caso de España, se incluyen en el cómputo del tipo efectivo medio, bajo determinados supuestos, la carga tributaria que supone el IAE y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), una vez considerado que estos tributos son fiscalmente deducibles en el IS. De acuerdo con un conjunto de supuestos, en 2019 el IBI supone un impacto en el tipo efectivo sobre la inversión de 0,33pp mientras que el IAE tiene un impacto de 5,63pp.

¹⁹⁴ La estimación del IAE como componente del tipo efectivo sobre la inversión es particularmente compleja al determinarse su carga tributaria a través de un conjunto de indicadores que pretenden aproximar el beneficio presunto de los contribuyentes, pero no poderse identificar una base y un tipo de gravamen comparable al del IS. Además, este tributo sólo grava a las sociedades con más de 1 millón de euros de CNN y lo hace de manera heterogénea en función de la localización geográfica de los establecimientos de dichas sociedades. Eurostat justifica su inclusión en el análisis por la necesidad de considerar

parte relevante del diferencial positivo de España en este tipo efectivo sobre la inversión se debe al efecto del IAE, la articulación de reglas de amortización fiscal más cercanas a las tasas de depreciación económica, junto con la existencia de reglas de amortización ventajosas, en otras economías de la UE-27 contribuyen a explicar la elevada posición relativa de España en este relevante indicador. Este elevado tipo efectivo sobre la inversión en España contrasta con posiciones cercanas a la media y la mediana de las economías de la UE-27 en relación a los tipos general de gravamen del IS y los tipos implícitos sobre la renta de las sociedades. Considerando esta evidencia agregada, el Comité planteará distintas medidas en las secciones 5 y 9 destinadas a mejorar el diseño del IS con el objetivo de reducir sus distorsiones sobre la inversión empresarial.

Gráfico III.6
Tipos efectivos medios sobre la inversión empresarial en España y en la UE (2019)



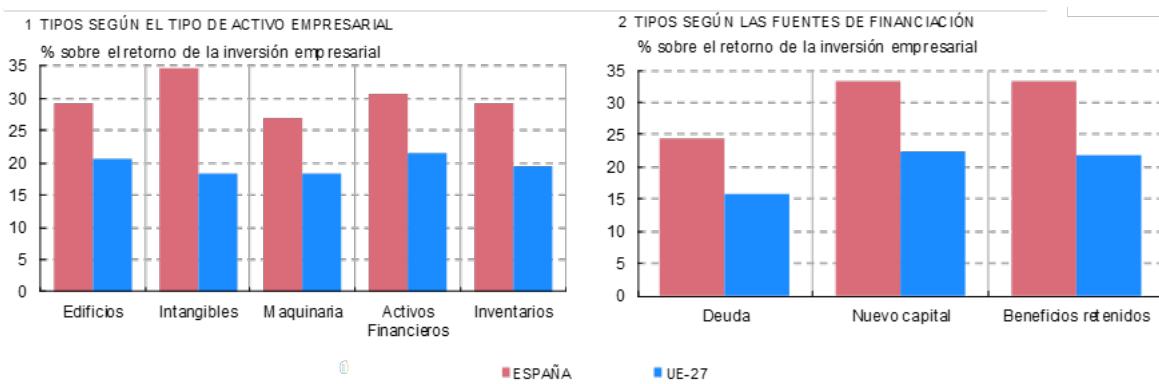
Fuente: Elaboración propia a partir de Spengel *et al.* (2019).

La metodología de Devereux-Griffith permite computar el tipo efectivo medio sobre la inversión empresarial en función de la tipología de activos en la que se acumule el capital empresarial. El análisis de Spengel *et al.* (2019) considera 5 grandes tipologías de activos: activos inmobiliarios, intangibles, maquinarias, activos financieros e inventarios. En el cómputo de un tipo efectivo heterogéneo para cada tipología de activo juega un papel clave el diferencial existente entre la tasa de depreciación económica, estimada en función de la vida útil de cada categoría, y la amortización fiscal aplicada en una jurisdicción a la adquisición de estos activos. En concreto, la inversión empresarial será fiscalmente más (menos) gravosa cuando la imputación temporal del gasto fiscalmente deducible se produzca en un período de tiempo mayor (menor) al gasto económico asociado a cada tipología de activos. De acuerdo con la evidencia (véase Gráfico III.7, panel 1), los tipos efectivos sobre la inversión realizada a través de cada una de las 5 categorías de activos

de manera homogénea entre las economías de la UE-27 toda la tributación societaria y por el impacto potencial que este tributo pudiera tener en las decisiones de realización y localización de inversiones, ya que el IAE grava la mera realización de actividades económicas por parte del segmento de los contribuyentes en los que se concentra la mayor parte de la inversión privada en términos agregados en España. Los supuestos metodológicos se discuten en el Apéndice B.4. de Spengel *et al.* (2019).

considerados es superior en España en relación a la media de la UE, pero este diferencial resulta particularmente elevado en la inversión realizada a través de los activos intangibles (+16,5pp)¹⁹⁵. El Comité estima que este elevado tipo efectivo sobre la inversión en intangibles en España se debería, en buena medida, a un diferencial significativo entre la tasa de amortización fiscal aplicada a estos activos en España en relación a su depreciación económica. Este hecho será objetivo de discusión y propuesta de reforma en la sección 5.

Gráfico III.7
Tipos efectivos medios sobre la inversión empresarial en España y en la UE-27 (2019)



a. Para cada categoría de activo empresarial y de fuente de financiación, la columna de la izquierda corresponde al tipo efectivo medio para España mientras que la columna de la derecha se refiere al tipo efectivo medio para la media aritmética de la UE-27.

Fuente: Elaboración propia a partir de Spengel *et al.* (2019).

Por otro lado, una cuestión que ocupa un papel central en los debates sobre la reforma de la imposición societaria es el posible sesgo hacia el endeudamiento empresarial incentivado por el IS. En particular, se debate ampliamente sobre el impacto cuantitativo del posible sesgo al endeudamiento creado por el tratamiento preferencial otorgado a la financiación externa en la imposición societaria, a través de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros, en detrimento de la financiación empresarial a través del capital o la retención de beneficios no deducibles.

En el caso de España, a pesar de la existencia de medidas que limitan la deducibilidad de los gastos financieros e incentivan la acumulación de reservas en forma de capital, se estima en el año 2019 (véase Gráfico III.7, panel 2) una diferencia en el tipo efectivo medio de 8,7 puntos porcentuales (6,6 puntos en la UE-27) entre la inversión realizada con nuevo capital (33,2% frente al 22,3% en la UE-27) y la financiada a través de endeudamiento (24,5% frente al 15,7% en la UE-27). En la sección 5 se discutirá la valoración del Comité en relación a las medidas que pudieran mitigar el sesgo al endeudamiento incentivado por el IS en España.

¹⁹⁵ De acuerdo con el estudio de Spengel *et al.* (2019), España sería la economía de la UE con un mayor tipo efectivo sobre la inversión empresarial realizada a través de la acumulación de activos intangibles (34,7% en 2019, significativamente por encima de la media de la UE-27 del 18,2%).

2.2. Anatomía recaudatoria del impuesto sobre sociedades

En esta sección se discute una parte relevante de la evidencia descriptiva proporcionada por la AEAT a este Comité para realizar su diagnóstico sobre el IS. El Comité se ha centrado en discutir aquella evidencia que permitiera valorar y comunicar mejor los principales rasgos recaudatorios del tributo, así como su relevancia cuantitativa entre las principales tipologías de declarantes. El análisis presta un especial énfasis en las cuestiones que tienen una mayor relevancia en el debate público sobre el tributo y cuya valoración puede ser útil para la articulación de propuestas de reforma. En particular, se examina la tributación efectiva de las sociedades y los principales componentes que determinan su capacidad recaudatoria. Un análisis más detallado tanto de las partidas del impuesto como de los estados financieros de las distintas tipologías de declarantes puede encontrarse en las publicaciones de la AEAT (2021e,f,g).

2.2.1. *Heterogeneidad de declarantes por tamaño empresarial*

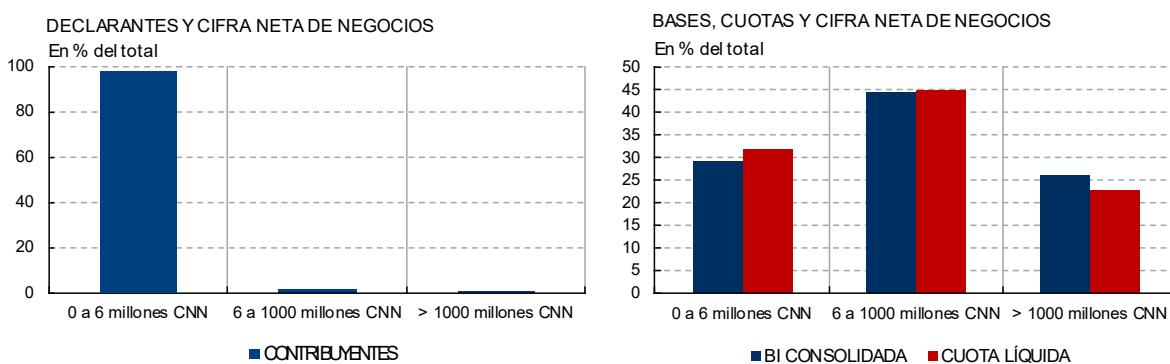
El número de contribuyentes del IS se situó en 2019 en una cifra en torno a los 1,5 millones de declarantes, cuantía en línea con el promedio de contribuyentes observado en el período 2015-2019. Una primera aproximación a la elevada heterogeneidad existente entre las distintas tipologías de contribuyentes, así como a su peso recaudatorio relativo en el tributo, puede ilustrarse con una simple clasificación de estos contribuyentes en función de su tamaño medido a partir del importe de su cifra de negocios (CNN). En concreto, se consideran como sociedades de menor dimensión a aquellos contribuyentes con una CNN inferior al umbral que determina su clasificación tributaria como como Grandes Contribuyentes (CNN en el año previo superior a 6 millones de euros)¹⁹⁶. En el grupo de los Grandes Contribuyentes, se diferencia entre aquellas sociedades que no alcanzan una facturación de 1.000 millones de euros de CNN y el resto de contribuyentes de mayor dimensión.

La evidencia disponible (véase Gráfico III.8) muestra que en 2019 el 98,2% de los contribuyentes no alcanzan el umbral nominal de facturación asociado a los Grandes Contribuyentes, y su contribución tanto a la base imponible como a la recaudación por su cuota líquida se sitúa en torno al 30%. Al mismo tiempo, los 28.851 Grandes Contribuyentes que no alcanzan la cifra de 1.000 millones de euros de CNN, representan en torno al 1,8% de los contribuyentes, pero suponen cerca del 45% tanto de la base como de la recaudación del impuesto. Finalmente, un re-

¹⁹⁶ De manera precisa, una sociedad se considera Gran Empresa desde un punto de vista tributario si el importe neto de su cifra neta de negocios en el período previo fijada de acuerdo con la Ley del IVA (artículo 121) supera los 6.010.121,04 €. Las implicaciones tributarias que supone superar dicho umbral de facturación pueden consultarse, por ejemplo, en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/empresas/grandes-empresas/que-se-entiende-gran-empresa-tributarios/que-consecuencias-tiene-perder-condicion-empresa.html>.

ducido conjunto de 232 contribuyentes (0,14% del total) con una CNN superior a los 1.000 millones de euros supone por sí mismo aproximadamente el 25% de la base y de la recaudación del IS. Estas proporciones y ratios presentan una elevada robustez desde 2015.

Gráfico III.8
Declarantes, bases y cuotas en el Impuesto sobre Sociedades (2019)



Fuente: AEAT (2022e) y elaboración propia.

Esta evidencia ilustra una característica a tener en cuenta en el diagnóstico y en el diseño de una reforma del IS: la heterogeneidad en la tipología de sociedades que tributan en el IS y el elevado sesgo en su peso recaudatorio que tienen los contribuyentes de mayor dimensión. Desde un punto de vista de la suficiencia recaudatoria, un 70% de la recaudación se concentra de manera sistemática entre un conjunto de contribuyentes que no alcanza la cifra de 30.000 sociedades. El diseño y la actual complejidad del IS está condicionado, en buena medida, por la necesidad de un adecuado tratamiento de la realidad económica de estos contribuyentes y, en particular, de los grandes grupos de mayor dimensión. Al mismo tiempo, las reformas de mayor impacto recaudatorio y los cambios de comportamiento que se produzcan entre estas sociedades son las que van a condicionar la evolución agregada de la recaudación del IS. No obstante, desde un punto de vista de gestión tributaria y de impacto del tributo en la actividad económica, existen unos 1,5 millones de contribuyentes de menor dimensión, cuya relevancia recaudatoria no alcanza el tercio del total. A pesar del menor peso recaudatorio, los efectos del diseño del IS sobre las decisiones de estos contribuyentes de menor dimensión sujetos al IS pueden tener gran relevancia para la economía en términos dinámicos. Además, la sujeción de estos contribuyentes al tributo supone una importante dotación de recursos por parte de la AEAT para la adecuada gestión y control tributarios de los mismos.

El Comité estima que este simple hecho estilizado debe tenerse presente en el análisis y las propuestas de reforma del IS. La realidad económica de los grandes contribuyentes de mayor dimensión, como se expondrá con mayor detalle en secciones posteriores, es distinta a la que se enfrentan los contribuyentes de menor dimensión. En particular, la creciente dimensión interna-

cional de los grandes grupos que realizan su actividad de manera simultánea en múltiples jurisdicciones pueden requerir un tratamiento tributario diferencial (véase sección 3). Al mismo tiempo, la evidencia comparada a nivel de las grandes economías de la UE muestra una concentración de la actividad entre las empresas de mayor dimensión y, por lo tanto, una concentración de la recaudación de la imposición societaria entre las mismas. La economía española presenta un déficit de tamaño empresarial y un menor crecimiento de la productividad. Este déficit tendría un efecto en el potencial recaudatorio de la imposición societaria en España ya que una mayor concentración de contribuyentes de menor dimensión y una baja productividad lastrarían el crecimiento de las bases gravables en el IS y, por lo tanto, la recaudación.

2.2.2. Tipos efectivos y heterogeneidad por tipología de declarantes

La información proporcionada por la AEAT permite realizar un primer cálculo aproximado de la tributación efectiva en términos agregados del IS,¹⁹⁷ tanto para el conjunto de declarantes como para distintas tipologías de los mismos. Este simple ejercicio descriptivo consiste en computar tipos efectivos del impuesto a partir de magnitudes tributarias agregadas. Estos tipos efectivos se calculan como la ratio entre la suma de las cuotas líquidas positivas en el IS del conjunto de los contribuyentes en un determinado ejercicio fiscal, medida agregada del impuesto devengado por los mismos, y diversas medidas agregadas, tanto de la renta empresarial como de la base gravable sujeta del impuesto. En concreto, los tipos efectivos del IS, en términos agregados, pueden computarse utilizando como denominador la suma del resultado contable positivo, antes o después de impuestos, o bien calcularse sobre el agregado de la base imponible consolidada positiva.

La relevancia que tienen en el debate público estos tipos efectivos en el IS computados sobre distintas medidas agregadas de la renta de las sociedades requiere realizar una importante serie de consideraciones metodológicas previas. En primer lugar, el Comité considera que un cómputo adecuado de un tipo efectivo sobre el resultado contable requería disponer de medidas homogéneas y globales tanto del beneficio de una sociedad como de los impuestos pagados por la misma. En el caso de una economía cerrada en el que todas las sociedades sujetas a la imposición societaria operan en la misma jurisdicción, el tipo efectivo sobre el resultado contable puede considerarse una primera medida de la presión fiscal de la imposición societaria en relación con el beneficio empresarial. Sin embargo, en una economía abierta

¹⁹⁷ Es importante destacar que estos tipos se computan a nivel agregado para aproximar la tributación efectiva del conjunto de las sociedades. Esta agregación, obviamente, no tiene capacidad de proporcionar evidencia detallada sobre la elevada heterogeneidad de tipos efectivos a lo largo de la distribución de contribuyentes. Un análisis descriptivo que analice dicha distribución de tipos efectivos a partir de las estadísticas de la AEAT se encuentra fuera del objetivo de este apartado.

como la española un número relevante de sus sociedades operan a escala global, obteniendo beneficios y pagando los tributos sobre la renta en múltiples jurisdicciones. De ese modo, un adecuado cómputo del tipo efectivo sobre el resultado contable requiere disponer de información homogénea no sólo de los beneficios globales sino también de los tributos vinculados a la imposición societaria pagados por las sociedades en las distintas jurisdicciones en las que operan.

En una economía globalizada la declaración y tributación de los beneficios de las sociedades se encuentra sujeta a las normas de tributación internacional. En ese contexto, España ha venido adoptando, en línea con la práctica seguida por la mayor parte de Estados con los que tiene firmados Convenios de Doble Imposición (CDIs, en adelante), el método de exención, con el objetivo de evitar la doble imposición internacional¹⁹⁸. Esta adopción implica, en el ámbito de la imposición societaria, que, como norma general, no estarán sujetos a tributación en España aquellos beneficios de las sociedades españolas que hayan sido obtenidos por sus filiales o establecimientos permanentes en el exterior y gravados en otras jurisdicciones de acuerdo con lo establecido en los convenios de doble imposición y en las directivas aplicables, a las que se hará referencia con posterioridad (véase secciones 3 y 6).

De ese modo, las sociedades que tributan en el IS español están obligadas a declarar ante la AEAT todos sus beneficios globales y, de acuerdo con la normativa contable y el Código de Comercio, computar estos beneficios en su resultado contable que constituye el punto de partida en la tributación del IS. No obstante, las sociedades no están obligadas a presentar, para las rentas exentas de tributación en España, el detalle de sus declaraciones tributarias ni la cuantía exacta que supone el pago de tributos en todas las jurisdicciones en las que operan. Este serio problema de información se ha mitigado, aunque sólo de forma muy parcial, con la adopción de la declaración informativa que ha supuesto el denominado Informe País por País (*CbC Report*)¹⁹⁹. No obstante, el ámbito de aplicación de esta declaración informativa se limita de momento sólo

¹⁹⁸ Debe tenerse en cuenta que los CDI firmados por España siguen de forma mayoritaria el modelo de CM de la OCDE, que contempla dos sistemas o métodos de corrección de la doble imposición internacional: método de imputación y método de exención. El primero implica, simplificando mucho, la tributación por renta mundial, y la deducción en cuota, normalmente del impuesto efectivamente pagado en el exterior. El segundo, la exención, implica no sujetar a gravamen las rentas generadas en el extranjero. En las últimas décadas la mayor parte de estados de nuestro entorno, con los que España tiene firmados CDI, se han decantado por la exención.

¹⁹⁹ En la sección 3 se discute con mayor detalle la regulación normativa y la información disponible en el *CbC Report*. Este informe proporciona para las empresas multinacionales españolas con actividad en el exterior y con una CNN superior a los de 750 millones de euros a nivel consolidado, cierto grado de información sobre la asignación entre jurisdicciones de sus beneficios, así como del pago de tributos en las mismas.

a entidades multinacionales con actividad en el exterior con ingresos combinados superiores a 750 millones de euros, umbral que en España superaron sólo 132 grupos societarios en el año 2018 (véase sección 3 para una discusión detallada).

Las limitaciones en la información tributaria para las sociedades que operan en el exterior tienen una consecuencia inmediata: con la información disponible por parte de la AEAT no es posible computar de manera precisa un tipo efectivo sobre el resultado contable de manera agregada. En particular, las estadísticas disponibles presentan una asimetría metodológica al disponer de manera homogénea para todos los contribuyentes del cómputo del resultado contable global, realizado en España o en el exterior, pero sólo disponer de información precisa sobre el pago de los impuestos correspondientes al beneficio declarado en España. La implicación de esta limitación es que el cómputo y análisis del tipo efectivo sobre el resultado contable sería una primera medida adecuada de presión fiscal sólo para las sociedades que operan exclusivamente en España, pero no lo será para aquellas sociedades cuyo beneficio y pago de tributos se realice parcialmente en el exterior.

En opinión de este Comité, es necesario seguir avanzando en el ámbito de la transparencia tributaria con el objetivo de disponer de la información necesaria que permitiera realizar un análisis más adecuado de la presión fiscal sobre los beneficios de las empresas españolas. En ausencia de esta información, deben extremarse las cautelas al realizar valoraciones sobre el tipo efectivo sobre el resultado contable con los datos disponibles, ya que esta ratio no puede considerarse una medida válida de presión fiscal de los contribuyentes.

Considerando estas importantes limitaciones, el Comité presentará en esta sección resultados descriptivos relativos a los tipos efectivos sobre resultado contable a nivel agregado, con el objetivo de examinar los factores que explican las notables diferencias entre los agregados de resultado contable y de la base imponible sujeta en el IS. No obstante, el Comité no considera oportuna la utilización directa de estas ratios como una medida de la presión fiscal de las entidades españolas por los motivos expuestos anteriormente.

La Tabla III.1 presenta diversas medidas agregadas relativas a los tipos efectivos sobre el resultado contable y sobre la base imponible consolidada tanto para el año 2019 como para el promedio del período 2008-2018. Los tipos efectivos se computan para el conjunto de las sociedades y diferenciando entre aquellos declarantes que tributan como grupo fiscal consolidado²⁰⁰ y el

²⁰⁰ Los grupos fiscales consolidados incluyen al 90% de los grandes contribuyentes, así como también a aquellas sociedades de menor dimensión cuya actividad se encuentra vinculada a la sociedad principal y deben consolidar de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria (Capítulo VI del Título VII de la Ley del IS). Los grandes contribuyentes sin estructura de grupo fiscal no se incluyen en la categoría de

resto de los contribuyentes. Esta información descriptiva se complementa para el año 2019 con la desagregación de los tipos efectivos de los grupos consolidados para el año 2019 en función de su tamaño, medido éste en términos de CNN (véase Gráfico III.9).

La evidencia muestra para el año 2019 unos tipos efectivos sobre resultado contable, antes y después de impuestos, respectivamente, del 7,5% y el 8,3%. Esta magnitud es inferior para los grupos consolidados (4,7% y 5,1%) y, en particular, para los de mayor dimensión (1,5% sobre resultado contable antes de impuestos para aquellos grupos consolidados con una CNN superior a los 5.000 millones)²⁰¹. No obstante, tal como se discutirá con mayor detalle en la sección 3.2, estos reducidos tipos efectivos sobre el resultado contable, computados para el conjunto de los contribuyentes de mayor dimensión, contrastan con los tipos efectivos que pueden calcularse con la información que declaran las MNEs españolas en el *CbC Report*. Por ejemplo, en 2018, entre el conjunto de las 122 MNEs de matriz española con actividad en el exterior y CNN global superior a los 750 millones de euros que presentan información detallada en la estadística CbC, el tipo efectivo, utilizando el beneficio neto devengado, se situó en términos agregados en torno al 15% para la jurisdicción España y en el 18,5% en términos globales. Estas ratios contrastan con un tipo efectivo sobre el resultado contable positivo antes de impuestos, en términos agregados, del 3,5% computado por la AEAT para este mismo subconjunto de contribuyentes con las declaraciones del IS. Estas significativas diferencias entre los tipos efectivos sobre los beneficios societarios calculados con las fuentes de información tributaria disponibles ilustran la necesidad de valorar con prudencia, y de manera crítica, cualquiera de estos tipos efectivos como indicadores precisos de presión fiscal sobre los beneficios de las sociedades residentes en España. En la sección 3.2 se discutirán las limitaciones metodológicas que presentan todas las estadísticas tributarias disponibles en el ámbito de la imposición societaria en relación a la distribución de beneficios y el pago de los impuestos de las entidades entre jurisdicciones, así como la necesidad de avanzar a escala global en una mayor transparencia en la información tributaria.

grupo consolidado. En el año 2019, los grupos consolidados eran alrededor de 4.700, incluyendo unas 33.000 sociedades y representaban alrededor de un tercio de la recaudación del IS.

²⁰¹ Los tipos efectivos sobre resultado contable para el año 2019 son inferiores, en las distintas categorías analizadas, a los tipos efectivos observados en el promedio del período 2008-2018.

Tabla III.1
Tipos efectivos del Impuesto sobre Sociedades en España^{(a)(b)}

Porcentajes calculados a partir de la cuota líquida agregada del Impuesto sobre Sociedades	Todas las sociedades		Grupos consolidados		Sociedades no pertenecen a grupos	
	2019	Promedio 2008-2018	2019	Promedio 2008-2018	2019	Promedio 2008-2018
Tipo Efectivo sobre Resultado Contable antes del IS (c)	7,5	9,3	4,7	5,7	10,8	13,1
Tipo Efectivo sobre Resultado Contable (RC)	8,3	10,0	5,1	5,9	12,2	15,1
Tipo Efectivo sobre Base Imponible (BI)	21,4	20,6	19,1	17,7	22,9	22,2
Ajustes del RC antes de impuestos que resultan en BI gravable en miles de millones de euros	-206.042	-110.573	-130.556	-69.973	-75.487	-19.794
Debido a:						
Exención por doble imposición	-153.080	-65.098	-122.974	-46.916	-30.106	-18.183
Consolidación intragrupo	-4.574	-44.441	-4.574	-44.441	0	0
Compensación de pérdidas	-26.620	-15.718	-4.214	-3.703	-22.407	-12.014
Ajustes contables y resto (d)	-21.768	14.684	1.206	25.087	-22.974	10.403
Ajustes del RC que resultan en BI gravable en % del RC antes del IS	-65,1	-54,8	-75,2	-67,4	-52,8	-41,1
Debido a:						
Exención por doble imposición	-48,4	-30,2	-70,9	-42,9	-21,0	-17,1
Consolidación intragrupo	-1,4	-24,9	-2,6	-50,4	0,0	0,0
Compensación de pérdidas	-8,4	-8,0	-2,4	-3,7	-15,7	-12,5
Ajustes contables y resto (d)	-6,9	8,3	0,7	29,6	-16,1	-11,5
Deducciones en la cuota, en miles de millones de euros	-3.775	-6.173	-2.610	-3.505	-1.165	-2.668
Debido a:						
Doble Imposición	-1.198	-3.902	-951	-2.107	-248	-1.795
Otras deducciones	-2.576	-2.271	-1.659	-1.398	-917	-873
Deducciones en la cuota, en % de la cuota líquida positiva	-15,9	-33,6	-31,9	-60,2	-7,5	-21,2
Debido a:						
Doble imposición	-5,1	-21,2	-11,6	-36,2	-1,6	-14,3
Otras deducciones	-10,9	-12,3	-20,3	-24,0	-5,9	-6,9

FUENTE: Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2020 (AEAT 2021) y elaboración propia.

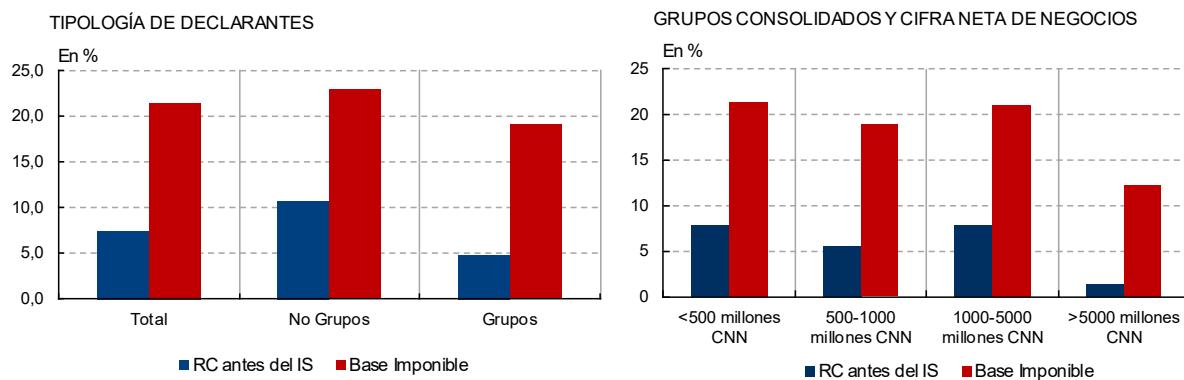
(a) Los tipos efectivos sobre el Resultado Contable (RC) sólo tienen en cuenta la carga tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades pagado en España por parte de las sociedades sujetas a gravamen, mientras que el RC comprende todos los beneficios obtenidos por los declarantes con independencia de la jurisdicción en la que estos se hayan obtenido y el gravamen de los mismos en cada jurisdicción. Por ese motivo, este tipo efectivo no puede considerarse una aproximación válida de la presión fiscal de las sociedades. Un cómputo alternativo de los tipos efectivos sobre los beneficios para las sociedades de mayor dimensión y con actividad en el exterior, no carente de problemas metodológicos, puede realizarse con la declaración informativa del CbC Report discutida en la sección 3.

(b) La carga tributaria utilizada para computar los distintos tipos efectivos se corresponde con la agregación de la cuota líquida positiva del Impuesto sobre Sociedades en España. No se dispone de información precisa de la carga tributaria soportada por los declarantes del IS en otras jurisdicciones.

(c) El Resultado Contable antes del IS se obtiene al agregar al Resultado Contable (RC) el ajuste por el impuesto de sociedades devengado contable que constituye el gasto contable provisionado por el pago del Impuesto sobre Sociedades (IS). Si bien el RC es la *magnitud normativa* relevante al constituir el punto de partida del beneficio contable sujeto a gravamen, el RC antes del IS constituiría una *magnitud económica* significativa para evaluar la presión fiscal sobre la renta empresarial bruta ejercida por la imposición societaria. El adecuado cómputo de esta presión fiscal sobre la renta empresarial requeriría disponer de información detallada del pago de los tributos en todas las jurisdicciones en las que operan las sociedades. Esta información no se encuentra disponible en las estadísticas de la AEAT.

(d) Incluye las provisiones por deterioro, el ajuste del régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros, y las reducciones por bases imponibles a tipo cero o uno. No se incluye al justo positivo por impuesto devengado ya que el análisis se realiza sobre el RC antes de impuestos.

Gráfico III.9
Tipos efectivos en el Impuesto sobre Sociedades (2019)



Fuente: AEAT (2022e) y elaboración propia.

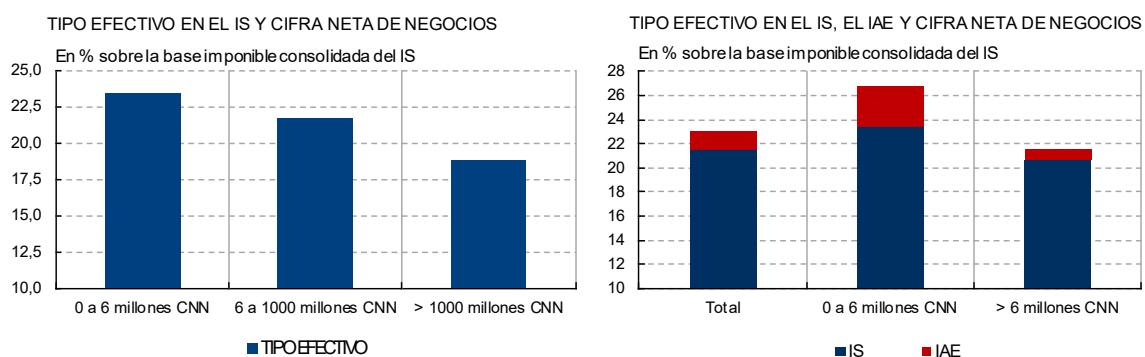
La magnitud y tendencia decreciente de estos tipos efectivos sobre resultado contable se explica, en buena medida, por la relevancia creciente de los beneficios obtenidos y gravados en el exterior que están exentos de tributación en el IS español, en los términos ya expuestos anteriormente. El volumen y proporción de estas rentas exentas son mayores entre los contribuyentes de mayor dimensión que representan un mayor porcentaje del resultado contable agregado y, como es habitual entre las principales economías avanzadas, realizan una elevada proporción de su actividad económica en múltiples jurisdicciones a nivel global. Con posterioridad se examinará con mayor detalle el impacto de estas rentas exentas por doble imposición internacional y el peso relativo de los distintos componentes que explican la diferencia entre el resultado contable y la base imponible en el IS.

El Comité considera que una magnitud homogénea de presión fiscal entre contribuyentes que tributan en la “jurisdicción España” la constituye el tipo efectivo sobre la base imponible consolidada (BIC, en adelante). El cómputo agregado de este tipo efectivo se realiza a partir de la BIC publicada por la AEAT, agregado que resulta de ajustar la cuantía del resultado contable de cada contribuyente con los aumentos y las disminuciones establecidos en la normativa tributaria que regula el IS (principalmente, ajustes extracontables, exenciones y beneficios fiscales en la base). La evidencia incluida en la Tabla III.1 muestra un tipo efectivo sobre BIC en 2019 del 21,4%, siendo este tipo efectivo menor para los grupos consolidados: 19,1% frente al 22,9% de las sociedades que no conforman grupo y tienen, en promedio, una menor dimensión. El Gráfico III.9 muestra cómo entre los grupos consolidados el tipo efectivo sobre BIC se sitúa alrededor del 20% para los grupos cuya CNN es inferior a 5.000 millones de euros, pero cae en términos agregados al 12,3% para los grupos de mayor dimensión.

La relación negativa a nivel agregado entre tipo efectivo sobre BIC y el tamaño empresarial también puede observarse para el año 2019 en el panel de la izquierda del Gráfico III.10. Entre

el conjunto de los declarantes del IS, sin diferenciar entre los mismos en función de su constitución como grupo consolidado, el menor tipo efectivo sobre BIC en términos agregados se observa entre los contribuyentes con una CNN superior a los 1.000 millones de euros (18,8% frente al 21,7% para los contribuyentes con CNN entre 6 y 1.000 millones de euros y 23,4% para los contribuyentes de menor dimensión). El Comité estima que esta medida de presión fiscal puede complementarse incluyendo en la carga tributaria de las entidades la información proporcionada por la AEAT relativa al pago del IAE. Si bien la carga tributaria del IAE no se obtiene a partir de una medida directa de renta ni puede la capacidad económica gravada en el IAE equipararse a la medida de la BIC del IS, la inclusión de la carga tributaria de este tributo en el cómputo del tipo efectivo sobre la renta gravable de las sociedades permite aproximar la presión fiscal del conjunto de la imposición societaria y su importancia relativa entre contribuyentes. En el panel de la derecha del Gráfico III.10 se observa cómo el IAE tiene un mayor impacto sobre los contribuyentes de menor dimensión, con un aumento estimado de 3,3pp en su tipo efectivo agregado, cuantía que elevaría la cuantía del mismo hasta el 26,7%. Este impacto es sensiblemente inferior para los grandes contribuyentes (0,9pp adicionales por la consideración del IAE y una aproximación de su tipo efectivo agregado del 20,6%).

Gráfico III.10
Tipos efectivos en la tributación empresarial (2019)



Fuente: AEAT (2022e) y elaboración propia.

2.2.3. *Erosión de la capacidad recaudatoria del tributo: del resultado contable a la base imponible*

En el debate público emerge con fuerza la significativa diferencia cuantitativa entre los datos agregados de resultado contable de las sociedades y su base imponible gravada en el IS. Esta diferencia cuantitativa explica los elevados diferenciales entre los tipos efectivos computados utilizando ambas magnitudes, cuyas limitaciones se han discutido en la sección anterior. El Comité ha considerado oportuno realizar una anatomía cuantitativa de las principales magnitudes

que explican este diferencial partiendo de un esquema simplificado de cómputo de la carga tributaria del IS en España (véase Tabla III.2)²⁰².

Tabla III.2
Cómputo de la carga tributaria en el Impuesto sobre Sociedades

[1.] RESULTADO CONTABLE

menos	Rentas o beneficios exentos de tributación principalmente se trata de evitar la doble imposición de las rentas obtenidas en el exterior, que ya son gravadas en otros países
menos	Ajustes de consolidación entre sociedades de un grupo para evitar la doble imposición de los beneficios declarados por sociedades del mismo grupo (típicamente matriz y filial)
menos	Compensaciones de pérdidas generadas en períodos anteriores habitual en todas las legislaciones de las economías avanzadas. Es un mecanismo para suavizar el pago del impuesto a lo largo del ciclo económico e introducir una conexión intertemporal de la capacidad económica entre ejercicios fiscales
más	Otros ajustes contables principalmente, ajustes entre normativa fiscal y contable, cuyo objetivo principal debiera ser aproximar el resultado contable a una renta gravable que mida la capacidad económica del contribuyente

[2.] BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA (renta gravable por el impuesto)

[3.] CUOTA ÍNTegra = [2.] x TIPO DEL IMPUESTO (25% CON CARÁCTER GENERAL)

menos	Deducciones por doble imposición interna e internacional para incentivar la realización de determinadas actividades (por ejemplo, a través de beneficios fiscales) bonificaciones y otras
--------------	--

[4.] CUOTA LÍQUIDA (carga tributaria soportada)

$$\text{Tipo efectivo} = [4.] / [2.]$$

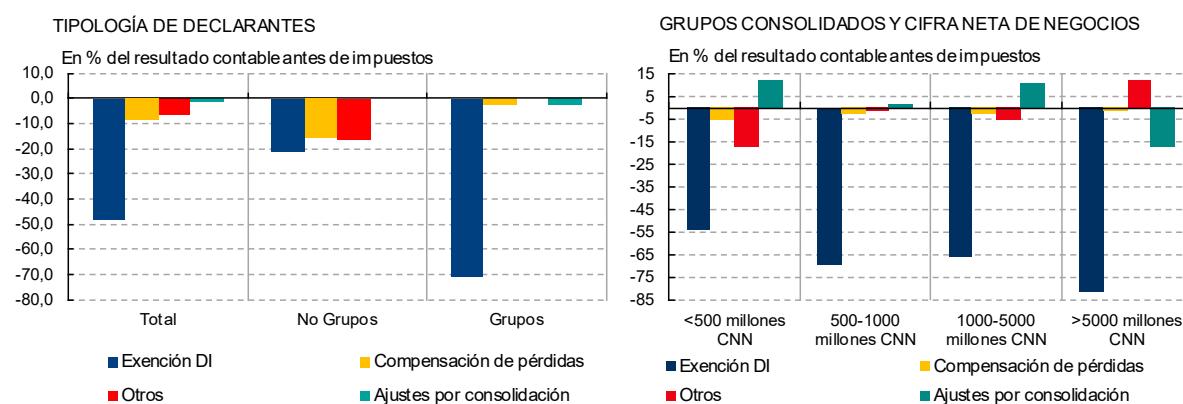
Fuente: Elaboración propia.

El impuesto, partiendo del resultado contable de las entidades, se encuentra, de manera simplificada, sujeto a 4 grandes categorías de ajustes que determinan la base imponible consolidada, que es la renta gravable por el impuesto. Estas cuatro categorías son: i) las rentas exentas de tributación, principalmente las obtenidas del exterior y ya gravadas en otras jurisdicciones, para evitar la doble imposición; ii) los ajustes por consolidación, que se aplican los grupos fiscales con el objetivo de evitar la doble imposición de los beneficios declarados por las sociedades de un mismo grupo; iii) las compensaciones de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BINs, en adelante), que introducen una conexión intertemporal de la capacidad económica de los contribuyentes entre ejercicios fiscales; y iv) un conjunto amplio de ajustes fiscales o extra-contables, cuyo principal objetivo debiera ser considerar las diferencias de tratamiento entre la normativa contable y la fiscal, con el objetivo final que la renta societaria gravada en el IS approxime de manera más adecuada la capacidad económica del contribuyente.

²⁰² En el siguiente apartado se discutirá el papel de las deducciones en la determinación de la cuota líquida y, por lo tanto, en la carga tributaria soportada por los contribuyentes en el IS.

La información proporcionada por la AEAT permite examinar la relevancia cuantitativa, en términos agregados, de estos 4 componentes que explican la diferencia entre el RC y la BIC en el IS (véanse Tabla III.1 y Gráfico III.11). El principal componente en términos cuantitativos son las rentas exentas de tributación por doble imposición, principalmente internacional. En el año 2019, el ajuste por estas rentas exentas ascendió a más de 150.000 millones de euros, y su cuantía supuso una cifra cercana al 50% del RC positivo antes de impuestos del conjunto de declarantes. El crecimiento de ese porcentaje se produjo desde la entrada en vigor de la reforma de 2015,²⁰³ año partir del cual el ajuste por doble imposición internacional se realiza principalmente a través de una exención en la base en lugar de una deducción en la cuota.

Gráfico III.11
Ajustes en el resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades (2019)



Fuente: AEAT (2022c) y elaboración propia.

Entre las distintas tipologías de declarantes, el peso relativo de las rentas exentas por doble imposición es más elevado para los grupos consolidados y, en particular, para aquellos de mayor dimensión. Este hecho se explica por la mayor exposición de estos contribuyentes a los mercados exteriores y, por consiguiente, por la obtención de una parte relevante de sus beneficios en el exterior que se encuentran ya sujetos a tributación en otras jurisdicciones. En particular, destaca la gran relevancia de estas rentas exentas para los grupos consolidados con una CNN superior a los 5.000 millones de euros,²⁰⁴ cuya cuantía representó el 43,2% de todas las rentas exentas por doble imposición y un 81,5% del RC positivo antes de impuestos de estos grupos. La rele-

²⁰³ El impacto máximo de estas rentas exentas por doble imposición se observa en el año 2018, con un volumen que asciende a 183.000 millones de euros. Esta cuantía representó un 65% del RC positivo antes de impuestos de los contribuyentes.

²⁰⁴ El número de grupos consolidados con una cifra de negocios superior a los 5.000 millones se situó en 24 en 2019 y en 31 en 2018.

vancia cuantitativa de estas rentas exentas en los grupos consolidados se mantiene a lo largo del último lustro y explica, en buena medida, los bajos tipos efectivos computados sobre una medida de RC, al no considerar en el cómputo de esta ratio los tributos pagados en el exterior vinculados a estas rentas exentas. En conjunto, esta evidencia muestra que el principal factor cuantitativo que explica, en términos agregados, la diferencia entre RC positivo y la BIC son los ajustes por las rentas obtenidas en el exterior en el IS, que se realizan de acuerdo con las normas de tributación internacional adoptadas por España. La lógica jurídica de este ajuste, y el método de exención utilizado, se discutirá en la sección 3, planteando un análisis más detallado sobre su posible reforma en la sección 6.

En relación con los grupos consolidados, los ajustes por consolidación han jugado un papel relevante para explicar la reducción del agregado del RC antes de impuestos para los grupos fiscales sujetos a tributación durante el período 2008-2019. No obstante, esta cuantía es menor en el período 2017-2019, representando sólo una modesta minoración, entre un 2% y un 5,5%, del RC positivo antes de impuestos de los grupos consolidados. Estas cuantías contrastan con la importante minoración que supusieron los ajustes por consolidación en los años previos. Por ejemplo, el impacto de los ajustes por consolidación ascendió a una ratio entre el 35% y el 40% en el bienio 2015-2016, y hasta un 67,5% del RC positivo antes de impuestos en el promedio del período 2008-2014. Estas cuantías se explican por la relevancia cuantitativa en esos períodos de los ajustes por pérdidas contemporáneas de sociedades que forman parte de un grupo y que, de acuerdo con los criterios de consolidación, se pueden compensar plenamente con los beneficios del resto de sociedades del grupo, con el objetivo de alcanzar una BIC sujeta a gravamen. Esta evidencia a nivel de grupos consolidados es una primera muestra de la relevante contribución que han tenido las pérdidas empresariales para explicar la erosión de la capacidad recaudatoria del IS durante la anterior crisis económica y el inicio de la fase de recuperación.

Entre los grupos consolidados, los mayores ajustes se observan de nuevo entre los de mayor dimensión, con una CNN superior a los 5.000 millones de euros, con un impacto promedio de reducción de un 17% sobre su RC positivo antes de impuestos en el período 2017-2019, del 48% en 2015-2016 y del 95% en el período 2008-2014. Por otro lado, los grupos consolidados de mayor dimensión concentraron, en promedio, el 50% del agregado de ajustes por consolidación que minoraron la base gravable del IS en el período 2008-2016. En el período 2017-2019, los grupos consolidados con una CNN inferior a los 5.000 millones de euros presentan en términos agregados ajustes por consolidación positivos, que se vieron compensados por ajustes de signo contrario por parte de los grupos de mayor dimensión.

El tercer ajuste a considerar por su relevancia cuantitativa son las compensaciones de BINs de ejercicios anteriores. La evidencia muestra cómo la BIC sujeta a tributación en el IS se encuentra presionada, de manera persistente y significativa, a la baja por el impacto de las compensaciones

de BINs. Por ejemplo, la Tabla III.3 indica un ajuste en la base imponible por compensaciones de BINs, en términos agregados en 2019, superior a los 25.000 millones de euros. Esta cuantía supone un 24,1% de la BIC en 2019, cifra superior al 19,2% de promedio anual de ajuste observado por compensaciones de pérdidas desde 2009 hasta 2019, década en la que las compensaciones de BINs ganan relevancia cuantitativa por la acumulación de pérdidas asociada a la crisis económica iniciada en 2008.

La importancia cuantitativa de las BINs para explicar la erosión pasada y, probablemente, futura de la capacidad recaudatoria del IS, en relación a la recaudación devengada de manera contemporánea por el tributo, puede ilustrarse con sencillos ejercicios cuantitativos. En primer lugar, considerando el tipo efectivo sobre la base imponible de 2019, 21,5%,²⁰⁵ la pérdida recaudatoria anual se estima en una cuantía no inferior a los 5.000 millones de euros (0,4pp de PIB). La información tributaria disponible muestra que, a nivel agregado, el mayor impacto recaudatorio de las BINs proviene de las compensaciones que realizan las entidades de menor dimensión que no forman grupo consolidado, representando estos contribuyentes el 85% del total de BINs compensadas.

Es importante resaltar que este cómputo del impacto de las pérdidas en la recaudación del IS no tiene en cuenta el efecto sobre la BIC que tienen las compensaciones de pérdidas contemporáneas por parte de las sociedades que forman parte de grupos consolidados. En particular, de acuerdo con las normas de consolidación, las pérdidas de todas las sociedades que forman parte de un grupo fiscal se pueden agregar plenamente con los beneficios del resto de sociedades del grupo antes de alcanzar el cómputo de la base imponible consolidada. Será la existencia de una BIC negativa a nivel de grupo la que dará como resultado el derecho a un BIN pendiente de compensar en ejercicios futuros. Por lo tanto, la estimación de pérdida recaudatoria asociada a la compensación de pérdidas computada a partir de la información proporcionada por la AEAT aproxima sólo el impacto presente de las pérdidas pasadas en la recaudación del IS, mientras que los ajustes por consolidación, discutidos anteriormente, incluyen el efecto recaudatorio de las compensaciones de pérdidas presentes de los grupos.

El Comité concluye que el impacto de las compensaciones de BINs pasadas en la recaudación del IS no es sólo un hecho relevante de los últimos ejercicios fiscales, sino que tendrá una importante relevancia cuantitativa en los ejercicios futuros. Esta conclusión se alcanza al analizar la información proporcionada por parte de la AEAT a este Comité relativa a la importancia cuantitativa del *stock* acumulado de BINs reconocidas hasta 2019 por parte de la administración tributaria para su posible compensación de acuerdo con la normativa del IS. En concreto, los

²⁰⁵ Un cómputo alternativo utilizando el tipo íntegro del 24,9%, que pudiera ser una medida que aproximara el ahorro impositivo marginal en la base gravable, elevaría el impacto recaudatorio a los 6.700 millones de euros.

datos del *stock* latente de BINs pendientes de compensar a partir del ejercicio fiscal de 2020 superaban los 500.000 millones de euros, y su cuantía equivalía al 51% del PIB de 2019. La información de la AEAT permite examinar la distribución de estas BINs en función del tamaño de las sociedades y su relación con los umbrales de CNN a la que se encuentra vinculada la actual regulación tributaria, que fija los límites a compensar por parte de las sociedades²⁰⁶. (Véase Tabla III.3.)

Tabla III.3

Sociedades 2020 provisional BINs pendientes de compensación por cifra de negocio

Valores en miles de €

i) Distribución de BINs acumuladas por cifra neta de negocios de las entidades

Tramo CNN	Número de entidades	Suma de CNN	BINs pendientes
Total	1.573.683	1.837.563.440	575.334.038
<20 millones	1.565.997	576.955.771	311.530.588
20 a 60 millones	5.120	168.994.344	33.175.936
> 60 millones	2.566	1.091.613.325	230.627.513

ii) Distribución de BINs acumuladas por grupos y resto de entidades

GRUPO/RESTO	Número de entidades	Suma de CNN	BINs pendientes
Total	1.573.683	1.837.563.440	575.334.038
GRUPOS	5.630	856.677.564	224.289.634
RESTO	1.568.053	980.885.876	351.044.404

Fuente: AEAT (2022e).

La evidencia muestra cómo el 54,1% de estas BINs se concentra entre los declarantes de menor dimensión (CNN hasta 20 millones de euros) cuya capacidad de compensar BINs es la más elevada dentro del conjunto contribuyentes. Los declarantes con una CNN entre 20 y 60 millones de euros representan el 5,8% del *stock* de BINs; mientras que los declarantes con una CNN superior a los 60 millones de euros suponen el 40% del *stock* de BINs. En términos de su posible relevancia entre grupos consolidados, un 39% del *stock* de BINs acumuladas corresponde a estos grupos cuyo tamaño suele situarse por encima del umbral en el que la posibilidad de compensación es menor.

²⁰⁶ Las BINs de ejercicios anteriores se podrán compensar sin limitaciones hasta la cuantía de un millón de euros. Si se excede de esta cuantía se aplicará un porcentaje máximo de compensación en relación con la base imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de estas bases que estará en función de la CNN. Este porcentaje se fija en el 70% para sociedades con una CNN inferior a los 20 millones de euros; en el 50% para sociedades con una CNN entre 20 y 60 millones de euros; y en el 25% para sociedades con una CNN superior a los 60 millones de euros.

Un sencillo cómputo permite mostrar la capacidad potencial de las BINs acumuladas hasta 2019 para reducir la recaudación futura del IS. En concreto, considerando un tipo efectivo sobre la base imponible del 21,5%, tipo efectivo promedio observado durante los últimos 4 años, las BINs acumuladas alcanzan los 125.000 millones de euros de pérdida recaudatoria potencial, cuantía que equivale a cerca de 10pp de PIB de 2019²⁰⁷. Esta cifra supone, en relación con la recaudación promedio del IS en los últimos 5 años, una cuantía equivalente a 5 veces la recaudación anual del IS²⁰⁸. Finalmente, es necesario destacar que este cómputo se basa en el *stock* de BINs generadas hasta el ejercicio fiscal 2019, pero no incorpora la actualización del nuevo stock de BINs que se acumulará debido al *shock* de la COVID-19 a partir del ejercicio fiscal de 2020 y cuya cuantía precisa no está aún disponible. Una discusión detallada sobre la justificación de este ajuste por BINs y su propuesta de reforma se discutirá en la sección 6.

Finalmente, el conjunto de ajustes fiscales o extracontables al resultado contable,²⁰⁹ positivos y negativos, así como otros componentes del IS incluidos por la AEAT en la estadística de esta partida, como son la existencia de bases sujetas que se encuentran gravadas a tipos 0% o 1%, tienen en 2019, en términos agregados, un impacto negativo sobre la BIC equivalente al 6,9% de la cuantía del RC positivo antes de impuestos. No obstante, la contribución de este componente de otros ajustes a la base gravable presenta signo positivo del 7,1% sobre RC positivo antes de impuestos en el promedio del período 2008-2019. Entre el conjunto de estos ajustes justificados por las diferencias entre la normativa fiscal y contable destaca, en términos cuantitativos, el ajuste positivo asociado a las provisiones por deterioro, con un impacto medio sobre la base imponible del 11,6% del RC antes de impuestos en el promedio del período 2008-2019, con unas cuantías por este ajuste superiores al 40% durante el auge de la crisis financiera en 2012, cifras que descienden paulatinamente hasta un ajuste positivo del 1,29% en 2019. El conjunto del resto de ajustes fiscales tiene un impacto agregado quasi-neutro, ajuste positivo del 0,35% en el período 2008-2019, con una minoración de la base equivalente al 1,9% del RC positivo antes de impuestos en 2019. Finalmente, entre el resto de los componentes incluidos en la estadística, que no pueden considerarse técnicamente ajustes fiscales, las bases sujetas a tipos del 0% y el 1% suponen una reducción media de la base de gravamen del 5% en el período 2018-2019 (6,3% en al año 2019).

²⁰⁷ El cómputo de pérdida recaudatoria utilizando el tipo íntegro del 24,9% resultaría en una pérdida recaudatoria potencial de unos 140.000 millones de euros, equivalente a unos 6 años de recaudación.

²⁰⁸ Este ejercicio debe considerarse como meramente ilustrativo de la relevancia cuantitativa de las BINs dado que su impacto recaudatorio final dependerá de las reglas de compensación vigentes y del momento en que estas BINs se compensen. Una valoración intertemporal de las BINs debería tener en cuenta el valor de las mismas en términos reales, considerando los años en los que estos derechos se originan y los años en los que se compensan, incluyendo en el cómputo del factor de descuento, el efecto de la evolución nominal de los precios y el tipo de interés real.

²⁰⁹ No se incluye en el conjunto de estos ajustes el ajuste positivo por impuesto devengado ya que el análisis se centra en una medida de renta bruta de las entidades, computada como la suma del RC y el IS devengado.

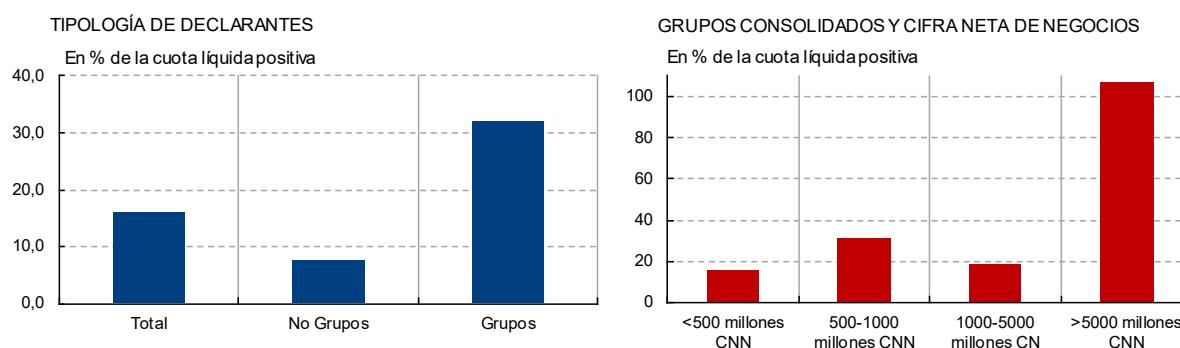
2.2.4. Erosión de la capacidad recaudatoria del tributo: deducciones en la cuota

La carga tributaria del IS depende, finalmente, de las deducciones y bonificaciones en la cuota líquida del impuesto (véase Tabla III.3). Estos componentes del tributo son los que explican la diferencia entre el tipo general de gravamen y el tipo efectivo sobre la BIC.

La evidencia agregada (véanse Tabla III.1 y Gráfico III.12) señala que las deducciones han perdido peso relativo durante la última década. Esta caída se debe, en buena medida, a los cambios en la aplicación del tratamiento de la doble imposición internacional que, desde 2015, tienen su ajuste, mayoritariamente, como rentas exentas en la base en lugar de deducciones en la cuota. En conjunto, las deducciones suponen alrededor del 15% de la cuota líquida en 2019, correspondiendo un tercio de esta cuantía a las deducciones por doble imposición y el resto a deducciones y bonificaciones vinculadas mayoritariamente a la aplicación de los beneficios fiscales. En relación con los beneficios fiscales, cuya discusión más detallada se realizará en la sección 8, la información proporcionada a este Comité por la AEAT indica que su impacto conjunto, tanto los que se aplican en base como en cuota, se sitúa en 4.500 millones de euros en 2019 (0,35pp de PIB), en línea con el promedio de impacto recaudatorio observado desde el año 2015.

Finalmente, la evidencia señala que los grandes grupos consolidados son los contribuyentes en los que la aplicación de deducciones presenta una mayor relevancia, tanto las destinadas a evitar la doble imposición como las asociadas a beneficios fiscales. Por ejemplo, en 2019 el conjunto de deducciones en la cuota suponía para los grupos consolidados, en términos agregados, una cuantía cercana al 30% de su cuota líquida positiva frente al 7,5% del resto de contribuyentes. Entre los grandes grupos, los de mayor dimensión son aquellos en los que las deducciones tienen un mayor peso con relación a la cuota líquida positiva del impuesto.

Gráfico III.12
Deducciones en el impuesto sobre sociedades (2019)



Fuente: AEAT (2022e) y elaboración propia.

3. LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN UN CONTEXTO GLOBAL: EL ACUERDO DE LA OCDE/G20 Y LA TRIBUTACIÓN EFECTIVA DE LAS MULTINACIONALES ESPAÑOLAS

3.1. El contexto jurídico internacional y de la UE

El Comité considera que, para ubicar adecuadamente la imposición societaria en España en su contexto jurídico, es necesario realizar una breve referencia a la proyección internacional de esta fuente de imposición. En estos momentos, España tiene firmados 98 convenios de doble imposición, que forman parte de nuestro ordenamiento interno (art. 96 CE) y cuya función es precisamente limitar el alcance de las potestades normativas en la imposición sobre la renta, tanto de las sociedades como de las personas físicas. Con la firma de un convenio de doble imposición, que tiene naturaleza bilateral, las partes contratantes (Estados) se comprometen a renunciar a ejercer parte de su poder tributario, precisamente para evitar la doble imposición. De forma simplificada, el resultado es que se deja de gravar una renta que, en un contexto puramente interno, sí estaría plenamente gravada. Este tipo de acuerdos se justifican con la finalidad de permitir y facilitar tanto la actividad económica como el comercio internacional, ya que el incremento de la imposición que conllevaría la ausencia de estos acuerdos podría dar lugar a la no generación de estas rentas.

Ahora bien, esta red de convenios, basados en su mayor parte en el modelo de Convenio de la OCDE, se basa en reglas diseñadas hace aproximadamente un siglo y por tanto se asienta en principios que en parte han quedado anticuados, referidos a la residencia y origen de los impuestos. La mayor interconexión entre Estados, la creciente globalización de la actividad económica y la digitalización han contribuido a desfasar estos principios, cada vez más alejados de la realidad económica actual, dificultando la aplicación de las normas tributarias a las prácticas empresariales modernas. Estas deficiencias en la adaptación de las reglas tributarias internacionales tienen implicaciones que afectan no sólo a la imposición societaria, sino que permean al sistema tributario en su conjunto, como ya se ha evidenciado en otros capítulos de este Libro Blanco.

En el ámbito de la imposición societaria, la falta de adecuación de las normas de tributación internacional implica, en ocasiones, mayores oportunidades para eludir la carga tributaria por parte de las entidades que operan a escala global en múltiples Estados. Una primera respuesta coordinada a escala internacional con el objetivo de mitigar estos problemas son los trabajos del denominado Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)²¹⁰, en los que participa España, que comenzaron en 2013. Los mismos cristalizaron en 15 acciones o propuestas aprobadas en 2015 que han continuado y derivado en el denominado “Marco Inclusivo” (*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*), en cuyo seno se han desarrollado dos conjuntos de propuestas (dos “Pilares”) con

²¹⁰ Véase <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

importantes implicaciones para la imposición societaria. En concreto, en octubre de 2020 se publicaron dos borradores o “*Blueprints*” con opciones diversas para modificar las reglas aplicables a los puntos de conexión y la asignación de beneficios entre Estados (“Pilar I”), así como para fijar una tributación mínima para las entidades multinacionales (“Pilar II”). El 20 de diciembre de 2021 la OCDE publicó las reglas preliminares propuestas de cálculo para el Pilar II²¹¹.

Asimismo, el 1 de enero de 2022 se ha producido la entrada en vigor para España del Convenio Multilateral, acordado en París el 24 de noviembre de 2016 y firmado por España el 7 de junio de 2017. Este hecho supondrá la modificación automática de al menos 49 de los convenios de doble imposición firmados por España, aunque potencialmente la cifra podría alcanzar 88 convenios, de los 98 en vigor²¹². Ello sucede porque, como es sabido, el Convenio Multilateral es una suerte de “tratado de tratados”; una herramienta sin parangón en el ámbito del derecho internacional cuyo principal efecto es lograr una reforma automática de los convenios de doble imposición –que son siempre bilaterales–, en los concretos ámbitos cubiertos por el tratado. Este Convenio es uno de los resultados del proyecto BEPS (acción 15), y enlaza con los trabajos, de mayor alcance potencial, de lo que ahora se denomina “Marco Inclusivo”, de momento firmado por 141 estados, que han adquirido así el compromiso de adoptar en sus ordenamientos jurídicos las acciones BEPS.

Relacionado con ello, casi todos los países firmantes del “Marco Inclusivo” (137²¹³ de los 141 citados, hasta la fecha, incluyendo España), han firmado, además, el llamado “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” (8 de octubre de 2021), cuya principal consecuencia en el ámbito de la imposición societaria es la propuesta preliminar de que las MNEs cuya CNN a nivel global supere los 750 millones de euros no soporten una tributación efectiva inferior al 15 por ciento sobre un resultado contable ajustado, definido de manera homogénea entre jurisdicciones y cuyas reglas de determinación se discutirán posteriormente. Esta tributación efectiva mínima la aplicaría un Estado a sus entidades residentes nacionales sobre las rentas obtenidas por todas sus entidades filiales y establecimientos permanentes de una determinada jurisdicción fiscal extranjera, aplicando un recargo o gravamen adicional por la diferencia entre el tipo mínimo (15%) y el tipo efectivo en esa jurisdicción extranjera (véase sección 3.3. para una mayor discusión cuantitativa).

Este acuerdo, que si bien fue ratificado por los países del G20 el 30-31 de octubre, aún tiene un largo recorrido para su implementación efectiva y concreción de sus detalles de aplicación, aun-

²¹¹ Véase, con acceso 20 de diciembre de 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

²¹² Estimación realizada a fecha 13 de diciembre de 2021.

²¹³ Véase, con acceso 3 de diciembre de 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

que sus reglas preliminares han sido ya publicadas, como se ha adelantado, el 20 de diciembre de 2021. El detalle de esta regulación se establece, de manera preliminar, en la propuesta de Directiva publicada el 22 de diciembre de 2021 que, previsiblemente, entrará en vigor en 2023, habida cuenta de que todos los Estados miembros de la UE han apoyado el acuerdo en el seno de la OCDE. El Comité estima que la aplicación del Pilar II en la UE supone, en la práctica, añadir una imposición societaria adicional. Esta nueva tributación societaria pudiera incorporarse en España mediante un gravamen específico, distinto, o bien a través del propio IS actual, solución ésta que a priori pudiera parecer más transparente y sencilla de aplicar, pero cuya implementación en la práctica es aún difícil de valorar ya que su articulación definitiva está pendiente de ser acordada en la UE.

Además de la relevancia de estos recientes acuerdos y avances de coordinación en el ámbito de la OCDE-G20, el Comité estima conveniente también recordar las implicaciones que tiene para el diseño y la reforma de la imposición societaria en España su encaje en el marco jurídico de la UE. Si bien en el Tratado de la Unión Europea (TUE, en adelante) no se prevén competencias legislativas en relación con los impuestos directos, debe tenerse presente que cualquier reforma a nivel de la UE que afecte al régimen tributario de las entidades deberá llevarse a cabo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en adelante), que requiere la unanimidad en su adopción. Ahora bien, como es sabido, dicho precepto faculta a la UE la adopción de directivas (artículo 288 del TFUE) con la finalidad de armonizar la legislación tributaria nacional al objeto de mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Bajo este paraguas jurídico se dictaron en su momento en la UE importantes iniciativas con relevantes implicaciones para la imposición societaria, entre otras, la Directiva de fusiones, que permite la neutralidad de las reorganizaciones transfronterizas en el ámbito de las sociedades;²¹⁴ la Directiva matriz-filial, que se refiere a los pagos de dividendos transfronterizos entre sociedades vinculadas;²¹⁵ o la Directiva sobre intereses y cánones, que abarca los pagos transfronterizos de intereses y cánones²¹⁶.

²¹⁴ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE entre Estados miembros, modificada por diversas Directivas del Consejo.

²¹⁵ Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE), modificada por diversas Directivas del Consejo.

²¹⁶ Directiva del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (2003/49/CE), modificada por diversas directivas del Consejo.

Adicionalmente, la Comisión Europea y el Consejo han hecho uso de esta potestad del artículo 115 TFUE para garantizar una mejora de la recaudación y mitigar la elusión y el fraude fiscal²¹⁷. Entre otras medidas, a raíz y tras el impulso de los citados trabajos de la OCDE y el G20 sobre BEPS, se adoptó una directiva contra la elusión fiscal (conocida por su acrónimo del inglés, “anti-abuse Directive”, ATAD I), modificada después (ATAD II), cuyo objeto es abordar los casos más frecuentes de erosión de bases imponibles²¹⁸. Asimismo, debe hacerse referencia a la Directiva 2021/2101, de 24 de noviembre de 2021, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa a la imposición societaria por parte de determinadas empresas y sucursales (de mayor dimensión). Esta Directiva contiene obligaciones de información tributaria, con un contenido similar al denominado Informe país por país (*Country by Country Report*, CbC en adelante), en vigor por el Plan BEPS desde 2016. No obstante, la Directiva supone una mayor publicidad de esta información. En particular, se obliga a las entidades afectadas por la norma a la presentación en la administración tributaria, así como a la publicación en la web del grupo de entidades, de toda la información relevante sobre una serie de elementos (composición y actividades del grupo multinacional, el número de empleados, los ingresos y los beneficios obtenidos, impuestos devengados y pagados o las reservas en el ejercicio). Esta información se debe presentar de manera separada para los Estados miembros de la UE y para el resto, con la excepción de las entidades que están en la lista de jurisdicciones

²¹⁷ Un primer ejemplo es la Directiva sobre el ahorro (Directiva del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (2003/48/UE), modificada por varias directivas del Consejo), que establece que los pagos de intereses que se produzcan en situaciones transfronterizas deben estar sujetos al intercambio de información. Durante un tiempo limitado, se concedió a Austria, Bélgica y Luxemburgo el derecho a mantener el secreto bancario y a aplicar una retención a cuenta sobre los ingresos financieros locales que se compartiría con el país de residencia. A partir de 2016, esta directiva fue en la práctica sustituida por la Norma Común de Información introducida por el Foro Global de la OCDE, cuyo contenido forma parte ahora de la Directiva de Asistencia Mutua (Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas).

²¹⁸ La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Algunos aspectos de esta directiva se han incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas; o la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

ciones no cooperativas o bien en la “lista gris”. Esta obligación se añade a otras ya existentes, como es el caso del informe de estado de información no financiera previsto en la Ley 11/2018²¹⁹ así como otros estándares como el *Global Reporting Initiative* (“GRI”) 207/4, no del todo coincidentes con la información pública en el informe CbC.

Ha habido además otras propuestas en la UE, con carácter de recomendación y por tanto sin estatus legal (“soft law”), con potencial incidencia directa en el IS en España. Estas propuestas responden a la común preocupación de que, en la UE, la actual pluralidad de normas nacionales sobre la imposición societaria introduce complejidad para las empresas, sujetas a 27 regulaciones distintas, que operan de forma transfronteriza en el mercado único, hecho que puede afectar negativamente a la inversión empresarial, la competitividad de la UE y, finalmente, a su crecimiento económico. Por otro lado, aunque el poder tributario sea nacional, y por lo tanto los ingresos de las entidades se graven a este nivel nacional, los actuales modelos empresariales son de forma creciente más internacionales, complejos y digitales, lo que implica un notable incremento de los costes de cumplimiento para las empresas. Además, estos modelos empresariales transnacionales suponen un mayor riesgo de doble imposición para algunas empresas y, al mismo tiempo, un incremento de las oportunidades para aprovechar las lagunas existentes entre los sistemas tributarios mediante estrategias de planificación fiscal agresivas. Estas realidades suponen un problema para la competencia entre empresas, ya que como resultados de estas prácticas no todas las empresas se encontrarían en igualdad de condiciones, y además dificulta en gran medida que los ciudadanos conozcan con precisión cuánto pagan realmente las empresas en concepto de impuestos. El Comité considera que la mejora en este ámbito de información tributaria es necesaria ya que lo contrario acrecienta el riesgo de socavar la confianza de los ciudadanos en la equidad del sistema tributario en su conjunto.

Entre las recientes iniciativas más relevantes en el ámbito de la UE, y sin perjuicio de las referencias en otros apartados de este capítulo, el Comité considera que se deben considerar para su análisis la recomendación sobre el tratamiento nacional de las pérdidas de las pymes durante la recuperación económica; la propuesta legislativa para abordar las oportunidades de planificación fiscal agresiva relacionadas con el uso de empresas ficticias o “shell companies” (ATAD 3); la propuesta legislativa para la creación de una desgravación de la deuda y el capital (DEBRA); o la propuesta legislativa para la publicación de los tipos impositivos efectivos pagados por las grandes empresas, basada en el Pilar II.

Encapsulando las diferentes medidas, se enmarca la propuesta de Directiva, que sigue la iniciativa BEFIT (del acrónimo en inglés “*Business in Europe: Framework for Income Taxation*”), por la que

²¹⁹ Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

se pretende avanzar hacia una normativa común en la imposición societaria, basado en un sistema de prorrata y con la misma base imponible para el conjunto de Estados miembros. Debe recalcarse que la Comisión Europea ya hizo suyas, en la propuesta BEFIT, todas las cuestiones que motivaron el inicio de las acciones BEPS, en 2013, y que en suma se encuentran también en el origen de informes como el actual Libro Blanco. Esta nueva propuesta BEFIT sustituirá a la propuesta pendiente de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), que será por tanto retirada. En este sentido, el Comité considera necesario resaltar la potencial relevancia de la propuesta BEFIT para incrementar la capacidad recaudatoria de la imposición societaria en España. Esta relevancia se debe a que el acuerdo de la OCDE-G20 introduce medidas que afectan a las MNEs de matriz nacional, pero no se dirige a los problemas que pudiera generar para la erosión de la base gravable en la imposición societaria en España de una entidad extranjera con actividad económica en territorio español. Esta limitación es importante ya que, en los últimos años, se observa un volumen creciente de actividad económica en España por parte de entidades extranjeras cuya base gravable se localiza, principalmente, en otras jurisdicciones y, de acuerdo con el acuerdo OCDE-G20, sobre esta base gravable sólo puede aplicar una tributación efectiva mínima el Estado de residencia de dicha entidad.

En relación con el concreto mandato de las reglas GLOBE, e incorporado en la propuesta de Directiva (20 diciembre 2021), debe resaltarse que se contempla en ellas la posibilidad de aplicar una deducción sobre el cálculo final del impuesto complementario (*top-up tax*), correspondiente al resultado de la imposición mínima aplicada por los Estados que hayan aprobado una norma de este tipo en su legislación nacional. Esta aplicación podría incluso suponer que el impuesto complementario resultante de las reglas GLOBE fuera igual a cero. La razón por la que se permite la aplicación de este impuesto complementario nacional (*qualified domestic minimum top-up tax*), se explica en la propuesta de Directiva: “Con el fin de preservar la soberanía de los Estados miembros, la Directiva establece que un Estado miembro puede optar por aplicar el impuesto complementario en el ámbito nacional a las entidades constitutivas ubicadas en su territorio (impuesto complementario nacional). Esta elección permite que el impuesto complementario se aplique y recaude en una jurisdicción con bajo nivel de imposición, en lugar de recaudar todos los impuestos complementarios al nivel de la entidad matriz última. Cuando se ejerza esta opción, la entidad matriz que aplique la RIR (Regla de Inclusión de Renta) estará obligada a conceder crédito por el impuesto complementario nacional admisible al calcular el impuesto complementario con respecto a la jurisdicción pertinente”.²²⁰

No obstante, para que el impuesto complementario nacional sea aplicable a estos efectos, debe regularse de un modo consistente con lo previsto en las reglas GLOBE y siempre que la jurisdicción que lo aplique no establezca beneficios en relación con dichas reglas (de ahí la expre-

²²⁰ COM (2021) 823 Exposición de Motivos, pag.9.

sión “cualificado”).²²¹ En relación con el Derecho español, debe tenerse en cuenta la norma sobre tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades, el nuevo artículo 30bis de la Ley del IS introducida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022. Respecto del recorrido que pueda tener esta norma en relación con el proceso de adaptación a las reglas del Pilar II (incluyendo la transposición de la Directiva), por el momento sólo cabe formular varias hipótesis. La primera, relativa a su posible utilización como impuesto complementario nacional al que se refieren las reglas GLOBE y la Directiva, exigiría una modificación de la norma, porque el contenido actual no es consistente con dichas reglas; sobre todo, habría que modificar el umbral de aplicación y la base de cálculo). Una segunda hipótesis, sería mantener la norma actual (con efectos en el ámbito interno y un umbral de aplicación inferior) y aprobar otra adaptada al marco normativo del Pilar II (aplicable a los grupos multinacionales con el umbral previsto a tal efecto), lo cual supondría la coexistencia de dos normas sobre tributación mínima con distinto ámbito de aplicación. Una tercera hipótesis es mantener la norma actual, sin aprobar otra adaptada al Pilar II, pero eso supondría que la aplicación del impuesto complementario correspondería a España, sólo cuando fuera el Estado de residencia de la entidad matriz última del grupo.

Sobre este trilema, difícil de resolver por ahora, reaparece una vez más el factor de la competencia fiscal. En este sentido, si en relación con las normas internas sobre tributación mínima, todos los Estados “mueven ficha” en la misma dirección (mediante normas internas adaptadas a las reglas del *GLOBE*), la competencia se neutraliza. Pero si no ocurre así, en relación con las sociedades no incluidas en el ámbito del Pilar II, hay un margen para la competencia fiscal, que dependerá de las decisiones de los Estados en relación con el establecimiento (o no) de normas internas sobre tributación mínima también para estas sociedades (todas o algunas; en el caso de la norma española, las de CNN superior a los 20 millones de euros o que tributen en régimen de consolidación). Por otro lado, la recaudación del gravamen adicional en aplicación de las reglas *GLOBE*, podría permitir a algunos Estados mantener su política de incentivos fiscales e incluso un nivel bajo de tributación respecto de las sociedades no afectadas por aquellas reglas. En definitiva, dependiendo de una combinación de distintos factores, en estos momentos no es descartable ningún escenario, incluso el de un nuevo acicate para la competencia fiscal entre los Estados²²².

Considerando la problemática que presentan todas estas cuestiones, el Comité concluye que los posibles avances de la propuesta BEFIT, a pesar de las importantes dificultades y complejidades a las que se enfrenta, pudieran ser la mejor alternativa para tratar de manera más efectiva y coordinada en la UE los principales factores que estarían contribuyendo de manera creciente a la erosión de la capacidad recaudatoria de la imposición societaria.

²²¹ *GLOBE Model Rules*, pag.64.

²²² Ver, sobre esta cuestión, Devereux *et al.* (2022).

Finalmente, para completar la foto fija de la posición de la imposición societaria en España en el contexto de la UE, a lo anterior debe añadirse que, en las dos últimas décadas, una mayor participación proactiva de la Comisión Europea en materia tributaria y, la expansión (por vía de su interpretación) del alcance y efectos del régimen de Ayudas de Estado, han hecho más visible la incidencia del marco jurídico de la UE en el poder tributario de los Estados. A ello ha contribuido el propio alcance y el potencial expansivo de las libertades comunitarias. En materia tributaria, es conocida la reiteración, por parte del Tribunal de Justicia de la UE del ya conocido como “mantra” comunitario en lo que se refiere a la fiscalidad directa; “si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario”²²³.

En resumen, el contexto jurídico expuesto brevemente en esta sección señala, más que nunca, que el futuro de la imposición societaria en España está estrechamente vinculado al Derecho de la UE (que, debe reiterarse, constituye derecho interno) y a las iniciativas y propuestas de cooperación internacional que en estos momentos se están discutiendo en foros como la OCDE-G20. El Comité concluye que una mayor profundización en la senda de la cooperación y la armonización de la imposición societaria a escala internacional es la mejor manera de proteger la capacidad recaudatoria de esta fuente de imposición a nivel interno. En cualquier caso, si bien la cooperación internacional en materia tributaria es una condición necesaria para el mantenimiento de la capacidad recaudatoria de la imposición societaria, ésta no es una condición suficiente, ya que la complejidad de identificación y corrección de las prácticas abusivas van a seguir dificultando las actuaciones en este área.

3.2. Los problemas de medición de un tipo efectivo sobre el beneficio neto global

En la sección 2.2. se han discutido las dificultades metodológicas existentes para computar adecuadamente un tipo efectivo sobre el resultado o el beneficio contable para las sociedades que tributan en el IS español. Estas dificultades se deben, principalmente, a las limitaciones en la disponibilidad de información tributaria homogenizada a nivel consolidado sobre el beneficio y el pago en otras jurisdicciones de tributos vinculados a la imposición societaria. Esta falta de información contribuye a generar confusión entre los ciudadanos y el legislador sobre la presión fiscal realmente soportada por los contribuyentes sujetos en la imposición societaria y, al mismo tiempo, dificulta la valoración y articulación de medidas en el IS español, como pudiera ser el establecimiento de una tributación efectiva mínima de manera unilateral no coordinada.

²²³ Entre otras muchas: sentencias del Tribunal de Justicia de la UE de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, apartado 34; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, apartado 36, así como de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, apartado 16].

No obstante, tal como se ha mencionado en la subsección previa, en los últimos años se han producido avances relevantes en el intercambio y la publicación de información tributaria para el segmento de las MNEs de mayor dimensión en el marco de las acciones 11 y 13 de los Acuerdos BEPS de la OCDE. Estos acuerdos suponen un avance en el deseable objetivo de alcanzar una mayor transparencia en el ámbito de la información tributaria, y permiten realizar una primera aproximación a partir de declaraciones informativas del nivel agregado del tipo efectivo de la imposición societaria sobre el beneficio global de las mayores MNEs cuya CNN consolidada a nivel mundial supere los 750 millones de euros.

En particular, las matrices de estas MNEs de mayor dimensión deben presentar en su domicilio fiscal de residencia el modelo informativo CbC, “*Country by Country Report*”, en el que detallen, para cada una de las entidades (filiales) que forman parte del grupo fiscal, información sobre distintas medidas de actividad económica y el pago de los tributos de cada una de las filiales en las distintas jurisdicciones en las que operan²²⁴.

En el caso de España, en línea con los acuerdos en el marco de la OCDE, las MNEs de matriz española que superen el umbral de CNN consolidada a nivel global de 750 millones de euros deben presentar el modelo 231 de declaración informativa denominado “País por país”. A partir de esta declaración informativa, la AEAT ha publicado de manera agregada un amplio conjunto de información estadística para el ejercicio fiscal de 2018. De acuerdo con esta estadística, en el año 2018, presentaron la declaración informativa detallada por jurisdicciones 122 MNEs de matriz española, con información para 15.085 filiales (10.197 extranjeras)²²⁵.

En términos agregados para el conjunto de estas MNEs, el tipo efectivo sobre el beneficio global se situó, en términos de devengo, en el 18,6% en 2018²²⁶. En concreto, el beneficio global de estas MNEs ascendió a 91.809 millones de euros, sin considerar en este beneficio aquellas jurisdicciones en las que las pérdidas de las sociedades pertenecientes al grupo tuvieran un resultado antes de impuestos negativo,²²⁷ y su tributación societaria, en términos de devengo, a 17.063

²²⁴ Entre las variables incluidas en el *CbC Report* se encuentran el número de entidades (filiales) que forman parte del grupo fiscal, así como para cada una de las jurisdicciones en las que estas filiales operan debe reportarse: la cifra de negocios, el beneficio o las pérdidas antes de impuestos, el impuesto sobre sociedades tanto en términos de devengo (cuota líquida del ejercicio) como en términos de impuesto pagado (computado como el agregado de la retención del impuesto a través de los pagos fraccionados y la cuota diferencial del mismo ejercicio), el capital y las reservas; el número de trabajadores y el volumen de activo tangibles.

²²⁵ En esta estadística figuran 132 matrices de MNEs españolas, pero 10 de ellas no detallan sus operaciones por jurisdicción.

²²⁶ De acuerdo con la AEAT, este tipo efectivo medio se situó en el 15,5% en 2016 y en el 16,7% en 2017.

²²⁷ En estas jurisdicciones, por ejemplo, no se aplicaría una tributación efectiva mínima ya que la base gravable sería negativa.

millones de euros. Si este tipo efectivo agregado se computa utilizando el resultado contable antes de impuestos del grupo, que tiene en cuenta todos los beneficios y las pérdidas de las filiales del grupo en cada jurisdicción, el tipo efectivo de las MNEs ascendería al 23,4% en 2018. Esta alternativa de medición se aproximaría al tipo efectivo computado en un régimen de consolidación global a nivel de grupo empresarial.

Por otro lado, la información declarada por las 122 MNEs españolas permite asignar un 42% del beneficio neto global de estas MNEs a la actividad realizada en España, frente a un 58% del beneficio asignado al resto de jurisdicciones en las que operan²²⁸. De ese modo, de acuerdo con la información sobre el pago de tributos entre jurisdicciones, el tipo efectivo sobre beneficio neto de la actividad de estos grupos en términos de devengo en España en 2018 se situó en términos agregados en el 14,8%, alcanzando el tipo efectivo sobre el beneficio neto derivado de su actividad en otras jurisdicciones de la UE en el 16,9% y en el 23,7% para jurisdicciones fuera de la UE.

La estadística publicada por la AEAT, además de presentar tipos efectivos a nivel agregado, muestra un amplio conjunto de descriptivos que revelan una significativa heterogeneidad de estos tipos efectivos entre contribuyentes. Por ejemplo, en 2018, 44 MNEs españolas, que representaban el 33,7% del beneficio neto global del total de las MNEs incluidas en la estadística, presentaban un tipo efectivo sobre beneficio inferior al 10%, frente a 43 MNEs con unos tipos efectivos globales superiores al 20% y cuyos beneficios globales netos representaban el 47,2% de los mismos en términos agregados. Entre el conjunto de MNEs con un menor tipo efectivo destaca en 2018 un colectivo de 20 MNEs que representan el 19,4% del beneficio neto global agregado y cuyo tipo efectivo agregado se sitúa en el 1,9%. No obstante, una valoración adecuada de las causas que explican dicha heterogeneidad de tipos efectivos requeriría disponer del detalle de la determinación de la base gravable y la liquidación del impuesto en cada jurisdicción. En particular, el impacto que pudieran tener en un año concreto en las distintas jurisdicciones la existencia de incentivos o beneficios fiscales, así como la minoración del tipo efectivo debida a la compensación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores. Por todos estos motivos, el Comité concluye que deben considerarse con cautela los cómputos de los tipos efectivos realizados con esta información y, en particular, la falta de comprobación y análisis sobre la determinación de la base gravable declarada en cada jurisdicción, lo que dificulta la realización de comparaciones homogéneas.

A pesar de las limitaciones metodológicas que presenta esta información, es necesario resaltar el contraste entre el nivel de los tipos efectivos agregados calculados con la estadística CbC para

²²⁸ En términos de los ingresos totales de las MNEs, estos se distribuyen en un 53% en España, en un 17% en el resto de la UE y en un 29% en otras jurisdicciones fuera de la UE. Por lo tanto, el peso relativo de los ingresos de estas MNEs en España se sitúa 10pp por encima del peso relativo de sus beneficios netos sujetos a gravamen.

las grandes MNEs españolas con las ratios agregadas de tipos efectivos sobre beneficios que suelen construirse usando la información estadística publicada por parte de la AEAT, como por ejemplo la estadística de *Cuentas Anuales Consolidadas del Impuesto sobre Sociedades*. Estos cómputos con los datos de la AEAT, tal como se ha discutido en la sección 2.2., suelen calcular un tipo efectivo que relaciona la cuota líquida del grupo consolidado en el IS con una medida de beneficio bruto del mismo que resulta de la agregación del resultado contable de todas las sociedades. Este beneficio bruto no tiene en cuenta, en primer lugar, el tratamiento en el IS español de las pérdidas de las filiales y cuya consideración resultaría en un beneficio neto consolidado. Por otro lado, tal como se ha discutido extensamente en la sección 2.2., este beneficio bruto consolidado se debe minorar por el necesario ajuste de las rentas exentas para evitar la doble imposición internacional de los beneficios ya gravados en otras jurisdicciones²²⁹. Sin considerar estos ajustes, los tipos efectivos sobre RC antes de impuestos, calculados usando sólo los impuestos devengados en España para los grupos con una CNN superior a los 500 millones de euros, se situaban alrededor del 4% en 2018. Si el análisis se realiza sobre el subconjunto de los 122 contribuyentes que se encuentran incluidos en la estadística CbC en 2018, el cómputo por parte de la AEAT del tipo efectivo sobre RC, en términos agregados, utilizando las declaraciones del IS en España se sitúa en el 3,5%²³⁰. Esta cifra contrasta con los tipos efectivos agregados computados con la información que declaran las MNEs españolas en el *CbC Report* y que sitúan este tipo efectivo, utilizando el beneficio neto devengado, en torno al 15% para la jurisdicción España y el 18,5% en términos globales.

El Comité concluye que la evidencia descriptiva sobre la actividad económica y tributaria de las grandes MNEs españolas publicada anualmente por la AEAT a partir de la información contenida en el Informe País por País proporciona una primera aproximación a la presión fiscal agregada sobre los beneficios tanto a nivel interno como externo, y es un punto de partida para valorar el potencial recaudatorio de las medidas sobre tipos efectivos mínimos a escala internacional que se discutirán en la siguiente sección. No obstante, el Comité quiere resaltar, de nuevo, las limitaciones que tienen las valoraciones sobre la presión fiscal efectiva de las MNEs usando los tipos efectivos computados con el *CbC Report*. En particular, las magnitudes sobre beneficios y pagos de impuestos entre jurisdicciones contenidas en estas declaraciones informativas, hasta la fecha, no están sujetas a un control tributario exhaustivo por parte de las distintas jurisdicciones que permite determinar, de acuerdo con la normativa de tributación internacional, si las bases reportadas reflejan de manera adecuada la capacidad de pago de los contribuyentes. La relevancia y la precisión de esta información pudiera ser mayor en el futuro si se vinculara su declaración y compro-

²²⁹ Por ejemplo, las rentas exentas por doble imposición en 2018 equivalen al 88,5% del beneficio bruto de los grupos consolidados con una CNN superior a los 500 millones de euros.

²³⁰ El tipo efectivo sobre la base imponible consolidada computada para el conjunto de estos contribuyentes se sitúa en el 16,5% en 2018.

bación con la implementación de los recientes acuerdos de tributación efectiva mínima. En cualquier caso, el Comité considera que estas magnitudes agregadas de tipos efectivos de las grandes MNEs españolas suponen, en la actualidad, una primera aproximación a la presión fiscal sobre el beneficio a las que, en conjunto, se encuentran sometidas estas entidades²³¹.

La discusión por parte de este Comité de las contradicciones existentes en la información tributaria que permite aproximar la presión fiscal de las MNEs españolas tiene como objetivo mostrar la necesidad de una mayor transparencia y precisión en la publicación de los datos tributarios de los grandes contribuyentes. El Comité estima necesario tener presente las limitaciones metodológicas en los datos actualmente publicados, así como impulsar un mayor esfuerzo internacional para comprobar y homogenizar dicha información. Estas actuaciones permitirían plantear un debate sereno sobre la actual carga tributaria de los contribuyentes de mayor dimensión en el IS, basada en el uso de unos datos tributarios adecuados, y cuyo actual cómputo e interpretación podrían ser erróneos, socavando de ese modo la confianza de los ciudadanos en la legitimidad y la equidad del sistema tributario. Esta reflexión sobre la necesidad de una mayor precisión y rigor en las valoraciones de la presión fiscal de los grandes grupos empresariales no discute, por otro lado, que sea plenamente legítimo plantear las modificaciones de la carga tributaria que se consideren oportunas, así como instrumentar medidas, como las que serán discutidas en la sección 3.3., para limitar los efectos negativos en la suficiencia recaudatoria del sistema tributario que tiene a escala internacional la erosión de las bases de la imposición societaria por los abusos en la interpretación de la norma tributaria o plantear a escala internacional una regulación que limite los posibles efectos negativos de la competencia fiscal entre jurisdicciones.

3.3. Impacto recaudatorio potencial del acuerdo sobre tipos efectivos mínimos

Como se ha anticipado en la sección 3.1., el “Marco Inclusivo” de la OCDE-G20 sobre BEPS implica una solución basada en dos pilares para afrontar los retos tributarios asociados a la digitalización de la economía. Entre estos acuerdos, en el ámbito de la imposición societaria, el Pilar II introduce la posibilidad de establecer un tipo efectivo mínimo sobre los beneficios globales netos de las MNEs con una CNN consolidada superior a los 750 millones de euros. La metodología para definir tanto los beneficios globales netos como la CNN consolidada de las MNEs se basa en las denominadas reglas GloBE (*Global anti-Base Erosion rules*), aproximación ya utilizada para la elaboración del modelo informativo CbC Report, discutido en la sección anterior.

²³¹ Es necesario recordar que estos tipos efectivos se refieren siempre a ratios computadas en términos agregados pudiendo existir contribuyentes que, por causas diversas, presenten tipos efectivos sensiblemente inferiores. En particular, tal como se mostrará en la subsección posterior, una proporción significativa de filiales españolas presentan tipos efectivos en determinadas jurisdicciones por debajo del 15%, siendo estos contribuyentes los que, con mayor probabilidad, se encontrarían sujetos a los acuerdos de tributación efectiva mínima.

El principal componente de este complejo acuerdo implica que cada país podrá establecer a sus MNEs de matriz nacional un gravamen adicional sobre los beneficios de sus entidades filiales y sus establecimientos permanentes obtenidos en una jurisdicción fiscal extranjera por la diferencia entre el tipo efectivo soportado por el beneficio generado en esa jurisdicción y el 15%²³². El objetivo declarado de este mecanismo es limitar o establecer un suelo a la *carrera a la baja* en la imposición societaria originada por la competencia fiscal entre jurisdicciones, pero al mismo tiempo fijar un tipo mínimo que permita mantener la competencia fiscal legítima entre las mismas. Los detalles de implementación del acuerdo se encuentran en fase de concreción, pero, hasta la fecha, se han establecido una serie de ajustes (*carve outs*) que suponen la introducción de exenciones en la base gravable por este acuerdo. Por ejemplo, y de manera muy relevante, se excluyen del cómputo de la renta societaria el 5% del valor en libros de los activos tangibles y del pago de salarios²³³.

El Comité ha estimado, dada la posible relevancia de este acuerdo para la valoración de la imposición societaria en España, examinar las cuantificaciones que estuvieran disponibles sobre el impacto recaudatorio potencial del establecimiento de estos tipos efectivos mínimos en España. Las cuantificaciones que aquí se discuten son meras simulaciones sin efecto comportamiento del impacto potencial máximo que podría suponer gravar los beneficios en el exterior obtenidos por parte de las filiales que pertenecen a MNEs de matriz española con una CNN consolidada superior a los 750 millones de euros.

El Comité es consciente de las serias limitaciones que presentan estas cuantificaciones, en particular por la falta de concreción práctica de algunos componentes de un acuerdo tan complejo, pero considera que este ejercicio ilustrativo puede ser útil por dos motivos. En primer lugar, al ser éste un ejercicio de estimación recaudatoria máxima, proporciona una primera referencia cuantitativa que permite valorar el potencial recaudatorio para España y su capacidad relativa para contribuir a la suficiencia del sistema tributario. En segundo lugar, la comparación de las cuantificaciones, con las mismas limitaciones para otras economías de nuestro entorno, permite valorar en términos comparados si pudiera existir por parte de las MNEs españolas un mayor volumen de su actividad en jurisdicciones con un elevado uso de prácticas de competencia fiscal internacional o de prácticas BEPS, en relación con la actividad de MNEs de otras grandes economías europeas.

²³² Se excluyen de este acuerdo de tributación efectiva mínima las entidades vinculadas al sector público, fondos de pensiones o fondos de inversión.

²³³ Véase el artículo 5.3 (“*Substance-based Income Exclusion*”) en conexión con las reglas transitorias del artículo 9 (“*Transition rules*”), apartado 2, que prevé un periodo transitorio de 10 años en los que estas rentas exentas se situarán inicialmente en un 8% para el valor en libros de los activos tangibles y en un 10% de las nóminas. Estas cuantías decrecerían anualmente en 0,2 puntos porcentuales (pp) durante los primeros 5 años, y durante los restantes 5 años en un 0,4 pp anual para el valor de los activos tangibles y en un 0,8pp anual para las nóminas los restantes años.

La AEAT ha proporcionado a este Comité una estimación máxima sobre el posible impacto recaudatorio para España del acuerdo relativo al Pilar II²³⁴, a partir de los micro-datos de las 122 MNEs de matriz española con actividad en el exterior que presentaron información detallada por jurisdicción en el CbC *Report* de 2018. De acuerdo con esta información, de las cerca de 2.500 jurisdicciones en las que operan sociedades que forman parte de MNEs de matriz española, en 820 el tipo efectivo estimado se sitúa por debajo del 15%. La aplicación del acuerdo del Pilar II que supone la tributación mínima del 15% en todas las jurisdicciones extranjeras en la que operan filiales de MNEs de matriz española supondría, sin considerar las exenciones en la renta gravable y el régimen transitorio acordado, con datos de 2018, un ingreso máximo potencial de 2.300 millones de euros (0,2pp de PIB). Los descriptivos proporcionados por la AEAT también muestran la concentración de este efecto, ya que el 70% del incremento de potencial recaudatorio asociado al Pilar II se concentraría en 8 MNEs, con un impacto medio de 200 millones de euros.

Estas cuantías deberían ajustarse significativamente a la baja para considerar, en primer lugar, el efecto de las exenciones y regímenes transitorios acordados. Por ejemplo, en el caso de España, de acuerdo con las estimaciones presentadas en el EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021)²³⁵, la aplicación de las exenciones incluidas en la aplicación del Pilar II supondría durante el primer año de vigencia del acuerdo una reducción de los ingresos potenciales del 29%, mientras que la aplicación definitiva del acuerdo transcurrido el período transitorio de 10 años supondría una reducción del 19%. En segundo lugar, la concentración del impacto en un reducido número de declarantes y la relevancia cuantitativa de la medida sobre los mismos señalan la necesidad de considerar en la valoración del efecto recaudatorio las posibles respuestas de estos contribuyentes, ya sea en términos de ajuste en la localización o en la realización de su actividad económica. Finalmente, deberían tenerse en cuenta las posibles reacciones en las jurisdicciones que aplican tipos por debajo del 15% y que, ante la posibilidad de que una parte del beneficio societario se grave fuera de su jurisdicción, decidan incrementar el tipo de gravamen. Estas consideraciones indican que la estimación de un impacto recaudatorio directo del Pilar II para España, sin comportamiento, de 0,2pp de PIB sin aplicación de exenciones debe considerarse un límite superior del potencial recaudatorio del acuerdo²³⁶.

²³⁴ Las simulaciones realizadas por la AEAT toman como punto de referencia para fijar los supuestos de cálculo los principales elementos del acuerdo del G7 de junio de 2021. En este acuerdo se establecen las reglas generales en las que se basa el posterior acuerdo del Pilar II en el marco de la OCDE-G20 anunciado en octubre de 2021. No obstante, las simulaciones de la AEAT sobre el impacto potencial del Pilar II no incluyen el posible impacto recaudatorio del conjunto de exenciones y el régimen transitorio acordado con posterioridad a junio de 2021.

²³⁵ Véanse los detalles metodológicos y los supuestos de los cómputos realizados con la información disponible en octubre de 2021 en: <https://www.taxobservatory.eu/revenue-effects-of-the-global-minimum-tax-country-by-country-estimates/>

²³⁶ Al mismo tiempo, en términos de recaudación agregada del sistema debe tenerse presente que el Pilar 1 incluido en el acuerdo de la OCDE-G20 conllevará, muy probablemente, la desaparición del Impuesto

La AEAT también ha proporcionado información a este Comité sobre el posible impacto recaudatorio máximo que tendría la aplicación interna de este acuerdo de tributación mínima sobre el mismo conjunto de MNEs de matriz española. En concreto, se simula el efecto que supondría la aplicación de un gravamen adicional a las filiales de MNE de matriz española que tributan en el IS en España, que tienen actividad en el exterior y que superan como grupo los 750 millones de euros de CNN. Por lo tanto, las simulaciones de la aplicación del Pilar II en todas las jurisdicciones extranjeras en la que operan filiales de MNEs de matriz española, considerando también el efecto recaudatorio adicional que pudiera tener la aplicación del Pilar II en la jurisdicción España, supondría, con datos de 2018, una recaudación potencial máxima de 0,45pp de PIB. Las descriptivos señalan que esta recaudación máxima estaría muy concentrada, en una cuantía cercana al 80% del total, en 16 MNEs de matriz española de las 122MNEs potencialmente afectadas por la aplicación del Pilar II de acuerdo con los datos de 2018. No obstante, el Comité quiere dejar constancia de que estas cuantías deberían minorarse por la aplicación de las exenciones y el régimen transitorio incluidos en el acuerdo del Pilar II que, de acuerdo con las estimaciones del EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021), supondrían una reducción en términos agregados del 52% durante el primer año y del 31% transcurridos los 10 años del período transitorio.

Las simulaciones realizadas por la AEAT pueden complementarse con las cuantificaciones del impacto recaudatorio del Pilar II para las economías de la UE-27 realizadas por el EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021) con datos del CbC Report de 2017. De acuerdo con la metodología descrita en EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021), el impacto recaudatorio potencial para el conjunto de la UE-27 de un acuerdo que establezca un tipo efectivo mínimo global del 15%, aplicado también de manera interna por parte de las jurisdicciones que suscriben al acuerdo, ascendería a un máximo de 83.000 millones de euros en el caso de que no se hubieran establecido exenciones en la base gravable²³⁷. Esta cuantía se descompone en 55.400 millones derivados del acuerdo del Pilar II y 27.900 millones que podrían recaudarse si todos los Estados deciden aplicar internamente el tipo mínimo sobre estas mismas MNEs en su jurisdicción. Al mismo tiempo, este mismo informe señala que la cuantía agregada máxima del acuerdo descendería

sobre Determinados Servicios Digitales, aunque su recaudación en 2021 (166 millones de euros hasta noviembre) se ha situado por debajo de las cantidades inicialmente previstas.

²³⁷ El estudio indica que las simulaciones para el conjunto de la UE-27 podrían estar sobreestimadas debido a la cuantificación en los ingresos potenciales de Bélgica. En particular, se señalan inconsistencias en los datos del CbC que relacionan a las matrices de los grupos belgas con sus filiales en el Reino Unido en 2017 y con los Países Bajos en 2016. Un cómputo alternativo, considerando estos ajustes para las filiales en el Reino Unido en 2017, reduciría los ingresos potenciales de Bélgica en esa jurisdicción, y por lo tanto del agregado de la UE-27, en cerca de 20.000 millones de euros sin aplicar exenciones y el régimen transitorio.

hasta los 66.500 millones una vez se corrige el impacto de la doble computación de dividendos y plusvalías que no pueden estar sujetos a un tipo efectivo mínimo interno y externo al mismo tiempo. Por otro lado, las exenciones establecidas en el acuerdo reducirían la cuantía agregada, sin ajuste por doble contabilización de dividendos y plusvalías, en un 23% durante el primer año de aplicación, cuantía máxima que se reduciría progresivamente durante la fase transitoria de 10 años de implementación del acuerdo, estimándose en una reducción agregada de la recaudación por este motivo del 12% para el conjunto de la UE²³⁸.

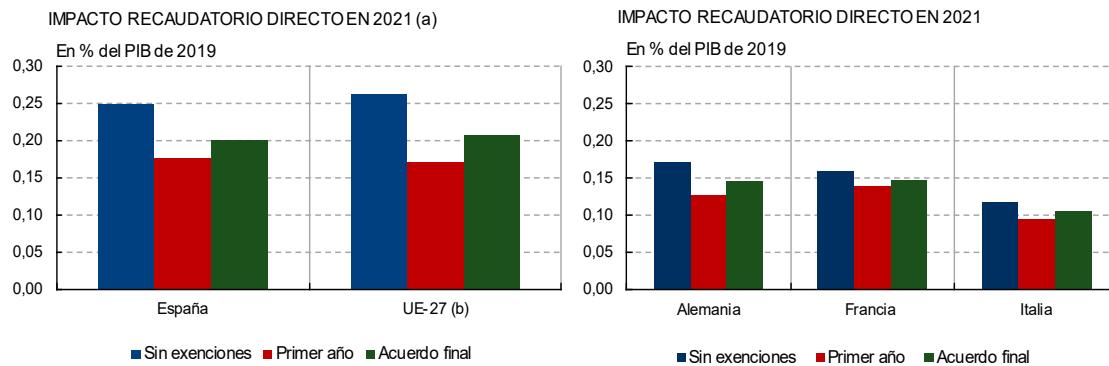
Las estimaciones para España con la información del CbC de 2017 computadas con la misma metodología de este informe suponen unos ingresos adicionales en 2021 de 5.200 millones, cuantía similar a la computada por la AEAT, si bien la composición es distinta ya que 2.200 millones corresponderían a la aplicación interna del acuerdo en la jurisdicción España y 3.000 millones a la aplicación en el resto de jurisdicciones y que son las que se encuentran recogidas en acuerdo del Pilar II. En relación con esta última dimensión, se estima un impacto del Pilar II para España aplicando los ajustes acordados durante el primer año de aplicación del acuerdo de 2.200 millones y de 2.500 millones al final del período transitorio.

La traslación de estas cuantías en términos de PIB de 2019 permite hacer comparaciones con las estimaciones disponibles del impacto del Pilar II para las grandes economías de la UE-27. El impacto recaudatorio potencial en términos de PIB que podría suponer en la UE-27 la aplicación del acuerdo del Pilar II a escala global se muestra en el Gráfico III.13, mientras que la extensión de este acuerdo con su aplicación a nivel interno se recoge en el Gráfico III.14. La evidencia muestra cómo España presenta, entre las grandes economías de la UE-27, un mayor impacto potencial del Pilar II en su aplicación internacional, pero de una cuantía similar a la del conjunto de la UE-27. Entre las grandes economías, Alemania es la que presenta un mayor impacto potencial de la aplicación del acuerdo a nivel interno. En relación con el conjunto de la UE-27,²³⁹ el impacto agregado en términos de PIB del acuerdo, tanto a nivel global como interno, se sitúa en línea con el impacto estimado para España. De ese modo, la evidencia comparada a partir de estas cuantificaciones, con las cautelas que presentan estos ejercicios, no indican un comportamiento diferencial o anómalo de las prácticas de las MNEs españolas en relación con las principales economías de la UE-27.

²³⁸ Las estimaciones de ganancia recaudatoria potencial del acuerdo para los Estados Unidos se sitúan en 57.000 millones de euros sin exenciones y en 53.400 millones de euros aplicando las exenciones vigentes en el acuerdo después de 10 años de su vigencia. En el conjunto de la OCDE las cuantías iniciales y finales de potencial recaudatorio ascienden, respectivamente, a 227.000 millones y 199.600 millones de euros.

²³⁹ En ese cómputo se excluye a Bélgica ya que, de acuerdo con el informe del EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021), su cuantía estaría sobreestimada (4,5% del PIB) por los motivos expuestos en la nota 236.

Gráfico III.13
Simulación del impacto recaudatorio de un tipo efectivo mínimo del 15% a escala global

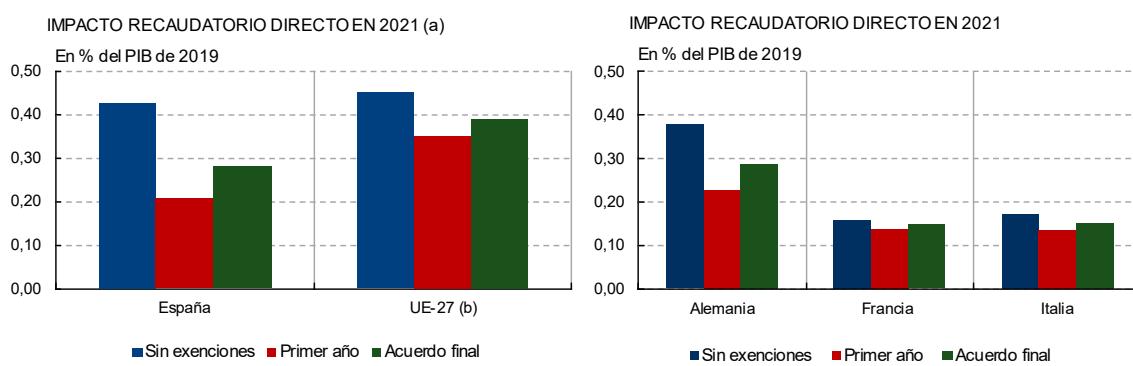


a. El impacto recaudatorio se computa como la ratio entre los ingresos adicionales estimados por la aplicación del acuerdo de la OCDE del Pilar 2 sobre los beneficios globales de las multinacionales afectadas por la medida dividido por el PIB nominal de 2019 previo a la pandemia.

b. Efecto de las exenciones y los regímenes transitorios en la recaudación potencial para el conjunto de la UE-27 se estima aplicando la reducción estimada por el EU Tax Observatory para una medida que incluya también a nivel interno la aplicación del Pilar 2 en cada Estado miembro. Se excluye del cómputo a Bélgica por los problemas metodológicos que supone la cuantificación de impacto recaudatorio dadas las inconsistencias en sus datos de 2017.

Fuente: Elaboración propia a partir del impacto estimado en EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021).

Gráfico III.14
Simulación del impacto recaudatorio de un tipo efectivo mínimo del 15% a escala global e interna



a. El impacto recaudatorio se computa como la ratio entre los ingresos adicionales estimados por la aplicación, tanto a nivel interno como a escala global, del acuerdo de la OCDE del Pilar 2 sobre los beneficios globales de las multinacionales afectadas por la medida dividido por el PIB nominal de 2019 previo a la pandemia. Se excluye del cómputo a Bélgica por los problemas metodológicos que supone la cuantificación de su impacto recaudatorio dadas las inconsistencias en sus datos de 2017.

Fuente: Elaboración propia a partir del impacto estimado en EU Tax Observatory (Baraké *et al.*, 2021).

Considerando toda la información disponible y el análisis realizado en esta sección, el Comité concluye que el impacto recaudatorio del Pilar II en la imposición societaria está sujeto a una elevada incertidumbre y su cuantía anual podría presentar una significativa variabilidad a lo largo del tiempo. Al mismo tiempo, el Comité considera que la futura aplicación del Pilar II pudiera introducir una significativa complejidad adicional en la aplicación y el control de la imposición societaria a escala global. Adicionalmente, el acuerdo profundiza en una cierta *dualización* de la imposición societaria, al establecer unas normas tributarias distintas en función de la CNN de los contribuyentes. Si bien la evidencia internacional señala que algunas de las MNEs de mayor dimensión son las que habrían aprovechado los *agujeros* del sistema tributario internacional para

eludir el pago de tributos, las normas debieran dirigirse principalmente a eliminar estas posibilidades y reducir el abuso de la aplicación de la norma. En cualquier caso, el Comité valora positivamente el acuerdo referido al Pilar II por el avance que supone en la necesaria coordinación internacional en materia de imposición societaria. En el caso de España, el Comité estima que este acuerdo supranacional debería contribuir a mitigar o impedir un proceso de erosión de la base gravable del IS y, además, el acuerdo hace posible incrementar el potencial recaudatorio de la imposición societaria en términos de PIB. No obstante, la complejidad que supone la aplicación del acuerdo, así como la incertidumbre sobre su efectividad, aconsejan moderar las expectativas sobre la contribución final del mismo a incrementar la suficiencia recaudatoria del sistema tributario español.

4. CUESTIONES Y ÁREAS PRIORITARIAS DE ANÁLISIS PARA UNA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA

El diseño y el análisis detallado de la imposición societaria presenta una elevada complejidad. Por ese motivo, en aras de ordenar el debate, este Comité considera necesario realizar una reflexión general sobre diversas cuestiones transversales en la imposición societaria antes de proceder a la formulación de propuestas concretas de reforma. Esta reflexión requiere, en primer lugar, recordar los principales argumentos económicos y jurídicos que justifican la existencia de la imposición societaria, así como una discusión de aquellos principios que pudieran fundamentar e informar su posible reforma. Esta reflexión se complementa con una selección de áreas prioritarias de reforma que esta Comisión ha identificado en el ámbito de la imposición societaria y cuyo análisis pudiera ser útil para el legislador encargado de diseñar una reforma tributaria. La selección de estas áreas prioritarias de actuación se ha realizado teniendo en cuenta el diagnóstico y la valoración de los principales problemas que se han debatido sobre el funcionamiento y diseño actual de la imposición societaria en España. El debate y la valoración realizada se han basado tanto en la evidencia disponible y la información suministrada por la AEAT a esta Comisión, como en el análisis de la amplia literatura económica y jurídica que ha analizado los efectos y el diseño de la imposición societaria. Las cuestiones y áreas prioritarias para el análisis que se discuten a continuación suponen un marco general de análisis a considerar por parte del legislador y, al mismo tiempo, tienen como objetivo proporcionar fundamento y coherencia interna a las propuestas de reforma que se desarrollan en las secciones posteriores.

4.1. Justificación y eficiencia en el diseño de un IS

El IS se ha justificado, principalmente, como un instrumento de ingreso a cuenta (*backstop*) de las rentas de los individuos y, en buena medida, de aquellos residentes en el exterior cuyo gravamen de la renta es administrativamente más complejo por parte de las autoridades nacionales²⁴⁰. Esa justificación explica, en buena medida, que en todos los países de las economías avanzadas se grave la renta obtenida por las sociedades con impuestos similares a nuestro IS, al que se considera una figura central del sistema tributario por ser un complemento necesario a la imposición sobre la renta personal, de la que puede considerarse un ingreso adelantado. Esta centralidad de la imposición societaria ha sido recalculada por el Tribunal Constitucional, señalando que “*al impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, complementa el gravamen de uno los de índices de*

²⁴⁰ Véase, por ejemplo, Bird (1996).

capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta” [por todas: SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3 a); y 78/2020, de 1 de julio, FJ 4 a)].

La justificación del IS, así como cualquier reforma de este tributo, está por lo tanto inspirada por el principio de la capacidad económica. Este principio debe guiar la definición de la base gravable en el tributo ya que es este principio un criterio básico de distribución de la carga fiscal que hace referencia en el caso español, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, a una capacidad real, individual y efectiva o cierta, es decir a una riqueza verificable en cada individuo gravado. De ese modo, el Comité considera de especial relevancia que el diseño de la tributación societaria, así como el uso de la forma societaria para desarrollar actividades económicas, no facilite que las rentas del trabajo o del capital de los individuos se refugien en una estructura societaria con el objetivo de eludir la imposición progresiva sobre la renta personal.

La justificación del IS y su necesaria vinculación con el principio de la capacidad económica es compatible con la posibilidad de diseñar un tributo que minimice las distorsiones del mismo sobre la actividad económica. La literatura de la imposición óptima ha considerado que en una economía cerrada un IS no distorsionador pudiera ser aquél que no gravara el beneficio ordinario de una sociedad sino la “renta” que supone el exceso del beneficio sobre un rendimiento normal requerido²⁴¹ para realizar una actividad económica. Un diseño del IS que gravara dicha “renta” sería el denominado impuesto sobre el flujo de caja (*cash flow tax*) en el que el coste monetario de la adquisición de activos (inversión) es totalmente deducible de manera inmediata, pero no lo son los gastos financieros²⁴². En ese caso, el impuesto sería neutral en términos del nivel de inversión empresarial y la carga tributaria del tributo recaería sobre los accionistas de las sociedades. No obstante, en la práctica generalizada de las economías avanzadas, la base gravable del IS se desvía de un marco normativo de referencia considerado óptimo, intentando aproximar la capacidad económica de los socios de una entidad, e introduciendo al mismo tiempo distorsiones en las decisiones de los agentes, con un impacto negativo sobre la asignación eficiente de los recursos. Este diseño de la base gravable, al mismo tiempo, implica que el impuesto no recae únicamente sobre los accionistas de las entidades, sino que se traslada parcialmente a otros agentes económicos generando un efecto distributivo sobre los mismos. Estos efectos asignativos y distributivos del IS son cada vez más complejos de analizar y valorar ya que buena parte de la actividad de las sociedades sujetas al tributo se produce a escala internacional, con entidades operando en múltiples jurisdicciones en el marco de una economía abierta con liber-

²⁴¹ Esta tasa de retorno normal sería el rendimiento esperado de una inversión alternativa de riesgo comparable.

²⁴² Véase, por ejemplo, Meade (1978), Auerbach *et al.* (2010), Devereux (2019).

tad en los flujos de capital y de comercio. En este escenario, el Comité considera necesario diseñar un impuesto cuya base gravable concilie el principio de la capacidad económica y, al mismo tiempo, el diseño de sus principales componentes minimice el impacto negativo de las distorsiones sobre la actividad económica que introduce el tributo. El análisis de este complejo equilibrio en el IS y el diseño específico de sus principales componentes que determinan la base sujeta a gravamen se discutirán en la sección 6.

4.2. Traslación del impuesto y efectos distributivos

El debate público sobre el impacto distributivo del IS asume que éste recae en exclusiva sobre los propietarios de las sociedades o sobre las rentas del capital. Esta visión distributiva del IS podría ser compatible en el ámbito de una economía cerrada con la existencia de un impuesto de tipo de flujo de caja cuyo gravamen se estableciera sobre la renta empresarial que excediera del rendimiento normal. En ese caso el impuesto recaería sobre los propietarios de las sociedades que suelen situarse en las colas superiores de la distribución de la renta y de la riqueza. De ese modo, un impuesto de esta naturaleza no sólo no generaría distorsiones sobre el nivel de inversión empresarial, sino que además contribuiría a la progresividad del sistema tributario. No obstante, esta presunción sobre los efectos asignativos y distributivos del impuesto obvia, en primer lugar, que la base gravable del IS parte del beneficio contable de una entidad y pretende aproximar la capacidad económica del contribuyente. En segundo lugar, esta visión omite los análisis disponibles y las implicaciones de la literatura económica sobre la incidencia tributaria que ha examinado la traslación de los impuestos. Finalmente, el debate no considera de manera adecuada la dimensión internacional del impuesto en un marco de apertura comercial y libertad de flujo de capitales.

El Comité considera que existen un conjunto de elementos relevantes que deben tenerse en consideración para valorar los efectos distributivos del IS. En primer lugar, un impuesto como el actual que grava el beneficio normal de una sociedad incrementa el coste de uso del capital, reduciendo de este modo el volumen de inversión empresarial potencial, por el mayor rendimiento bruto requerido para realizar una actividad económica. En una economía abierta, la reducción del rendimiento neto del capital produciría una reducción del volumen de capital agregado y, a través de un efecto de equilibrio general, un impacto en los salarios por la menor productividad de la economía. En segundo lugar, el impuesto puede recaer no sólo y de manera exclusiva sobre los propietarios de las sociedades, sino que parte de su carga tributaria puede trasladarse a los consumidores a través de mayores precios finales, a los trabajadores en términos de menores salarios o a los proveedores con un menor precio de adquisición de los insumos o de los productos intermedios. La traslación de la carga tributaria del IS es una cuestión empírica de identificación compleja y para la que no existen estudios empíricos para la economía española. No obstante, la literatura económica ha identificado diversos mecanismos y factores que

afectan al grado de traslación del impuesto entre los que destacan la estructura competitiva del mercado en el que una empresa opera y los márgenes empresariales, el nivel de apertura de la economía o las instituciones del mercado de trabajo²⁴³. Por ejemplo, en presencia de libertad de flujo de capitales, el IS se trasladaría parcialmente a factores inmóviles como el trabajo y esa traslación dependería del tamaño de la economía, del grado de movilidad de capitales o del grado de sustitución entre bienes domésticos y bienes del exterior. Por otro lado, la capacidad de traslación dependería de la posibilidad por parte de las empresas de desplazar beneficios al exterior, del sector de actividad y de la posición de la empresa en la cadena de generación de valor añadido,²⁴⁴ así como de la rentabilidad empresarial o de la capacidad de negociación salarial sobre el excedente por parte de los trabajadores, pudiendo ser este último canal un factor relevante para revertir la progresividad del tributo²⁴⁵. El Comité estima que estos posibles mecanismos de traslación deben tenerse presentes y estimarse por parte de un legislador que justifique aumentos de la imposición societaria basados en alcanzar una mayor progresividad del sistema y en una mayor contribución de las rentas del capital en el conjunto del sistema tributario.

4.3. Neutralidad del tributo y sesgo al endeudamiento

El diseño del IS debiera tener presente el principio de neutralidad, de manera que la articulación de los distintos componentes del tributo no provoque distorsiones en el comportamiento de las empresas que alteren su toma de decisiones. En particular, el impuesto no debería distorsionar las decisiones de inversión de los agentes, en relación tanto a la tipología como a la cuantía de los activos acumulados a través de los que esta inversión se instrumenta, así como tampoco debiera distorsionar las fuentes de la financiación de dicha inversión entre los recursos propios y la financiación ajena. En la práctica, el diseño de los IS en el ámbito europeo modifica el coste de uso del capital de manera heterogénea entre la tipología de activos empresariales y su forma de financiación.

En relación con el nivel de inversión y la composición de los activos acumulados, el posible impacto del IS en estas decisiones depende no sólo del tipo de gravamen sino también del dise-

²⁴³ Véase, por ejemplo, Harberger (2008), Suárez-Cerrato y Zidar (2016), Fuest *et al.* (2018).

²⁴⁴ La traslación del impuesto a los consumidores puede ser más probable en sectores de actividad como la distribución o el sector servicios con una mayor proporción de ventas al consumidor final. La traslación sobre los trabajadores podría ser más relevante en sectores industriales o en la construcción.

²⁴⁵ Suárez-Cerrato y Zidar (2016) estiman, utilizando variación estatal en la imposición societaria de los Estados Unidos, que el 30-35% de la carga tributaria se trasladaría a los trabajadores. La estimación de la traslación de cambios en la imposición societaria local en Alemania en Fuest *et al.* (2018) indica que los salarios podrían soportar hasta el 50% de la carga tributaria. En este último caso, los autores estiman que la traslación del impuesto a los salarios es especialmente elevada entre trabajadores de menor renta, jóvenes y mujeres, siendo esta traslación un factor que limita de manera sensible la progresividad del impuesto.

ño de las reglas de amortización fiscal de los activos frente a la depreciación económica de los mismos. En ese contexto, resulta pertinente analizar si las tasas de amortización fiscal de los principales activos se encuentran alineadas con sus tasas de depreciación económica. Al mismo tiempo, es preciso examinar empíricamente la efectividad de aquellas reglas de amortización acelerada cuyo objetivo consista en estimular la inversión en un determinado activo. Este tipo de reglas de amortización podrían justificarse, por ejemplo, en momentos en los que es necesario estimular la inversión privada o la acumulación de ciertos activos como, por ejemplo, las inversiones en activos intangibles que pudieran generar efectos externos positivos a través de la innovación empresarial; o las inversiones en equipamiento que contribuyan a reducir las externalidades negativas sobre el medio ambiente.

Por otro lado, la estructura de capital de las empresas puede verse afectada por el IS cuando el tributo no permite la deducibilidad fiscal de los fondos propios frente a la deducibilidad de la financiación ajena. Esta discriminación tributaria del capital propio puede generar un sesgo al endeudamiento de las empresas cuya magnitud y relevancia debería cuantificarse. La posible contribución de los factores tributarios a la generación de un sesgo al endeudamiento empresarial aumentaría la vulnerabilidad financiera de las empresas ante *shocks* crediticios o podría distorsionar la asunción de riesgos y la toma de decisiones por parte de accionistas o gestores. Por otro lado, el proceso de retención y liquidación del IS no debiera distorsionar, de manera sustancial, las necesidades de liquidez o la financiación externa de las sociedades. El análisis detallado para el IS español de las cuestiones relativas a las reglas de amortización fiscal, el sesgo al endeudamiento o la liquidez empresarial se analizarán con mayor detalle en las secciones 6 y 9.

4.4. Equidad horizontal y forma societaria

El diseño y la aplicación de la imposición societaria puede generar problemas para la equidad del sistema tributario en su conjunto. Estos problemas se pueden mitigar, en primer lugar, cuando el tratamiento tributario de las rentas obtenidas por la realización de las actividades económicas en la imposición sobre la renta personal no es sustancialmente distinto al tratamiento fiscal de las rentas de estas actividades obtenidas a través de una estructura societaria. De ese modo, el sistema tributario debería alcanzar la mayor neutralidad posible sobre los distintos modos de organización de la producción, evitando que sean las razones tributarias las que propicien la elección de una determinada forma jurídica para la realización de una actividad económica. En segundo lugar, el Comité considera esencial desde un punto de vista de la equidad vertical garantizar que el tratamiento fiscal a las rentas y el patrimonio acumulado por las actividades económicas no se convierta en un instrumento para la elusión o la evasión de los tributos por parte de las personas físicas. En particular, la existencia del IS no debería, a través del abuso en el uso de la forma societaria en la que se desarrollan las actividades económicas, facilitar la elusión de la progresividad en la imposición sobre la renta personal, la tributación del consumo personal de los socios, o la tributación patrimonial que grava la posesión o la transmisión de activos. Si bien una parte sustancial de la limita-

ción de estos problemas radican en la articulación de medidas en el ámbito del control tributario, discutidas en el capítulo I, este Comité ha analizado a lo largo de este capítulo distintos puntos de conexión en los que considera necesaria una mejor coordinación y coherencia interna entre la tributación societaria y la imposición sobre la renta personal o la imposición patrimonial. En particular, se analizarán y se plantearán medidas relacionadas con los sujetos pasivos en el IS, así como la inclusión de medidas anti-abuso en el tratamiento de los gastos fiscalmente deducibles.

4.5. Movilidad de las bases y tributación internacional

El creciente proceso de globalización y digitalización de la actividad económica durante las últimas décadas ha aumentado la relevancia relativa del volumen de actividad realizado por parte de sociedades que operan de manera simultánea en múltiples jurisdicciones. Este hecho ha incrementado la dimensión internacional de la imposición societaria y, en particular, la necesidad de una mayor cooperación internacional entre jurisdicciones para evitar los efectos de un proceso generalizado de competencia fiscal a la baja, así como corregir las deficiencias en el diseño del sistema tributario internacional. Estas deficiencias, junto con la dificultad del control tributario a escala internacional, son las que podrían facilitar una mayor capacidad de localización de las bases gravables de la imposición societaria en jurisdicciones de menor tributación, sin un desplazamiento de la actividad real (OECD 2015b). En ese contexto, se enmarcan las iniciativas, discutidas con detalle en la sección 3, en el marco de la OCDE/G-20 y la UE. El Comité considera que la implementación de estos acuerdos, cuyas medidas y efectos se concentran principalmente sobre las MNES de mayor dimensión, supondrán mejoras en la transparencia de la información tributaria, pueden limitar las externalidades negativas que la competencia fiscal pudiera generar y, si se avanza en una definición homogénea de la base gravable a escala de la UE, mitigarían los efectos de las prácticas BEPS en la actual erosión de la base gravable en la imposición societaria.

Si bien esta valoración positiva indica la relevancia y la necesidad de seguir avanzando y ampliando el alcance de los acuerdos multilaterales en materia de tributación internacional, el Comité también ha examinado los márgenes adicionales de mejora que podrían existir en la normativa del IS español para limitar la erosión de la base gravable asociada a la tributación internacional, así como el papel que juega la regulación de los sujetos pasivos en el impuesto, aspecto que se discutirá en la sección 5. No obstante, los análisis y propuestas de este Comité en estos ámbitos a nivel interno tendrán siempre presente que estas actuaciones internas se encuentran limitadas por los acuerdos y los tratados de doble imposición firmados de manera voluntaria por España y, que es necesario recordar, constituyen derecho propio de obligado cumplimiento.

4.6. El problema de la suficiencia recaudatoria

El debate público sobre la imposición societaria en España plantea, en buena medida, el análisis y la posible reforma del IS en función de su papel en la suficiencia recaudatoria del sistema tri-

butario. En ese debate tienen un papel relevante las comparaciones entre los ingresos recaudados por el IS, o la imposición societaria, en España en comparación con las ratios de ingresos sobre PIB en los promedios o en las principales economías de la UE-27. En ese sentido, la evidencia descriptiva presentada en la sección 2.1. muestra, efectivamente, una menor ratio de ingresos sobre PIB de la imposición societaria en España durante el período 2015-2019, aunque la magnitud precisa de ese diferencial depende de la inclusión de otras figuras vinculadas a esta fuente de imposición como el IAE. Al mismo tiempo, la evidencia comparada con la UE-27 indica un peso relativo de la tributación societaria en el conjunto de los ingresos impositivos y unos tipos implícitos sobre la renta de las sociedades en España más próximo a los promedios de la UE-27. Por otro lado, el análisis recaudatorio del IS señala el papel relevante en la erosión del potencial recaudatorio del tributo que está teniendo la compensación de BINs negativas acumuladas, principalmente, durante la anterior fase recesiva de 2008-2013. Este hecho indica que los ingresos devengados por los beneficios corrientes presentan hasta 2019 un mayor dinamismo, pero que la recaudación del IS se ve minorada por los derechos que suponen para las entidades las compensaciones de pérdidas pasadas, cuya existencia se justifica como un mecanismo necesario que vincula la capacidad económica del contribuyente entre ejercicios fiscales. Finalmente, la evidencia presentada en la sección 2 muestra que un porcentaje muy relevante de la base imponible y la recaudación agregada del IS se concentra en un reducido número de contribuyentes, cuyo ámbito de actividad económica y tributación es global. En este segmento de contribuyentes con mayor peso recaudatorio es donde se están articulando en al ámbito supranacional nuevas medidas destinadas a establecer un suelo a la competencia fiscal internacional, así como para avanzar en la definición de una base gravable definida de manera homogénea entre jurisdicciones que limite la capacidad de erosión de dicha base a través de prácticas abusivas.

El Comité considera que, si bien la imposición societaria es una pieza central del sistema tributario, es necesario ponderar y ajustar las expectativas sobre el papel de esta fuente de imposición en la suficiencia recaudatoria del sistema tributario español. En primer lugar, la literatura señala que son las cuestiones de equidad y de eficiencia las que deben guiar el diseño del impuesto, siendo la recaudación resultante un reflejo del tratamiento de las mismas y no un objetivo de partida en el diseño del impuesto. En segundo lugar, las medidas imperfectas que proporcionan los diferenciales recaudatorios agregados entre España y otras economías avanzadas muestran a lo largo del ciclo económico diferenciales negativos de esta fuente de imposición cuantitativamente modestos en relación con la elevada magnitud del déficit estructural de la economía española (véase capítulo 1 de este Libro Blanco). Por otro lado, la evidencia comparada pone de manifiesto que esta fuente de imposición juega un papel complementario en el conjunto del sistema tributario de las principales economías de la UE-27, siendo su peso relativo en España cercano al de las economías de su entorno. El reconocimiento de que la imposición societaria no tiene capacidad para jugar un papel central en una estrategia de consolidación fiscal no excluye que pueda mejorarse su potencial recaudatorio. En concreto, el Comité estima que existen

tres vías principales a través de las cuales la imposición societaria puede mantener e incrementar su papel en la suficiencia recaudatoria del sistema tributario: i) la adopción de los acuerdos internacionales que limitan las prácticas de competencia fiscal y la localización de beneficios a jurisdicciones de baja tributación sin desplazamiento real de la actividad, por el abuso de la aplicación e interpretación de la norma; ii) el diseño de un IS menos distorsionador de la actividad económica; y iii) una pronta y sostenida recuperación de la actividad económica que resulte en un crecimiento de los beneficios empresariales.

4.7. Tamaño empresarial y normas tributarias

En el análisis del sistema tributario español, y en especial en el ámbito de la imposición societaria, destaca la existencia recurrente de normas que asocian el diseño, aplicación y control de los tributos al tamaño empresarial.

De manera habitual, este tamaño suele definirse de manera arbitraria en función de la facturación de las sociedades, definida en términos de CN del año previo, pero también existen otras regulaciones y normas asociadas al tamaño empresarial medido en función de una definición administrativa del volumen de empleo medio. La utilización de umbrales regulatorios de tamaño empresarial suele justificarse por su facilidad de comunicación y de diseño administrativo, pero puede provocar efectos no deseados por el legislador. En particular, la literatura económica ha señalado los efectos negativos de algunos de estos umbrales arbitrarios en el dinamismo y la productividad empresarial, pero también su impacto distorsionador en la organización societaria de una empresa o en los efectos que genera una discontinuidad en la asignación de recursos que determina la capacidad de control tributario de las bases reportadas por las sociedades²⁴⁶. Los posibles efectos adversos de estas regulaciones podrían ser particularmente relevantes en una economía como la española que presenta deficiencias de tamaño empresarial medio y de crecimiento de la productividad. Estos déficits minoran el potencial recaudatorio del IS al limitar el dinamismo y la amplitud de la base sujeta a gravamen en el impuesto. Por ese motivo, este Comité ha prestado especial atención en sus análisis y propuestas de reforma al conjunto de medidas y normas creadas por umbrales regulatorios asociados al tamaño empresarial.

4.8. Ampliación de bases: beneficios fiscales y regímenes especiales

Las reformas tributarias de la imposición directa en las economías avanzadas, motivadas por objetivos de eficiencia y simplificación de los tributos, han puesto el énfasis durante las últimas tres décadas en los procesos de ampliación de las bases sujetas a tributación. Esta ampliación de las bases se

²⁴⁶ Entre la amplia literatura existente pueden destacarse, por ejemplo, los análisis en Guner *et al.* (2008), Restuccia y Rogerson (2008), Onji (2009), Dharmapala *et al.* (2011), Kanbur y Keen (2014), Gourio y Roys (2014), Garicano *et al.* (2016), Almunia y López-Rodríguez (2018), Slemrod (2019).

produciría por la eliminación y la modificación de reducciones, exenciones, ajustes fiscales negativos, deducciones o regímenes especiales. En las reformas tributarias neutrales *ex ante* en términos de recaudación agregada, las ampliaciones de las bases sujetas en la tributación societaria se compensarían con reducciones del tipo general de gravamen. Estas reducciones de tipos de gravamen, además, se han justificado en un contexto de competencia fiscal en el que el nivel de tipo de gravamen es un parámetro particularmente relevante, tanto para la localización de la actividad económica de las sociedades como para el traslado de sus beneficios entre jurisdicciones²⁴⁷. De ese modo, el efecto combinado de las ampliaciones de las bases gravables y las reducciones de tipos permitirían sostener la recaudación al mismo tiempo que contribuirían a estimular la inversión empresarial. En ese contexto, el Comité ha considerado prioritario examinar propuestas de reforma que conlleven ampliaciones de la base gravable que incrementen el potencial recaudatorio del IS. Entre las medidas analizadas destacan aquellas que permiten reducir las distorsiones creadas por el impuesto y, al mismo tiempo, que supongan una mejor adecuación de la base gravable al principio de capacidad económica. Una vez examinado el potencial de ampliación de la base sujeta en el IS, se analizará la posición relativa de España en términos de tipos nominales y de tipos efectivos de gravamen en el conjunto de la imposición societaria, IS e IAE, con el objetivo de valorar el margen de ajuste en los tipos de gravamen en el IS o en la carga tributaria del IAE, dadas las restricciones que impone, por un lado, la competencia fiscal internacional y, por otro, la suficiencia recaudatoria.

El Comité considera necesario resaltar en sus análisis, entre el conjunto de medidas tributarias que reducen tanto la base sujeta en la imposición societaria como su tributación efectiva, aquellas que constituyen beneficios fiscales. La efectividad de estos beneficios fiscales para alcanzar un objetivo extra fiscal justificaría, por ejemplo, una definición de la base gravable que diverja de la capacidad económica del contribuyente. El análisis de la sección 2 indica que el volumen de beneficios fiscales en el IS representa alrededor del 15% de la recaudación del tributo y una cuantía en el promedio del período 2015-2019 de 0,3pp de PIB. La opinión del Comité, reiterada a lo largo del Libro Blanco, es que los beneficios fiscales y cualquier tratamiento fiscal diferenciado entre los contribuyentes, como son los regímenes especiales, debe estar sujeto a una permanente evaluación que justifique tanto su existencia como su permanencia. El déficit de evaluaciones empíricas sobre el impacto de estas medidas tributarias en España condiciona y limita la capacidad de emitir recomendaciones definitivas sobre los mismos²⁴⁸. Dado ese condi-

²⁴⁷ Devereux y Griffith (2003) y Devereux, Lockwood y Redoano (2008) muestran la relevancia del tipo efectivo medio de la tributación corporativa para la realización de inversiones empresariales o la localización de la actividad entre jurisdicciones. Djankov *et al.* (2010) presentan evidencia a nivel internacional que sugiere la existencia de una correlación negativa significativa entre tipo efectivo de la tributación corporativa y el volumen de inversión, así como un efecto adverso de esta tributación en el emprendimiento.

²⁴⁸ En ese ámbito, resultan relevantes los avances realizados en España en un primer análisis de los beneficios fiscales del IS realizado en el marco del *Spending Review* por parte de la AIREF (2020), y los futu-

cionante, el Comité articulará sus propuestas y recomendaciones de evaluación específicas sobre la permanencia o el diseño de los beneficios fiscales, o de sus componentes, a partir de la evidencia disponible para España, los estudios y experiencias en otras economías, así como la literatura de la imposición óptima.

4.9. Gestión tributaria y simplificación

El diagnóstico estilizado de la sección 2.1. muestra cómo cerca del 70% de la recaudación del IS se concentra en menos del 2% de los contribuyentes (cifra que no alcanza las 28.000 sociedades). Este sesgo de la recaudación entre los contribuyentes de mayor dimensión se observa, particularmente, en la cola superior de la distribución de entidades en función de su CNN. Por ejemplo, los cerca de 120 grupos consolidados de mayor dimensión afectados por los acuerdos de tributación mínima a escala global, representan alrededor del 10% de la base imponible y en torno al 12% de la recaudación del IS.

Este grupo de contribuyentes, por su importancia recaudatoria, se encuentra sujeto a un mayor esfuerzo de monitorización y dotación de recursos por parte del control tributario. La lógica de esta política de administración tributaria se basa en que la estructura de costes del control tributario presenta costes hundidos y fijos que resultan en una caída del coste medio del control tributario a medida que aumenta el tamaño de la base potencialmente gravable del contribuyente²⁴⁹. La optimización de los recursos escasos de la administración tributaria resulta, en línea con la práctica a escala internacional, en una mayor asignación de recursos a los contribuyentes de mayor dimensión, donde además se concentran las transacciones y las operaciones de mayor complejidad. No obstante, esta lógica del control no debiera presentar discontinuidades bruscas y, al mismo tiempo, los recursos deberían garantizar la percepción de un nivel de control tributario en toda la distribución de contribuyentes que minimizara el incumplimiento tributario (véase la discusión en el capítulo I).

A pesar de que la recaudación agregada del IS se concentra entre un número relativamente reducido de contribuyentes, no debe obviarse que la administración tributaria también debe destinar una importante cantidad de recursos a la gestión y el control de más de 1,5 millones de entidades que representan una recaudación aproximada de 0,6pp de PIB en 2019. Al mismo tiempo, en línea con la evidencia internacional, la imposición societaria supone para las entidades un coste significativo en términos de la gestión y el cumplimiento formal de sus obligaciones, coste particularmente relevante para las empresas de menor dimensión²⁵⁰.

ros análisis sobre los beneficios fiscales que, de acuerdo con el PRTR, llevarán a término anualmente el Instituto de Estudios Fiscales, la AEAT y la DG de Tributos.

²⁴⁹ Véase, por ejemplo, Dharmapala *et al.* (2011) o Almunia y López-Rodríguez (2018).

²⁵⁰ Véase, por ejemplo, Slemrod y Yitzhaki (2002), Shaw *et al.* (2010), Eichfelder y Vaillancourt (2014).

En un contexto de escasez relativa de recursos por parte de la administración tributaria,²⁵¹ y de una elevada presencia relativa de pequeños contribuyentes en el tejido productivo español, el Comité estima particularmente relevante valorar el margen de simplificación que presenta el IS, así como impulsar las políticas necesarias para facilitar el cumplimiento en el ámbito de la imposición societaria. En ese sentido, el Comité considera, que para alcanzar los objetivos de gestión y cumplimiento tributarios, sería preciso impulsar y apoyar desde el sector público un mayor grado de digitalización que facilitara el intercambio de información entre las entidades y la administración tributaria (véase capítulos I y IV para una mayor discusión).

Finalmente, el Comité es consciente de que la simplificación del impuesto ha sido una petición constante en los informes sobre el tributo (CERSTE, 2014, por ejemplo), pero la realidad sigue siendo muy distinta. En el momento de redactar este Libro Blanco, la ley del impuesto cuenta con 132 artículos, 16 disposiciones adicionales, 42 disposiciones transitorias y 12 disposiciones finales. La abundancia de disposiciones, en particular, dificulta una visión de conjunto del impuesto, lo que se ve agravado por las referencias cruzadas que allí se contienen, entre las disposiciones, y el texto de la norma. Por tanto, un primer objetivo de mínimos, debería ser simplificar la estructura del impuesto, así como valorar la necesidad de mantener o clarificar una parte relevante de los ajustes y reglas contenidos en la norma, de manera que el contribuyente pudiera tener una visión global, transparente y compacta de la capacidad económica sometida a gravamen por el mismo. Esta simplificación, además de facilitar el control y reducir los costes de administración y cumplimiento, también podría servir para reducir la elevada litigiosidad asociada al IS.

4.10. Imposición societaria y recuperación económica

La reforma de la imposición societaria debe tener en cuenta el contexto macroeconómico en la que dicha reforma se aplica. En el caso de la economía española, el alcance e intensidad de la recuperación económica entre los distintos sectores de actividad es aún incierto, así como los posibles efectos permanentes creados por la reciente crisis en el tejido productivo, como, por ejemplo, los retos asociados al incremento del apalancamiento privado. En ese contexto de incipiente recuperación, la reforma de la imposición societaria no debería afectar negativamente, en su conjunto, a la creación de empleo y al incremento de la inversión. Considerando una perspectiva temporal más amplia, el Comité considera que la reforma de la imposición societaria tendría que contribuir a mejorar la competitividad, la capacidad de innovación y el dinamismo empresarial, con el objetivo último de impulsar el crecimiento potencial de la economía española cuyas perspectivas de medio plazo son modestas, de acuerdo con las estimaciones de la Comisión Europea.

²⁵¹ El componente 27 del PRTR incluye un conjunto de medidas y actuaciones destinadas a incrementar tanto el volumen de recursos de la administración y el control tributario como a mejorar las prácticas de la administración tributaria.

En ese contexto, el Comité considera prioritario en la reforma de la imposición societaria reducir las distorsiones que introduce el diseño de la misma, ya que son estas distorsiones las que generan y amplifican los efectos negativos de esta fuente de imposición sobre la actividad económica. El diseño de un IS menos distorsionador podría incrementar la actividad y la recaudación sin cambios en elementos centrales del tributo como son los tipos de gravamen.

Al mismo tiempo, el Comité estima que, si el legislador decide aumentar la tributación efectiva de las sociedades, los efectos de estos incrementos sobre la inversión y el empleo debieran estimarse o calibrarse con la mayor precisión cuantitativa posible. En ese sentido, pueden tomarse, como referencia de partida para el análisis de las posibles reformas, las metodologías de la literatura de multiplicadores fiscales que, a pesar de la incertidumbre asociada al amplio rango de estimaciones disponibles, señala importantes efectos de la imposición societaria en la dinámica de la inversión privada²⁵².

Finalmente, el Comité considera necesario recordar la elevada procacicidad observada tanto de los beneficios empresariales como de las bases gravables en el IS. Esta evidencia implica que, en un contexto de recuperación económica sostenida, deberían observarse incrementos de la recaudación del IS por encima del crecimiento del PIB nominal, que contribuirían a la suficiencia recaudatoria del sistema tributario.

4.11. Seguridad jurídica e incertidumbre económica

La vigente regulación del IS en España es fruto de la sustancial reforma que se llevó a cabo mediante la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, el tributo ha sido objeto de modificaciones sustanciales en algunos de sus principales componentes poco tiempo después de la aprobación de su reforma integral. Prueba de ello han sido las sucesivas reformas introducidas a través de distintos Reales Decretos Ley o los PGE que han modificado aspectos sustanciales del mismo, como son los pagos fraccionados, el tratamiento de las rentas exentas procedentes del exterior, los límites a las compensaciones de pérdidas, la fijación de tipos efectivos mínimos sobre la base imponible o incluso el alcance y definición de los beneficios fiscales. En total, desde la ley vigente, el impuesto ha sido reformado en más de quince ocasiones.

²⁵² La literatura de multiplicadores fiscales basada en una aproximación narrativa a los *shocks* fiscales, cuyo objetivo es proporcionar una identificación más creíble del impacto de las medidas fiscales sobre la actividad económica, señala que los incrementos impositivos en la imposición directa tendrían un impacto negativo mayor sobre la inversión [véase Gil *et al.*, 2019 para el caso de España; Romer y Romer (2010) para los Estados Unidos; y Cloyne (2013) para el Reino Unido]. Mertens y Ravn (2013) estiman un impacto significativamente adverso de la tributación societaria sobre la inversión para el caso de los Estados Unidos.

El Comité considera adecuado que la imposición societaria esté sujeta a reformas necesarias para adecuarla a los cambios de la realidad económica y, de modo relevante, al marco de la tributación internacional. No obstante, en opinión de este Comité, una parte sustancial de los cambios normativos en el IS a nivel interno durante la última década se han producido por la insatisfacción que produce el seguimiento contemporáneo de la ejecución presupuestaria y el volumen agregado de recaudación del tributo. Si bien es legítimo, por parte del legislador, establecer un objetivo recaudatorio, teniendo presente que la recaudación del IS presenta una elevada sensibilidad a la evolución cíclica de la economía, el Comité considera necesario incorporar una mayor visión intertemporal en los objetivos recaudatorios, los efectos y el diseño del IS. En concreto, en el diseño de la imposición societaria no deben obviarse los posibles efectos negativos y los riesgos asociados a la introducción sucesiva de cambios normativos para alcanzar objetivos de corto plazo, sin considerar un marco temporal más amplio sobre los efectos jurídicos y las distorsiones económicas que generan estas reformas.

En particular, el Comité estima necesario garantizar la seguridad jurídica del contribuyente y la existencia de confianza legítima, en cuanto principio informador del ordenamiento jurídico que exige una adecuada configuración de las normas²⁵³. De ese modo, la reforma de la imposición societaria, con los objetivos recaudatorios que se consideren oportunos, debiera plantearse de manera integral a través de la reforma de la Ley 27/2014 sin recurrir a cambios sustanciales a través de las leyes de presupuestos y el Decreto ley, de acuerdo por otro lado con los límites constitucionales establecidos al efecto (arts. 86 y 134.7 CE). Adicionalmente, esta aproximación ordenada a la reforma de los tributos evitaría, o al menos reduciría el riesgo de que sean declaradas inconstitucionales reformas sustanciales del tributo, como sucedió en la controversia resuelta mediante la STC 78/2020, de 1 de julio, cuyo fallo declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre²⁵⁴.

Por lo tanto, en opinión del Comité, toda eventual reforma de la imposición societaria debería tener entre sus objetivos la permanencia de los principales componentes del tributo en un horizonte temporal amplio, con el objetivo de garantizar la seguridad jurídica y reducir la incertidumbre económica de los agentes económicos. Esta aproximación a la reforma tributaria respetería los principios de seguridad jurídica y no arbitrariedad (art. 9.2 CE). Al mismo tiempo, en el diseño de las posibles medidas de esta reforma deben evitarse tanto la aplicación retroactiva de las medidas como el posible efecto retrospectivo de las mismas. Estas consideraciones son par-

²⁵³ De acuerdo con el Tribunal Constitucional, ésta ha de entenderse como “*suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad*” (entre otras, SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 7; y 120/2012, de 4 de junio, FJ 3).

²⁵⁴ Otro ejemplo de los riesgos asociados a las reformas apresuradas de los tributos es la cuestión de inconstitucionalidad planteada mediante Auto de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2021 en relación con algunos aspectos regulados en el Real Decreto-ley 3/2016.

ticularmente relevantes en un contexto macroeconómico de recuperación con una elevada incertidumbre, en el que proporcionar una mayor estabilidad normativa al IS contribuiría a reducir las distorsiones empresariales sobre la inversión y el empleo, con efectos positivos en el crecimiento económico a medio y largo plazo.

5. PROPUESTAS RELACIONADAS CON LOS CONTRIBUYENTES (SUJETOS PASIVOS) DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5.1. Residencia de las personas jurídicas

5.1.1. *Criterios para la determinación de la residencia de las personas jurídicas*

La residencia en territorio español es un requisito de la condición de contribuyente en el IS (artículo 7.1 Ley IS). Los criterios para la determinación de la residencia pueden ser (alternativamente): la constitución conforme a las leyes españolas, el domicilio social o la sede de dirección efectiva (artículo 8.1 Ley IS). Los dos primeros remiten a datos de carácter formal y el tercero a una circunstancia fáctica, que la ley identifica con el lugar en que radique la dirección y control del conjunto de actividades de la entidad. Estos puntos de conexión se completan con una presunción *iuris tantum* (que admite prueba en contrario) de residencia en España que es, en realidad, una norma anti abuso para neutralizar determinadas deslocalizaciones, como veremos más adelante.

Los criterios citados han sido los tradicionalmente utilizados en la legislación española y también habituales en el Derecho comparado. En el ámbito de la fiscalidad internacional, en el que la residencia, junto con el concepto de “persona” es el elemento fundamental que delimita el ámbito subjetivo de los Convenios de doble imposición, éstos se remiten a las leyes del Estado de residencia, siempre que éstas establezcan la conexión con base en conceptos como el domicilio, la sede de dirección o cualquier otro de naturaleza similar (artículos 4.1 MC OCDE y MC ONU), exigiendo además la sujeción global en dicho Estado para la consideración de residente a efectos del Convenio (artículo 4.1, segundo inciso).

El domicilio social, además de ser un posible criterio para determinar la residencia, lo es también para identificar el domicilio fiscal, pero en este caso subordinado a un criterio fáctico consistente en el lugar donde se centralice efectivamente la dirección y la gestión de los negocios o, en su defecto, donde radique el mayor valor del inmovilizado (artículo 8.2 Ley IS).

El mantenimiento de los citados criterios en la normativa del IS no plantea, en principio, especiales problemas y no parece necesario modificar los existentes o introducir nuevos puntos de conexión. Ahora bien, teniendo en cuenta la importancia del criterio fáctico reflejado en el concepto de “sede de dirección efectiva”, debe observarse que la concreción de este concepto no siempre es un tema pacífico y en los últimos años se ha visto afectada por diversos factores, tales como el desplazamiento en la toma de decisiones en el ámbito de las sociedades y la utilización de nuevas tecnologías que permiten diluir la ubicuidad de los órganos de dirección y control. Un concepto de sede de dirección anclado en criterios de estricta territorialidad puede verse desbordado y por ello mismo, ser insuficiente, al igual que ha ocurrido con el concepto de establecimiento perma-

nente identificado como “lugar fijo de negocios”. Por otra parte, el requisito de efectividad de la dirección apunta a la necesidad de vincular aquel concepto al órgano que –más allá de las formalidades estatutarias– tome realmente las decisiones que afectan a la actividad de la entidad. Por todo ello, el Comité considera conveniente introducir en la normativa del IS una concreción del concepto de sede de dirección efectiva que tuviera en cuenta estos aspectos.

5.1.2. *Conflictos relacionados con la residencia en el ámbito de aplicación de los CDI*

El conflicto más frecuente en este ámbito consiste en los supuestos de doble residencia, provocado por el encaje de la situación del contribuyente (una entidad en este caso) en los criterios de residencia utilizados por los Estados firmantes del Convenio, sobre todo cuando éstos aplican criterios distintos en el caso concreto (por ejemplo: el Estado A utiliza el criterio de constitución y el Estado B el de sede de dirección efectiva, en el caso de una sociedad constituida en A que tiene la sede de dirección en B).

Como es sabido, este conflicto debe solucionarse aplicando las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) establecidas en el Convenio. En el caso de las sociedades, la regla aplicable resolvía el conflicto en base al criterio de sede de dirección efectiva (artículo 4.2 MC OCDE). Sin embargo, la actualización del MC que incorporó en este punto lo dispuesto en la Convención Multilateral (2017), sustituyó esta regla por la de resolución del conflicto mediante el procedimiento amistoso, teniendo en cuenta la sede de dirección efectiva, el lugar de constitución y cualquier otro factor relevante.

En el Comentario al artículo 4.3 del vigente MC se justifica el cambio porque, dadas las diferencias entre los criterios utilizados por las legislaciones nacionales, se considera que la mejor solución es resolver la situación caso a caso, si bien se advierte que, en el procedimiento amistoso, las autoridades competentes de los Estados deberán tener en cuenta criterios tales como el lugar de reunión del consejo de dirección u órgano equivalente, dónde desarrollan habitualmente su actividad el CEO y otros ejecutivos, lugar en el que se localizan las oficinas centrales, o donde se lleva el día a día de la gestión de la entidad. Son éstos, en definitiva, indicadores de carácter fáctico que, de alguna manera, vienen a concretar el concepto de sede de dirección efectiva. Lo que ha cambiado, es que este criterio no puede invocarse para solucionar directamente el conflicto, siendo necesario que éste se resuelva mediante el procedimiento amistoso entre los Estados firmantes del Convenio. No obstante, el propio MC OCDE, reconoce que los Estados que prefieran aplicar el criterio de la sede de dirección efectiva y acuerden cómo interpretar este concepto, pueden incluir esta regla para resolver el conflicto de doble residencia (parágrafo 24.5 del Comentario al artículo 4.3).

España firmó la Convención Multilateral (2017), pero expresando su reserva favorable a mantener la sede de dirección efectiva como criterio de desempate para resolver los conflictos de do-

ble residencia de personas jurídicas. Esta circunstancia puede suponer, en principio, un problema respecto de la adaptación de los Convenios bilaterales a lo dispuesto en la Convención, sobre todo en el caso de Estados firmantes que hayan aceptado la nueva regla del procedimiento amistoso. Por el momento, y a la espera de la adaptación, los Convenios vigentes firmados por España mantienen aquel concepto, con alguna excepción, como es el caso del firmado con Japón (16 de octubre de 2018, BOE 26 de febrero de 2021), que recoge en su artículo 3 la fórmula adoptada por el MC OCDE de 2017.

Conviene destacar que, de acuerdo con los datos suministrados a este Comité por la ONFI correspondientes a conflictos de residencia con otros Estados (un total de 97 en el período 2016-2020), la mayoría de los casos lo han sido en relación con personas físicas y sólo un número mínimo se han referido a la residencia de personas jurídicas.

La divergencia de las legislaciones nacionales en cuanto a los criterios de residencia, puede asimismo provocar una situación en sentido inverso, de doble no residencia, dando lugar a un supuesto de inmunidad fiscal, consistente en la existencia de una renta no gravada por ningún Estado, por ausencia del criterio de conexión aplicable en cada caso (*Stateless income*). El ejemplo típico es el de una sociedad que no se considera residente en el Estado A (que aplica el criterio de constitución) por estar constituida en el Estado B, pero tampoco este Estado (que aplica el criterio de la sede de dirección efectiva) la considera residente, porque la dirección se lleva en el Estado A. El problema en este caso es que, desde la perspectiva de los Estados, se trata más bien de un no-conflicto que, en definitiva, beneficia al contribuyente en su situación de “residente en ninguna parte” (*nowhere resident* en expresión utilizada por el TJUE en el caso *Apple*, respecto de la sociedad radicada en Irlanda). Una situación que no sólo es contraria a la lógica sino también a la equidad, pero que difícilmente puede solucionarse con medidas unilaterales por parte de un Estado.

5.1.3. *Otras cuestiones relacionadas con la residencia*

Una primera cuestión es la relativa a la residencia como punto de conexión a la imposición societaria en relación con los grupos multinacionales, un enlace conceptual que implica, en cierto modo, una contradicción. Es frecuente en el debate la utilización de expresiones como, por ejemplo, “multinacionales norteamericanas”, siendo así que una de las características de estos grupos (y de ahí su denominación), es precisamente su dimensión transnacional y la integración de sus miembros como sociedades residentes o establecimientos permanentes (EP, en adelante) establecidos en distintas jurisdicciones fiscales. No obstante, la cuestión en este caso es determinar cómo incide la utilización de la residencia en la tributación efectiva global del grupo (por ejemplo, mediante la “colocación” de filiales como residentes en jurisdicciones de baja tributación o que garantizan la aplicación de determinados regímenes fiscales preferentes). También: en qué medida esta utilización es más proclive en función de las dos principales alternativas de gra-

vamen de las multinacionales (tributación separada y precios de transferencia *vs.* consolidación y reparto). En el caso de España, la segunda alternativa, dependerá de cómo se articule la propuesta *BEST* recientemente presentada por la Comisión Europea, pero en principio, y tratándose de una propuesta que, mediante la citada fórmula, viene a sustituir al anterior proyecto de base imponible común consolidada (*CCCTB*), continuarán siendo relevantes los criterios de residencia de la sociedad matriz, pero también de las filiales, a efectos de cuantificar en cada una de ellas los elementos determinantes del reparto.

Una segunda cuestión se refiere a una posible propuesta en relación con los EP. El tratamiento del EP en la actual regulación (Ley IRNR) implica, por remisión, la aplicación a estas empresas de la normativa del IS, salvo por algunos ajustes previstos en aquella Ley; además, tributan por su renta global, siempre que ésta pueda atribuirse al EP (artículo 15 Ley IRNR). Esta “personalización” del EP haría más lógica su integración total y definitiva en el IS. El hecho de que, según la forma que adopte, el EP pueda tener o no personalidad jurídica independiente de la entidad no residente de la que depende no es necesariamente un obstáculo, porque la propia Ley IS contempla supuestos de sujetos pasivos sin personalidad jurídica (artículo 5.1. Ley IS) y, en cualquier caso, el EP puede considerarse una “unidad económica susceptible de imposición” (artículo 35.4 LGT). Por otra parte, en algunos casos, entidades residentes con personalidad jurídica (por ejemplo, una sociedad filial de una no residente) podrían calificarse de EP; éste es, por ejemplo, el supuesto al que se refiere el segundo inciso del artículo 5.6 del MC OCDE (2017), ya que fue precisamente la reestructuración funcional de determinados grupos multinacionales “reconvirtiendo” algunas de sus filiales en comisionistas, lo que dio lugar a la introducción de esta norma, destinada a evitar la elusión artificial del EP (Acción 7 del Plan de Acción *BEPS* de la OCDE).

Propuesta 20

Sede de Dirección Efectiva

Concretar (en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) el concepto de sede de dirección efectiva, introduciendo criterios (adicionales a los ya existentes), tales como: el lugar de reunión del consejo de administración u órgano equivalente, donde desarrollen habitualmente su actividad el CEO y otros ejecutivos, la localización de la oficina central o donde se lleve el día a día de la gestión de la entidad.

Propuesta 21

EP en normativa del IS

Se propone la integración del establecimiento permanente (concepto y cuantificación del gravamen sobre los beneficios obtenidos por estas empresas) en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Ello se llevaría a cabo reformando el artículo 7.1 de la vigente LIS para añadir: “...cuando tengan su residencia o establecimiento permanente en territorio español”.

La propuesta de integración del EP en la normativa del IS pretende acabar con la anomalía que supone mantener la tributación del EP en la normativa del IRNR, para declarar (artículo 15.1 Ley IRNR) que tributan por la renta global atribuible al EP (sujeción similar a la de los residentes) y aplicar por remisión –salvo algunos ajustes– la normativa del IS. De este modo, se visibiliza normativamente la personalización del EP, se da una mayor coherencia al IS como impuesto sobre el beneficio de las empresas y se reducen riesgos de discriminación en el tratamiento de empresas residentes y no residentes que podrían vulnerar el Derecho de la UE o los Convenios de doble imposición. La integración debería conllevar la supresión de los actuales ajustes establecidos en la Ley IRNR sobre no deducibilidad de intereses y cánones pagados a la casa central, aplicando en su caso las limitaciones establecidas al respecto en la Ley del IS (limitación a la deducibilidad de intereses o regulación de los híbridos).

5.2. Problemas de deslocalización

La deslocalización de sociedades mediante el traslado de residencia a jurisdicciones fiscales más favorables es otro de los problemas que debe afrontar la regulación de este impuesto y, desde la perspectiva de los sujetos pasivos, el principal desafío es reforzar la efectividad del nexo de sujeción, en este caso, la residencia en España. La solución no es sencilla, dado que cualquiera de los criterios que determinan la residencia (incluso en la actualidad, la propia sede de dirección efectiva) son relativamente fáciles de deslocalizar.

Ante esta situación, una mayoría de ordenamientos comparados, y en nuestro caso la Ley del IS, en lugar de establecer normas impeditivas del cambio de residencia –lo cual por otra parte, podría colisionar con el Derecho de la UE– optan por determinadas normas o cautelas anti abuso, que o bien prolongan la condición de residente fiscal en determinados supuestos o anudan consecuencias fiscales al cambio de residencia.

5.2.1. *La cautela prevista en el artículo 8.1 de la Ley del IS (presunción de residencia)*

Como es sabido, esta norma establece una presunción de residencia en territorio español de las entidades radicadas en territorios de nula tributación o calificados de paraísos fiscales, si sus principales activos o actividades están radicados o se realizan en territorio español. La presunción admite prueba en contrario, mediante la acreditación de la efectiva gestión y dirección de la entidad en aquellos territorios, o si su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

El problema reside en que, en la actualidad, en un marco global caracterizado por la competencia fiscal lesiva en el que las jurisdicciones fiscales más favorables que España, van más allá de los supuestos a los que se refiere la norma citada, ésta es un instrumento insuficiente para evitar la deslocalización. En este sentido, es conocido que los esquemas de ubicación utilizados estos últimos años por los grupos multinacionales, se han caracterizado por la diversificación de la

residencia de sus distintos miembros y sobre todo del objeto de éstos, en función de los regímenes fiscales preferentes favorecidos por las denominadas “jurisdicciones intermedias”, algunas de ellas Estados miembros de la UE.

Una posible propuesta sería modificar la norma citada del artículo 8 de la Ley IS, introduciendo el concepto de “jurisdicción no cooperativa” previsto en la Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, cuyo artículo 16 modifica la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 introduciendo la regulación de esta nueva figura. Aunque es éste un concepto controvertido por la indeterminación de alguno de sus criterios (por ejemplo, el de “nivel impositivo efectivo considerablemente inferior”). Por otra parte, al menos en la situación actual, es dudoso que pueda aplicarse dicha calificación a determinadas jurisdicciones fiscales, sobre todo las que son Estados miembros de la UE y aquellas con las que España tiene firmado un Convenio de doble imposición, si bien el apartado 5 de la disposición adicional citada, prevé la compatibilidad con la normativa sobre jurisdicciones no cooperativas en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del Convenio.

Aunque sea ésta una conclusión prematura, quizás esta normativa y la modificación en consecuencia de la presunción de residencia establecida en el artículo 8 de la Ley IS, podría ser útil en el futuro, en relación con el cambio de residencia a países que no implanten la tributación global efectiva mínima en la imposición societaria prevista en el Pilar II del Plan de Trabajo de la OCDE y recientemente acordada por el G 20 y el Marco Inclusivo, pero también ante un eventual aumento de la tributación efectiva del IS que pueda resultar de la reforma de este impuesto en nuestro sistema tributario, y también teniendo en cuenta la próxima aprobación de una Directiva para la aplicación uniforme del Pilar II en los Estados miembros de la UE.

5.2.2. *El “impuesto de salida” (artículo 19.1 LIS)*

Los denominados “impuestos de salida” en cualquiera de sus modalidades, sobre ganancias de capital acumuladas, ya sean éstas gravadas como plusvalías latentes en el impuesto sobre la renta en el ejercicio anterior al cambio de residencia (*exit tax*) o como ganancias realizadas en un determinado periodo posterior a dicho cambio (*trailing tax*), se han ido estableciendo estos últimos años en países de nuestro entorno y Estados miembros de la UE. En este caso, con el respaldo de la jurisprudencia del TJUE, sobre todo a raíz de la sentencia del caso *National Grid* (sentencia de 29 de noviembre de 2011), que reconoció el derecho del Estado de origen a gravar la riqueza acumulada por sus residentes hasta el cambio de residencia, siempre que la normativa nacional aplicable garantice el respeto al principio de proporcionalidad.

La Directiva anti abuso (2016/1164 de 12 de julio) en su artículo 5 sobre “Imposición de salida” establece el derecho de un Estado miembro a gravar la diferencia entre el valor de mercado de los activos, deducido “el valor fiscal que corresponda” en distintos supuestos, entre ellos el traslado de residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país, salvo en el caso de activos

vinculados a un establecimiento permanente que continúe situado en el Estado de origen. Éste es precisamente el supuesto contemplado en el artículo 19.1 de la vigente Ley del IS, que prevé asimismo un aplazamiento del pago del impuesto a la fecha de transmisión a terceros de los activos, cuando se transfieran a otro Estado miembro de la UE o del EEE. La regulación del régimen de aplazamiento y fraccionamiento se contiene en la Ley 11/2021.

En principio, puede parecer que la imposición de salida tiene un efecto disuasorio sobre la deslocalización y en este sentido, interpretarse como una norma anti abuso. Sin embargo, no puede considerarse con carácter general y apriorístico como abuso o elusión cualquier cambio de residencia de una sociedad, dado que la norma citada no lo restringe al traslado a jurisdicciones de baja tributación y, por otra parte, su efecto –a diferencia del de la norma del artículo 8.1– no neutraliza el cambio de residencia. Dicho de otro modo: la deslocalización se produce igualmente, pero con un coste fiscal, representado por un gravamen sobre las ganancias de capital, en este caso, las acumuladas durante el período de residencia en España.

5.2.3. Posible impacto del acuerdo sobre tributación efectiva mínima

Es sabido que uno de los principales objetivos de las propuestas contenidas en el Pilar II del Plan de Trabajo de la OCDE, es detener la “carrera a la baja” en la imposición sobre sociedades, reduciendo el margen para la competencia fiscal entre los Estados; una pretensión ya reflejada en alguna de las Acciones del Plan BEPS (por ejemplo, en la Acción 5 sobre regímenes fiscales preferentes).

En principio, podría pensarse que un aumento generalizado de la tributación efectiva reducirá las posibilidades de deslocalización, pero también podría producirse el efecto contrario en relación con los Estados que no apliquen el acuerdo y prefieran mantener su condición de territorios “fiscalmente competitivos”. Debe tenerse en cuenta que el principio de acuerdo alcanzado por el G-7 (y posteriormente por el G-20 y los Estados del Marco Inclusivo) sobre la tributación mínima (15%) no tiene carácter obligatorio, sino sólo de referencia, de modo que los Estados pueden o no implantarlo, pero si deciden hacerlo, deberá ser con arreglo al contenido del acuerdo; algunos Estados e incluso miembros de la UE con una tributación efectiva inferior a la establecida en el acuerdo, ya han manifestado su posición contraria a modificar sus actuales tipos. Por otra parte, la OCDE ha publicado (20 de diciembre de 2021) las Reglas GLOBE para concretar el desarrollo del Pilar II y la Comisión Europea una propuesta de Directiva (COM (2021) 823, 22 de diciembre) para la implantación uniforme de dichas reglas en los Estados miembros de la UE, por lo que esta cuestión no puede considerarse ni definitivamente cerrada, ni tampoco puede esperarse una implantación a corto plazo de un nuevo escenario global caracterizado por un incremento de la imposición societaria.

Los Estados (en nuestro caso España) que, bien por aplicación del acuerdo o en el marco de la reforma tributaria, incrementen la tributación efectiva del IS, siguen corriendo un riesgo de des-

localización y no sólo de determinados activos, sino del propio sujeto pasivo, por la posibilidad de trasladar la residencia a otras jurisdicciones fiscales más favorables.

Ante esta hipótesis, la pregunta es si resulta procedente una revisión a fondo de los criterios de residencia para evitar deslocalizaciones. Un ejemplo a este respecto se plantea en una de las medidas incluidas en la reforma propuesta por la Administración Biden (*"The made in America Tax Plan"*. *"Ending the race to the bottom around the World"*), según la cual se reforzarían las reglas anti-inversión, considerando como sociedad residente en Estados Unidos a toda sociedad extranjera adquirente participada mayoritariamente o controlada desde aquel país. En el caso de implantarse una medida de este tipo, supondría un paso más y un salto cualitativo respecto de las normas de transparencia fiscal internacional (*CFC rules*), incorporadas en otros ordenamientos, entre ellos el español y en la Directiva anti abuso de la UE. Estas normas son un ejemplo de utilización de la técnica del levantamiento del velo con efecto de extraterritorialidad, que permiten integrar en la renta de la sociedad dominante los beneficios obtenidos por la sociedad controlada, pero sin que ésta vea alterada su condición de sujeto no residente.

En el caso de España, más allá de un reforzamiento de la norma anti abuso contenida en el artículo 8.1 de la Ley IS, una revisión unilateral de los criterios de residencia, sería problemática por las limitaciones que impone el Derecho de la UE (especialmente, las libertades de circulación y establecimiento), pero también por un conflicto con lo dispuesto en los vigentes Convenios de doble imposición firmados con Estados miembros y con terceros Estados, ya que un concepto de residencia basado en criterios de participación y/o control de la sociedad, no encaja en los establecidos a este respecto en el artículo 4.1 del MC OCDE.

En definitiva, una revisión y ampliación de los criterios para la determinación de la residencia de las personas jurídicas, es teóricamente posible, pero para ser efectiva y evitar situaciones de conflictividad, el Comité considera que debería proponerse en instancias multilaterales. El proceso de desarrollo y concreción del acuerdo alcanzado en relación con el Pilar II, podría ser un marco adecuado para este tipo de propuestas, incluso eventualmente, tomando como referencia una fórmula como la apuntada en la reforma norteamericana, integrando en el concepto de residencia criterios como el de propiedad económica (*economic ownership*), o actualizando el tradicional concepto de “sede de dirección efectiva”.

Propuesta 22

Norma anti-deslocalización artículo 8 LIS

Modificar la norma anti-deslocalización contenida en el artículo 8 de la Ley del IS, introduciendo el concepto de “jurisdicción no cooperativa” previsto en la Ley 11/2021, si bien concretando de manera precisa el criterio de “nivel impositivo efectivo considerablemente inferior” en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Eventualmente, dicho criterio podría fijarse de acuerdo con una exi-

gencia de tributación efectiva mínima, de modo que el mantenimiento de la residencia en España previsto en la citada norma, se aplicara en el caso de traslado de la residencia a Estados que no aplicaran el acuerdo y las reglas resultantes del Pilar II (reglas GLOBE) y la Directiva para su implantación en el ámbito de la UE.

5.3. La utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso

5.3.1. *Las sociedades pantalla: tipología y utilización*

Un estudio encargado por el Subcomité FISC del Parlamento Europeo (“Harmful Tax Practices within the EU: definition, identification and recommendations”, 2021), se refiere al término de *shell companies* –que la propia Comisión también utiliza en su propuesta relativa a la ATAD 3– advirtiendo que no es un concepto jurídico y el cual, con esa y otras distintas denominaciones (*paper company, money box company*), define el Glosario de la OCDE como una sociedad que ha cumplimentado los requisitos meramente formales exigidos para su constitución y registro en un determinado país y cuya actividad económica real se desarrolla en otro país.

A partir de esta idea, el citado estudio formula una tipología de este tipo de entidades en torno a tres supuestos: *Anonymous companies*, caracterizadas por la opacidad respecto de las personas que realmente controlan la sociedad y la ocultación del beneficiario efectivo. *Letterbox companies*, sociedades sin ninguna presencia física o infraestructura, sólo existentes en una dirección de correo y cuya actividad real se desarrolla en otro Estado miembro. *Special purpose entities*, cuyo negocio esencial consiste en la financiación o tenencia (*holding*) cuyos activos representan inversiones de/en otros países; en este caso la referencia al “propósito” a un posible uso con fines de planificación fiscal agresiva.

La principal característica común a estos supuestos es la ausencia de actividad económica efectiva en el Estado miembro en el que la sociedad se ha constituido y registrado. El estudio advierte la dificultad de comprobar y cuantificar el número de este tipo de entidades en la UE, señalando a este respecto dos posibles indicadores: el primero, el número de entidades extranjeras controladas y el segundo, la *ratio* entre la inversión extranjera directa en un Estado miembro y su PIB.

Es evidente que las sociedades interpuestas, que también en español pueden recibir distintas denominaciones, tales como “sociedades pantalla” o “sociedades vehículo”, pueden ser utilizadas con finalidades distintas y no necesariamente incompatibles, como también lo es su característica de envoltorio meramente formal, carente de actividad económica real y significativa, más allá en su caso, de la tenencia de determinados activos. El problema que puede suponer la utilización de este tipo de sociedades con finalidad de elusión o abuso, se plantea en dos ámbitos distintos: el puramente interno (por ejemplo, sociedades unipersonales como “refugio de titularedad” de bienes y derechos para eludir el Impuesto sobre el Patrimonio) y los ámbitos interna-

cional y supranacional (UE), (por ejemplo, como instrumento que puede dar lugar a situaciones de abuso de Convenio o abuso de Directiva).

Generalmente, este tipo de situaciones –como todas las relacionadas con la elusión fiscal– se han venido contrarrestando, en cualquiera de los ámbitos antes citados, en dos planos o niveles distintos. En el nivel normativo o convencional, mediante el establecimiento de normas anti abuso, generales o específicas que neutralizan las ventajas fiscales (por ejemplo, las cláusulas de limitación de beneficios), o también excluyendo expresamente a dichas sociedades (con independencia de su finalidad) de determinadas normas aplicables a la imposición societaria (por ejemplo, determinadas limitaciones impuestas a las entidades patrimoniales en la Ley IS). En el nivel aplicativo, mediante la regularización en cada caso de la situación tributaria de la sociedad y sus socios, incluyendo la comprobación de estas sociedades como objetivo en los planes de control tributario, así como recurriendo a las obligaciones especiales de comunicación sobre indicios de planificación fiscal agresiva (ya incorporadas en la legislación española, como consecuencia de la transposición de la *DAC 6*).

No obstante, desde la perspectiva que ahora tratamos, es importante advertir que, salvo en determinados supuestos (como, por ejemplo, la aplicación de la norma sobre simulación), estas medidas no cuestionan la condición de estas entidades como sujetos pasivos del IS, ya que no actúan sobre la causa (el concepto formal de persona jurídica), sino sobre los efectos (la elusión o abuso), impidiendo el disfrute de una ventaja o beneficio fiscal o simplemente restableciendo directa o indirectamente, la aplicación del impuesto eludido (por ejemplo: el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes).

5.3.2. Sociedades instrumentales: su tratamiento en el Derecho interno

Aunque la utilización de sociedades interpuestas con finalidad de elusión o abuso no altera la condición de estas entidades como sujetos pasivos del IS, es conveniente considerar algunas cuestiones relacionadas con este problema. Ante todo, debe advertirse que términos como el de sociedad “instrumental”, “interpuesta”, “vehículo” o “pantalla”, no son conceptos jurídicos ni expresiones utilizadas en la legislación del IS, si bien hay un determinado tipo de sociedades que por sus características y, en particular, por su potencial utilización como vehículo por los socios o partícipes –en muchos casos con ventajas fiscales bien directamente en el propio IS o en relación con el IRPF o con el IP– podrían estar cumpliendo una función meramente instrumental, siendo en este caso su condición de sujeto pasivo del IS y la aplicación de la normativa de este impuesto un instrumento para conductas en fraude de ley, sin que ello suponga establecer una presunción general a este respecto, ni situar los supuestos que referiremos a continuación en una situación “bajo sospecha”.

En este punto es obligada la referencia al concepto de entidad patrimonial, definido en el artículo 5.2 de la Ley IS, como aquélla en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores

o no está afecto a una actividad económica (definida en el apartado 1, como ordenación por cuenta propia para la producción y distribución de bienes o servicios, incluyendo la actividad de arrendamiento de inmuebles si se cuenta al menos con una persona empleada). La norma prevé asimismo la exclusión de determinados valores a efectos de aquel concepto, siendo especialmente significativa a este respecto, la no consideración como entidades patrimoniales de las sociedades *holding* que reúnan determinados requisitos: valores que representen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad (no patrimonial), posesión al menos durante un año y disponer de medios materiales y personales para gestionar las participaciones (artículo 5.2.d) Ley IS).

Las entidades patrimoniales son sujetos pasivos del IS sometidas al régimen general del impuesto, si bien con algunas limitaciones, en especial relacionadas con determinados beneficios o regímenes especiales. Así, no pueden aplicar el tipo de gravamen del 15 por ciento establecido para las entidades de nueva creación (artículo 29.1 Ley IS), tampoco los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión (artículo 101.1 Ley IS) y están excluidas del régimen especial de las ETVE (artículo 107.2 Ley IS), aunque en este caso, la exclusión parece innecesaria al remitirse a los términos establecidos en el artículo 5.2 de la Ley. A la vista de estas limitaciones, no puede decirse que las entidades patrimoniales disfruten de un régimen preferente en el IS, pero ello no supone que su constitución no pueda tener otras ventajas fiscales, en este caso indirectas, relacionadas con los socios o partícipes personas físicas.

En este sentido, los datos (provisionales) sobre estas entidades correspondientes a 2019, son bastante significativos. La información proporcionada a este Comité indica que su número ha sido de 15.714, de las cuales 6.466 con cuota superior a 0, lo cual indica un bajo nivel de tributación de estas entidades en el IS. Referido al mismo ejercicio, el número total de socios es de 38.826, siendo personas físicas 32.369, lo que representa un 90 por ciento (3.304 partícipes son personas jurídicas). El número de socios unipersonales es de 4.577 y el de un socio y familiar con más del 99 por ciento de participación es de 3.565, siendo la mayoría de los partícipes (33.494) de nacionalidad española (2.334 extranjeros); el número de entidades pertenecientes a grupos es de 43 y figuran como inactivas 35 entidades.

Otros datos de interés son los relativos a las sociedades participadas por entidades patrimoniales, que ofrecen un promedio de porcentaje de control del 37,78% (32,39% en SA, 41,49% en SL, 83,33% en Sociedad colectiva, 15,67% en Sociedad comanditaria y 15,93% en Sociedad cooperativa; con menor participación en UTEs (11,14%) y en entidades extranjeras (5%). El volumen total de operaciones ha sido de 16.498.234.079,49 euros en 2019 y de 14.509.006.054,93 euros en 2020, destacando las SA (9.234.609.047,28 euros en 2019 y 8.366.364.925,59 euros en 2020).

Estos datos permiten formular –en principio y con todas las reservas– la hipótesis de que una buena parte de estas entidades se podrían estar utilizando como sociedades meramente instrumentales. En cuanto a su actual regulación en el IS, también una primera y provisional conclusión en relación con dicha hipótesis, es que se trata de una normativa insuficiente para abordar el problema plantea-

do por la utilización de dichas sociedades con finalidad de elusión o abuso; dicho de otro modo, podríamos estar ante un instrumento desaprovechado para una posible solución del problema.

Si dicha solución pasa o no por una reutilización de esta figura y sobre todo, si ello supone alterar su condición de sujeto pasivo del IS o un mantenimiento meramente formal de dicha condición mediante un sistema de imputación a los socios o reponiendo, de alguna otra forma, el gravamen objeto de elusión, es una de las cuestiones que deben ser analizadas y debatidas en coordinación con los planteamientos que puedan surgir a este respecto en la reforma del IRPF y el IP. En cualquier caso, parece evidente que a nivel normativo y en concreto en el propio IS, no hay medidas suficientes y efectivas para neutralizar la utilización de sociedades interpuestas con finalidad de abuso o elusión fiscal, ni nada que impida a este tipo de entidades ser consideradas sujetos pasivos del impuesto a todos los efectos.

Cuestión distinta es que, a nivel aplicativo, se haya intensificado el control sobre determinado tipo de sociedades y también hay que tener en cuenta la evolución de la jurisprudencia sobre esta materia. Un ejemplo a este respecto es la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 que califica de rendimientos de capital mobiliario (en especie) recibidos por los socios los gastos y consumos personales sufragados por la sociedad de bienes no afectos a la actividad económica y utilizados por los dos únicos socios (en el caso de autos, “embarcaciones, vehículos, inmuebles y otros”).

Un supuesto distinto es el de las sociedades de profesionales que, como es sabido, están generando un creciente nivel de conflictividad jurisdiccional, por la naturaleza personal de los servicios prestados por los socios personas físicas, lo que ha llevado en ocasiones a considerar la constitución de este tipo de sociedades como un caso de simulación (ver entre otras, sentencias del TS de 17 de diciembre de 2017, 11 de diciembre de 2020 o 3 de junio de 2021). La AEAT en su nota (2019) sobre “*Interposición de sociedades por personas físicas*”, partiendo del derecho que asiste a cualquier profesional a elegir la forma en que quiere desarrollar su actividad, da unas pautas relativas a la calificación y a los riesgos relacionados con este tema, en aras a reducir la litigiosidad. Sin duda, se trata de un tema controvertido y por otra parte, distinto del perfil de las entidades patrimoniales, ya que los servicios profesionales deben considerarse actividad económica a todos los efectos.

En este caso, los datos (provisionales) correspondientes a 2019 relativos a las sociedades profesionales, muestran un perfil similar al de las entidades patrimoniales, sobre todo en cuanto al tipo de partícipes. El número total de estas sociedades es de 38.599; el número de socios 72.491, de los cuales 71.755 son personas físicas (un 99 por ciento), aunque con un menor número de unipersonales (1.254) y familiares con más del 99 por ciento de participación (1.183), siendo también en este caso española la nacionalidad mayoritaria de los socios (72.369); no hay ninguna sociedad perteneciente a un grupo y sólo 219 figuran como sociedades inactivas.

En cuanto a los datos correspondientes a regularizaciones de sociedades profesionales, los relativos al IS, suponen un total de 4.382.993,59 euros (1.895.030,22 en actas con acuerdo, 1.036.626,23 en

actas de conformidad, 352.757,94 en actas de disconformidad y 1.098.579,20 en expedientes sancionadores). Los datos de regularizaciones a socios de estas sociedades relativos al IRPF, suponen un total de 36.689.187,53 euros (7.503.638,58 en actas con acuerdo, 8.814.075,68 en actas de conformidad, 12.671.324,02 en actas de disconformidad y 7.700.149,25 en expedientes sancionadores).

En el caso de estas sociedades, que la utilización de la personalidad jurídica se considere un vehículo meramente formal para eludir la tributación de los profesionales en el IRPF, puede ser una hipótesis, pero este Comité se plantea ¿cuál sería la solución más allá del conflicto caso a caso? ¿volver a la antigua norma sobre transparencia fiscal obligatoria o al anterior régimen de las sociedades patrimoniales? En cualquier caso, esta sería otra de las cuestiones a considerar en coordinación con el planteamiento y la reforma que el legislador se formule respecto del IRPF.

Otros supuestos son los correspondientes a sociedades a las que se aplica un régimen preferente en el IS y cuyo perfil, bien por tratarse de sociedades de tenencia y/o por la composición de su accionariado, podrían ser utilizadas como instrumentales; en estos casos, con un efecto de doble ventaja fiscal: la concedida a la propia sociedad y la obtenida por los partícipes, bien por concesión directa en la normativa del régimen especial, o bien por la ventaja indirecta que pueda suponer –eventualmente para los socios personas físicas– la no aplicación del IRPF y del IP a las rentas y activos detentados mediante estas sociedades.

El primero de estos supuestos es el régimen especial de las ETVE (entidades de tenencia de valores extranjeros, artículos 107 y 108 de la Ley IS). Un régimen establecido para sociedades *holding* residentes en España, cuyo objeto social es la gestión y administración, mediante la organización de medios personales y materiales, de valores representativos (que deberán ser nominativos) de fondos propios en entidades no residentes. La ley indica expresamente que estas sociedades no tienen la consideración de entidad patrimonial.

En función de los datos (provisionales) correspondientes a 2019, se evidencia en principio, algún perfil de estas entidades similar al que se ha discutido en las entidades patrimoniales: un número total de 1.647 ETVE, con un número de socios de 2.429 de los cuales 1.220 son socios unipersonales. Las diferencias están en el tipo de socio o partícipe, ya que en este caso una mayoría son personas jurídicas (1.575) y extranjeros (1.519). Este último dato es lógico si se tiene en cuenta que los principales beneficiarios de este régimen especial son los partícipes no residentes (entidad o persona física sin EP en España), porque en estos casos “el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español” (artículo 108.1.c); es decir, la Ley configura en este caso un supuesto de no sujeción al IRNR, por lo que la normativa de las ETVE puede calificarse de régimen fiscal preferente en relación con estos contribuyentes. En el caso de los residentes, el tratamiento previsto para los dividendos de fuente extranjera se produce por remisión a lo dispuesto en la ley (IS o IRPF) que corresponda (artículo 108.1.a) y b), lo cual supone, en el caso de partícipes personas jurídicas, la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley IS.

Otro supuesto que muestra, en cuanto a la composición y tipo del accionariado, un perfil muy similar al de las entidades patrimoniales es el de las SICAV. El número total de estas sociedades, de acuerdo con los descriptivos correspondientes a las declaraciones del modelo 200 del IS, es de 2.669 en 2019 y el número de socios 9.066, de los cuales 6.753 (74%) son personas físicas y 2.288 (25%) personas jurídicas, siendo 8.933 los socios de nacionalidad española. En relación con este tipo de sociedades, según los datos de la AEAT, un 74% de las SICAV presentan resultado contable positivo y un 58% de las mismas base imponible y cuota líquida positiva.

Como es sabido, el régimen de las SICAV caracterizado por una tributación favorable en el IS (tipo de gravamen del 1%, artículo 29.4.a, Ley del IS), ha sido y continúa siendo muy controvertido, en la medida en que se considera un arquetipo de “refugio” de grandes patrimonios en un determinado tipo de activos. Su regulación ha evolucionado hasta un reciente punto de inflexión en la Ley 11/2021 de 9 de julio que, fundamentalmente, restringe las condiciones en cuanto al importe mínimo de las participaciones (2.500 o 12.500 euros según los casos) y refuerza las potestades de comprobación de la AEAT sobre estas sociedades.

Esta reforma es muy reciente y todo parece aconsejar esperar a ver los resultados de su recorrido que, a pesar de los cambios introducidos, no está exento de riesgos de abuso. En cualquier caso, parece evidente que la fiscalidad de las SICAV, por sus implicaciones más allá del IS, en relación con el IRPF y el IP y en definitiva, la consideración de su impacto sobre una tributación efectiva de la riqueza de los socios personas físicas, requiere de una ulterior reflexión que este Comité realizará en la sección 8.

Desde la perspectiva que estamos analizando, otro supuesto a tener en cuenta es el de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (artículos 48 y 49 de la Ley IS), que también disfrutan de un régimen fiscal preferente, con una bonificación del 40 por ciento sobre la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, siempre que se cumplan los requisitos (número mínimo de 8 viviendas y permanencia temporal de los arrendamientos por este concepto).

Los datos del período 2015-2018 muestran que las sociedades más beneficiadas por esta bonificación se encuentran en la franja de ingresos entre 1.500.000 y 6.000.000 de euros. Estos beneficiarios representan un porcentaje reducido (poco más del 5%) del total de declarantes por este concepto, pero presentan el importe más elevado (entre 25% y 27%) en relación con el importe total de la bonificación. Una reflexión sobre la valoración de los beneficios fiscales vinculados a la política de vivienda se realizará en la sección 8.

5.3.3. Cuestiones y medidas específicas en el ámbito de la fiscalidad internacional y en el Derecho de la UE

Como ya se ha referido anteriormente, la utilización de sociedades pantalla como instrumento de abuso de Convenio (*Treaty shopping*) es una práctica habitual en el ámbito de la Fiscalidad In-

ternacional, que ha venido siendo contrarrestada con normas anti-abuso específicas incluidas en el propio texto articulado de los Convenios bilaterales (por ejemplo, la utilización de las denominadas *star companies* y la norma del artículo 17.2 del MC OCDE) o bien en cláusulas de limitación de beneficios *ad hoc* incluidas, generalmente mediante Protocolos, en los Convenios bilaterales; este tipo de cláusulas, basadas en la técnica *look through*, relacionadas con la aplicación de los artículos 10 y 11 (dividendos e intereses), pueden suponer la exclusión de los beneficios del Convenio en caso de sociedades instrumentales cuyos socios no sean residentes en ninguno de los Estados firmantes del Convenio. Una cláusula general de limitación de beneficios, similar a la establecida en el MC de Estados Unidos, ha sido incluida en el artículo 29 del vigente MC OCDE, que contiene asimismo una nueva norma general anti abuso basada en el concepto de “principal propósito” que podría también considerarse aplicable al supuesto de sociedades instrumentales constituidas sin motivo económico válido.

En el Derecho de la UE, el abuso de Directiva se contrarresta asimismo mediante normas anti abuso específicas que limitan su aplicación en el caso de estrategias fiscales cuyo móvil o propósito principal sea la obtención de ventajas fiscales que desvirtúen el objeto de la Directiva (Directiva matrices filiales, artículo 1.2 y Directiva de intereses y cánones, artículo 5.2), además de declarar expresamente la compatibilidad de la Directiva con las normas anti abuso internas de los Estados miembros (artículos 1.4 y 5.1 respectivamente de las Directivas citadas). En el Derecho español y en relación con el IRNR que, en aplicación de esta Directiva, establece la exención en fuente de los pagos hechos por dividendos y cánones a sociedades en otro Estado miembro, se establecen cláusulas específicas de limitación de beneficios [artículo 14.1.h) y m)]²⁵⁵.

Pero quizás lo más relevante en relación con el problema de las sociedades interpuestas, habrá que esperarlo del impacto de la normativa UE y en particular, de la propuesta ATAD 3 sobre *Shell Companies* (COM (2021) 565 de 22 de diciembre). La necesidad de modificar la Directiva anti abuso en este punto, apunta a la insuficiencia de las soluciones ya previstas en la vigente regulación y transpuestas en la legislación española (por ejemplo: la norma sobre transparencia fiscal internacional).

Propuesta 23

Entidades patrimoniales

Revisar la regulación de las entidades patrimoniales, bien en general o en los casos de sociedades unipersonales o familiares carentes de actividad económica.

Mantener su condición formal de sujetos pasivos del IS, pero sometiéndolas a un régimen de transparencia fiscal obligatoria (imputación de los, en su caso, beneficios a los socios personas fisi-

²⁵⁵ Es importante a este respecto, tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE a partir de las sentencias de los ya conocidos como “casos daneses” (sentencia de 26 de febrero de 2019).

cas en el IRPF). En este supuesto, deberían establecerse mecanismos para evitar o corregir la doble imposición respecto de los dividendos.

Propuesta 24

Sociedades de mera tenencia de bienes

En relación con sociedades y entidades de mera tenencia de bienes, excluidas por la Ley del IS del concepto de entidad patrimonial (sociedades *holding*), o que aplican regímenes especiales (SICAV, ETVE o sociedades de arrendamiento), pueden en ese caso plantearse dos alternativas:

- a) Mantener la regulación actual, teniendo en cuenta –como en el caso de las SICAV– que la Ley 11/2021 ha modificado el régimen, lo que aconsejaría seguir su evolución tras este cambio, con atención a los nuevos riesgos que pudieran surgir. En cualquier caso, debe priorizarse y reforzarse el control tributario sobre este tipo de entidades.
- b) Mantener la regulación actual (o en su caso, con supresión de los regímenes preferentes), a la espera de la futura transposición de la *ATAD 3* (propuesta de la Comisión europea sobre las *Shell Companies*, Propuesta de Directiva COM (2021) 565, de 22 de diciembre de 2021).

6. PROPUESTAS REFERIDAS A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Este Comité ha analizado de forma detallada los diferentes componentes que afectan a la determinación de la base imponible del IS. El análisis realizado ha examinado cómo, partiendo el tributo del resultado contable, los principales elementos de la estructura del impuesto determinan la base o renta gravable sujeta al mismo. Este examen de la estructura que determina la base gravable del impuesto ha tenido como primer objetivo valorar su coherencia interna, así como identificar las principales distorsiones que los ajustes fiscales pretenden mitigar o las ineficiencias que estos pudieran introducir. Para ello, la cuestión fundamental ha consistido en valorar de manera simultánea si el ajuste extracontable en cuestión cumple o no la finalidad tributaria que motivó su establecimiento y si, como resultado de estos ajustes, el IS contribuye a gravar la capacidad económica del contribuyente minimizando las distorsiones del tributo en la actividad económica.

Este análisis de la base imponible del IS ha tenido particularmente en cuenta los posibles efectos en la determinación de esta base que pudieran tener las propuestas que se están discutiendo tanto en los foros internacionales, OCDE/G-20, como en el marco de la UE. En este último ámbito, el Comité considera de potencial relevancia futura el posible impacto de la iniciativa BEFIT, discutida en la sección 3, y cuyo objetivo último es alcanzar una normativa única para la imposición societaria en la UE, basada en un sistema de asignación de los ingresos de acuerdo con una fórmula de prorrata, y con una base imponible común. En opinión de este Comité, la creciente dimensión global de la imposición societaria hace deseable avanzar en este proceso de armonización del impuesto en el ámbito de la UE y, sobretodo, en una determinación (más) homogénea de la base imponible sujeta a gravamen que capture mejor la capacidad de pago de los contribuyentes y facilite un mayor control de esta base entre las jurisdicciones donde las sociedades operan de manera simultánea.

Este deseable proceso de armonización y mayor coordinación internacional en la articulación de la imposición societaria, y de modo particular en la homogenización de su base gravable, está generando una compleja dualidad en la imposición societaria en España. En particular, las iniciativas internacionales se centran, fundamentalmente, en grupos multinacionales que superan un determinado umbral de facturación a nivel consolidado. De este modo, a medida que se incorporan las propuestas sobre bases gravables o tipos efectivos mínimos de los foros multilaterales en los que participa España, se acrecienta la existencia de reglas tributarias distintas para los grandes contribuyentes que operan a escala internacional y el resto de los contribuyentes cuyo tratamiento dentro del IS también se encuentra sujeto a una tributación efectiva distinta en función de su tamaño. El resultado de este proceso plantea un problema de fondo ya que, como resultado del mismo, nos encontramos en la práctica con, al menos, dos impuestos sobre la renta societaria cuyas lógicas son por lo tanto también distintas: por un lado, un impuesto diseñado a escala internacional con el objetivo de limitar la competencia fiscal lesiva entre jurisdicciones a

partir de mecanismos que suponen una mayor coordinación internacional, y cuya aplicación se limita a las sociedades de mayor dimensión que superen un umbral arbitrario de facturación. Por otro lado, un impuesto aplicable sólo en el ámbito interno que afecta tanto a los contribuyentes de gran dimensión y ámbito global como al resto de contribuyentes.

El Comité concluye que esta creciente realidad dual plantea retos y limitaciones en el diseño de las reformas que pudieran proponerse a nivel interno en la definición de la base gravable. Por lo tanto, a lo largo de este capítulo, se pondrán de manifiesto las principales implicaciones que pudieran tener los recientes acuerdos internacionales e iniciativas de la UE, pendientes de concreción definitiva, en la articulación de medidas sobre la base del IS a nivel interno.

En el análisis de la determinación de la base gravable del IS, el Comité también ha tenido en cuenta la experiencia comparada en las principales economías avanzadas de nuestro entorno. No obstante, debe advertirse que este ejercicio de derecho y análisis económico comparado a escala internacional es, por definición, limitado e imperfecto, ya que el diseño de los impuestos de distintas economías no pueden examinarse y compararse individualmente, ni tan siquiera sus elementos, por formar parte de sistemas tributarios con diferentes conexiones entre las partes que los integran, que se obvian o no se capturan adecuadamente cuando se lleva a cabo la comparativa por indicadores de elementos o figuras individuales.

Finalmente, en este análisis de la base imponible del IS se han examinado con detenimiento las sugerencias y aportaciones recibidas por este Comité a través de la Consulta pública convocada al efecto por el Instituto de Estudios Fiscales.

De acuerdo con estas consideraciones, y a partir de la evidencia expuesta en las secciones anteriores, se han seleccionado aspectos concretos de la determinación de la base imponible del IS, priorizando en el análisis aquellas áreas en las que el vigente diseño del tributo presenta capacidad para introducir mayores distorsiones en la actividad económica o cambios en el comportamiento de los agentes que fueran contrarios a la deseable neutralidad del tributo. Al mismo tiempo, en la selección de estas áreas se ha considerado especialmente aquellas que tienen un mayor efecto en el potencial recaudatorio del IS, así como un impacto mayor en la correcta adecuación de la base del tributo a la capacidad de pago del contribuyente. De ese modo, en los siguientes apartados se aborda la lógica jurídica y económica que justifica la existencia de ajustes extracontables que explican la necesaria divergencia entre el resultado contable y la base gravable del tributo, considerando que esta última debería aproximar la capacidad económica del sujeto pasivo de acuerdo con los principios constitucionales (art. 31.1 CE) y, al mismo tiempo, acercar dicha base a una medida de renta económica que redujera las distorsiones del tributo en el volumen de capital agregado de la economía.

A partir de esta aproximación general, el Comité ha seleccionado seis áreas de análisis que considera de especial relevancia en la determinación de la base gravable del impuesto: (i) el sistema

de ajustes al resultado contable, valorando su actual adecuación y la posibilidad de simplificación; (ii) el tratamiento de las rentas procedentes del exterior, examinando su papel como instrumento de internacionalización de la empresa española y como mecanismo para evitar la doble imposición internacional; (iii) las reglas de amortización fiscal, por su potencial efecto en las decisiones de inversión de las sociedades en función de su impacto en el coste de uso del capital; (iv) la compensación de bases imponibles negativas, analizando su impacto recaudatorio actual frente a su justificación como mecanismo necesario para garantizar el principio de capacidad económica entre distintos ejercicios fiscales; (v) la posible limitación de gastos fiscalmente deducibles como norma anti-abuso para mitigar el uso inadecuado de sociedades con actividad económica con el objetivo de eludir el pago de tributos; y (vi) el tratamiento del capital propio frente a las fuentes de financiación externa en el IS, y su posible efecto distorsionador en la estructura financiera de las empresas, contribuyendo a incrementar el sesgo al endeudamiento empresarial. Finalmente, a modo de conclusión, se realiza una reflexión sobre la fijación de tipos efectivos mínimos sobre el resultado contable.

6.1. El sistema de ajustes al resultado contable

El IS en España grava la obtención de renta por el sujeto pasivo, lo que constituye su hecho imponible. La medición de dicho hecho imponible consiste, desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en su aceptación, como punto de partida para la determinación de la renta gravable del impuesto del resultado contable fijado de acuerdo con la normativa mercantil y contable, en cuanto que dicho resultado contable es la renta o el beneficio del que pueden disponer los socios. Dicho resultado contable se corrige mediante la realización de ajustes extracontables precisos, limitados a aquellos supuestos en los que se considere necesario establecer efectos diferentes a los previstos por las normas contables, superar la insuficiencia de las mismas o simplemente reforzarlas. De esta manera, la base imponible del impuesto se construye partiendo del resultado contable de la entidad sujeto pasivo. De manera simplificada, este proceso se lleva a cabo mediante una remisión en bloque al conjunto de normas contenidas en el Código de Comercio (art. 10.3 LIS), al que posteriormente se realizan una serie de “ajustes” de distinto tipo y signo.

El resultado contable o saldo de la cuenta de pérdida y ganancias es, como ya ha quedado indicado, el punto de partida para la determinación de la base imponible del impuesto. Tan es así que se puede afirmar que dicha base está regulada básicamente a través de normas mercantiles y contables. Y decimos básicamente porque dicho resultado va a estar sometido a una serie de ajustes que pretender corregir las diferencias existentes entre la normativa contable y la fiscal que responden a una finalidad distinta. Así, mientras que el objetivo de las normas contables según se afirma en la introducción del vigente Plan General de Contabilidad es mostrar “la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”, el IS aspira a gravar la capacidad económica susceptible de imposición que, como decimos, no va a coincidir exactamente con la renta determinada desde la perspectiva mercantil y contable. Algunas de

estas diferencias van a ser permanentes, por lo que no van a desaparecer con el paso del tiempo; en cambio, otras van a ser meramente temporales, por lo que el ajuste o corrección revertirá con otro u otros de igual importe, pero con signo contrario en un período posterior.

Por lo que respecta a la tipología de los ajustes extracontables o fiscales, algunos de ellos derivan de exigencias de equidad del impuesto o de la necesidad de garantizar el principio de capacidad económica, tal y como ocurre con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores dado que estas pérdidas no figuran en la cuenta de resultados del año corriente. Otros ajustes responden a la existencia de diferencias entre el resultado contable y la renta gravada que derivan de la distinta calificación contable y fiscal de las partidas, como sucede por ejemplo con determinados gastos que sí se computan contablemente como tales pero que no lo son a efectos fiscales. También encontramos ajustes fiscales que traen causa de diferencias en materia de imputación temporal, tal y como ocurre por ejemplo con determinados criterios temporales en relación con las amortizaciones que están previstos por la normativa fiscal pero no en las reglas contables. Por último, existen ajustes que derivan de diferencias de valoración de concretas partidas de gasto o de ingreso, en cuanto que contablemente se valoran en una determinada cuantía y fiscalmente en otra, como es el caso de las operaciones vinculadas.

La vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, mantiene este mismo sistema de ajustes fiscales o extracontables, si bien incrementando sustancialmente el número de ajustes respecto a la Ley 43/1995. El resultado es evidente examinando únicamente los modelos de declaración del impuesto, comparando, por ejemplo, los modelos de declaración-liquidación del impuesto aprobados para el período impositivo 1997 (tras la aprobación del Reglamento por Real Decreto 537/1997)²⁵⁶ y los modelos de declaración aprobados para el ejercicio 2020²⁵⁷. De este modo, resulta ilustrativo cómo en el impreso correspondiente al ejercicio 1997 se contemplaban 23

²⁵⁶ Orden de 5 de marzo de 1998 por la que se aprueban los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1997, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se aprueban los modelos para efectuar los pagos fraccionados que deben realizarse durante 1998 (BOE 9 de marzo de 1998).

²⁵⁷ Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica; y por la que se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, "Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la UE" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 08 de junio de 2021).

ajustes (página 6 del modelo). En contraste, el modelo de declaración aprobado para el ejercicio 2020 contempla ya 93 ajustes extracontables, que ocupan las páginas 12 y 13 del mismo.

Lo anterior plantea dos cuestiones fundamentales para la reforma del tributo: por un lado, la adecuación del actual sistema de cómputo de la renta gravable en el impuesto desde un punto de vista jurídico y económico; y, por otro, la valoración del sistema adoptado en relación con la deseable sencillez y simplificación de las normas tributarias, con el objetivo de reducir los costes de cumplimiento y de administración tributaria, al mismo tiempo que se mitigan los problemas de interpretación normativa y futura litigiosidad del impuesto.

Considerando estas dos dimensiones, el Comité ha examinado los argumentos para mantener la filosofía del actual sistema de ajustes fiscales para determinar la base gravable en el IS, frente a la alternativa de una base imponible estrechamente vinculada al resultado contable, que proporcionaría mayor sencillez y simplificación a un impuesto complejo como es el IS. En relación con los argumentos económicos, tal y como se ha discutido en la sección 4, la literatura ha señalado las distorsiones e inefficiencias que supone establecer un impuesto sobre el beneficio ordinario de una sociedad, frente a un tributo que redujera esas distorsiones, al gravar una renta empresarial definida como el exceso de beneficio sobre el rendimiento normal requerido para realizar una actividad económica. Adicionalmente, el análisis tributario contenido en informes técnicos previos²⁵⁸ ha señalado acertadamente que “el impuesto sobre sociedades no puede aceptar, sin más, el resultado contable como base imponible, por la sencilla razón de que dicho resultado es fruto de unas normas que tienen por finalidad primordial proteger los intereses de terceros que contratan con una entidad jurídica, sin más garantía, en principio, que el patrimonio de la misma, en tanto que la base imponible debe ser la expresión cuantitativa de la capacidad económica susceptible de imposición”. Al mismo tiempo, estos mismos análisis señalan la necesidad de considerar que la renta potencialmente distribuida entre los socios de una sociedad viene determinada por el resultado contable. De ese modo, este Comité estima que debe mantenerse, en su definición básica, el equilibrio entre la normativa mercantil y tributaria implícito en el actual sistema de ajustes al resultado contable, descartando el establecimiento de una tributación societaria basada en el gravamen del resultado contable, ya que esta magnitud es un punto de partida, pero no una medida adecuada de capacidad económica del contribuyente. Adicionalmente, este sistema de ajustes al resultado contable está ampliamente aceptado y es el sistema adoptado por los Estados de nuestro entorno para determinar la base gravable en la imposición societaria.

El Comité considera que los ajustes fiscales en el IS debieran tener como principal objetivo la obtención de una medida adecuada de capacidad económica del contribuyente, de manera que se debería clarificar qué renta se grava en este tributo. Al mismo tiempo, los ajustes fiscales no

²⁵⁸ *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Secretaría de Estado de Hacienda, marzo 1995, pp. 89 y ss.

debieran ser una fuente de distorsiones y efectos no deseados por parte de la imposición societaria en la actividad económica. Finalmente, su articulación tendría que ser lo más sencilla posible para contribuir al objetivo de simplificación del sistema tributario en general y de este tributo en particular²⁵⁹.

Por ello, como recomendación de carácter general, el Comité concluye que debería evaluarse de forma permanente y de manera individualizada la permanencia y el diseño de cada uno de los ajustes existentes en función de su eficacia para alcanzar los objetivos discutidos en el párrafo previo. El resultado final debiera ser alcanzar una reducción sustantiva del número de los mismos, recomendando este Comité una aproximación del sistema de ajustes fiscales más cercana a la filosofía de la Ley 43/1995, que debería llevar a una disminución de la elevada complejidad en la actual interpretación y aplicación de estos ajustes, mejorando así la propia aplicación del impuesto y, en definitiva, la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En este análisis del sistema de ajustes fiscales, el Comité también recomienda al legislador valorar la posibilidad de incorporar al articulado de la ley del impuesto las reglas centrales de la base imponible, sin perjuicio de la remisión al resultado contable, al objeto de reforzar el cumplimiento del principio de legalidad que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, requiere que los elementos esenciales de los tributos se establezcan en la ley.

Propuesta 25

Sistema de ajustes fiscales

Se recomienda al mantenimiento del sistema actual de determinación de la base imponible del IS partiendo del resultado contable y aplicando los ajustes extracontables o fiscales que se consideren necesarios para corregir las diferencias existentes entre la normativa contable y la fiscal. No obstante, debería evaluarse de manera individualizada la permanencia y el diseño de cada uno de los ajustes existentes en función de su eficacia para alcanzar sus objetivos. El resultado de este proceso pudiera ser la posible reducción del número de los mismos en aras de alcanzar la deseable simplificación de la normativa del tributo.

6.2. Tratamiento de las rentas externas y corrección de la doble imposición internacional

En línea con la práctica extendida entre las economías avanzadas, el IS en España dispone de un mecanismo para mitigar la doble imposición económica internacional. En este punto, debe recordarse antes de realizar cualquier consideración, que la articulación de algún sistema de co-

²⁵⁹ Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Componente 28 “*Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI*”, pp. 24 y 37.

rrección de la doble imposición no es una opción sino que deriva de la propia normativa que se aplica en las transacciones internacionales, tanto como consecuencia de la aplicación de convenios de doble imposición, como por la aplicación de las correspondientes Directivas de la UE (véase una discusión más detallada de esta cuestión en la sección 3).

El mecanismo de corrección de la doble imposición internacional en el IS ha sido objeto de distintas modificaciones y actualizaciones, pero, simplificando por razones expositivas, desde el año 1996 el sistema de corrección basado en el método de exención permite a los contribuyentes del impuesto escoger la opción entre dos alternativas: la exención total de la renta obtenida fuera de España, o bien la deducción en cuota del impuesto efectivamente soportado.

Este sistema, regulado inicialmente en la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, tenía como objetivo declarado el fomento de la internacionalización de las empresas, como se afirmó en su preámbulo: “el método de exención permitirá a nuestras empresas competir en igualdad de condiciones, a efectos fiscales, en los mercados internacionales, al tiempo que removerá eficazmente los obstáculos fiscales a la repatriación de los dividendos”.

El sistema ha evolucionado con posterioridad, de forma que lo que inicialmente fue una corrección por doble imposición, es ahora una exención de toda renta de fuente extranjera, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo IV del Título IV de la LIS (arts. 21 “Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español”; y 22 “Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente”), y de acuerdo con un sistema que permite la opción entre la exención y la deducción en la cuota (arts. 31 “Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente”; y 32 “Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios”).

De ese modo, el sistema de corrección de la doble imposición internacional basado en el método de exención adoptado por España no sólo se ha adecuado a la normativa de la tributación internacional, sino que ha escogido una aplicación del mismo más generosa en comparación con los márgenes de aplicación que habría permitido el marco jurídico de la UE (expuesto en la sección 3). Esta decisión de política económica, desde su puesta en marcha, ha evidenciado un difícil equilibrio entre el posible coste recaudatorio que la aplicación de un generoso método de exención pudiera tener en el IS y el apoyo que este sistema supone para la internacionalización de las empresas españolas, con efectos positivos sobre la competitividad empresarial y la repatriación de capitales.

La evidencia discutida en la sección 2 ha mostrado que el tratamiento de las rentas exentas de tributación por la corrección de la doble imposición es el ajuste de mayor envergadura cuantita-

tiva en el IS, con cuantías que suponen el 50% del RC positivo antes de impuestos del conjunto de declarantes y del 80% para los grupos consolidados de mayor dimensión. Estas cifras suelen valorarse en el debate público como una importante merma recaudatoria del impuesto y, de ese modo, el ajuste se interpreta como un beneficio fiscal. No obstante, la naturaleza de este ajuste es en realidad muy distinta, ya que estas rentas se encuentran sujetas a tributación en otras jurisdicciones y, al mismo tiempo, es la corrección de la doble imposición internacional la que contribuye a explicar la existencia y cuantía de estas rentas. El debate por lo tanto no debe realizarse en términos de la existencia o no de este necesario ajuste, sino en el adecuado grado de corrección de la doble imposición internacional sobre las rentas externas, ponderando los costes y ganancias de las distintas alternativas.

Así, por ejemplo, el CERSTE (2014) prestó especial atención a la preocupación recaudatoria de este sistema, advirtiéndose ya entonces de cierta generosidad relativa del régimen español, frente al existente en otros Estados de nuestro entorno, y ello porque “para aplicar esta exención se pide en el impuesto español, de una parte, que la entidad participada, como mínimo al 5 por 100, haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a nuestro Impuesto sobre Sociedades, pero no se exige que haya soportado una tributación mínima sino que es suficiente que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional y que contenga cláusula de intercambio de información. De otra, se regula que los beneficios exentos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, estableciéndose unos requisitos mínimos de muy difícil comprobación”²⁶⁰.

El Comité ha examinado la comparativa internacional en el ámbito de la UE y ésta sugiere que, si el legislador considera inadecuada la actual tributación efectiva en el IS de estas rentas externas, todavía pudiera existir margen para reformar y limitar el ámbito de la exención. Sin embargo, debe tenerse presente que este sistema de exención ha sido objeto de numerosas modificaciones, habiendo incluso sido ya reformado en dos ocasiones sólo desde la reforma de 2014. Por ejemplo, la última de las reformas en 2020 del sistema de exención del artículo 21 de la LIS endurece el tratamiento de determinados dividendos y las plusvalías, sometiendo a gravamen el 5% de los mismos en concepto de gastos de gestión de cartera²⁶¹. Si bien los efectos recaudatorios y

²⁶⁰ CERSTE (2014), p. 204.

²⁶¹ En concreto, se modifica el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 y la letra a) del apartado 6 y se añaden los apartados 10 y 11 por el art. 65.2 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021. De acuerdo con el preámbulo, la finalidad de la medida parece ser recaudatoria; “En el Impuesto sobre Sociedades se modifica el precepto que regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español para prever que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contri-

económicos de esta medida no podrán evaluarse con precisión hasta 2022, la información proporcionada por la AEAT sobre el incremento de las bases inducido por la reforma permite hacer a este Comité una primera valoración del impacto recaudatorio previsto de esta medida. Los datos de recaudación provisionales hasta el mes de diciembre, señalan un incremento de las bases inducido por la medida de unos 1.650 millones de euros, cuantía que situaría el impacto recaudatorio estimado en un rango entre los 350 y los 450 millones de euros. Esta cifra se sitúa sensiblemente por debajo del objetivo recaudatorio de esta medida, 1.450 millones de euros. Este simple ejercicio pretende, únicamente, ilustrar las dificultades que supone la aplicación de medidas en este ámbito, ya que estas se encuentran sujetas a una elevada incertidumbre y complejidad para anticipar los efectos que generan sobre los contribuyentes en el marco de una economía globalizada. En cualquier caso, el Comité recomienda una evaluación más precisa de los efectos de esta reciente medida para valorar su mantenimiento.

Con estas consideraciones previas, el Comité ha examinado distintas alternativas que pudieran plantearse para una posible reforma del sistema de ajustes que supone el tratamiento de las rentas externas y la corrección de la doble imposición internacional. En primer lugar, el Comité considera que una de las principales preocupaciones de los efectos no deseados de la articulación de los sistemas de exención a escala internacional es que las rentas no tributen en ningún Estado (“*stateless income*”). Esta preocupación tiene como posible vía de solución más efectiva la de la cooperación internacional, con actuaciones como la acción multilateral para asegurar una tributación efectiva, en la que participa España en el ámbito del Marco Inclusivo (OCDE/G20), además de la entrada en vigor del Convenio Multilateral (véase, de nuevo, la discusión en la sección 3). En segundo lugar, el Comité considera que las opciones y el alcance de las reformas a nivel interno son limitadas, como se ha expuesto en la sección 3, de acuerdo con la aplicación de los convenios de doble imposición y del marco jurídico europeo. Desde una perspectiva económica, los riesgos emergen porque el actual sistema de exención contribuye a la internacionalización de la empresa española y su endurecimiento pudiera tener un efecto sobre la competitividad de la economía y la repatriación de capitales. El Comité considera que sería oportuno realizar un análisis sobre la relevancia práctica y los efectos positivos de estas dimensiones, frente a la ganancia recaudatoria esperada, antes de introducir medidas adicionales en este ámbito. En particular, se podría condicionar la adopción de nuevas medidas a los resultados que ofreciera la evaluación que recomienda este Comité en relación a la reciente reforma que ha endurecido el tratamiento de las rentas externas.

buyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta. Con la misma finalidad y la adaptación técnica necesaria, se modifica el artículo que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español”. Con anterioridad se modificó, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2017, por el art. 3.2.6 y 7 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Finalmente, entre las alternativas factibles para el legislador, el Comité considera que podría evaluarse si es preciso reformar de nuevo el artículo 21 (así como el artículo 22 LIS)²⁶², con la finalidad de exigir tributación efectiva, en paralelo y en coherencia con las propuestas de tipo mínimo en el marco de la aplicación definitiva de la propuesta de la Directiva UE y del Acuerdo OCDE-G20. En este sentido, se recomienda valorar la igualación del porcentaje de participación al límite máximo establecido en la Directiva matriz-filial²⁶³, en línea con lo que vienen haciendo algunas de las principales economías de nuestro entorno. En concreto, la reforma supondría ajustar el porcentaje de propiedad requerido, pasando del 5% al 10% y ampliando el periodo de tenencia o participación a 2 años. En este análisis, el Comité considera poner de manifiesto que, ante una eventual revisión del sistema de ajuste actual que incremente la base imponible, éste debe hacerse valorando también el eventual impacto recaudatorio en las deducciones en cuota (arts. 31 y 32 LIS). En particular, debe valorarse el riesgo de que la medida en la base pueda tener un efecto de vaso comunicante en sentido opuesto en la cuota del IS, de manera que la ganancia recaudatoria neta sea mínima.

Propuesta 26

Revisión de los artículos 21 y 22 LIS

Evaluar los efectos recaudatorios y económicos de la última reforma del artículo 21 que supone un gravamen sobre el 5% de determinados dividendos y plusvalías para valorar el mantenimiento de esta medida. Considerar los resultados de esta evaluación para considerar la adopción de posibles medidas alternativas en este ámbito.

Ajustar el porcentaje de propiedad, pasando del 5 al 10% y ampliando el periodo de tenencia o participación a 2 años.

Establecer progresivamente el requisito de exigencia de tributación efectiva de acuerdo con las propuestas de tipo mínimo, y en coherencia con ellas.

6.3. Reglas de amortización fiscal

El diseño de las reglas de amortización fiscal en el IS tiene un papel relevante en las decisiones de inversión empresarial. En el momento de valorar la realización de una inversión, tanto su volumen como el tipo de activo sobre la que ésta se articula, las empresas tienen en cuenta la carga fiscal futura que deberá soportar el rendimiento neto esperado de dicha inversión. En ese

²⁶² El tratamiento de los establecimientos permanentes debe ser igual al de las entidades internas, para no infringir la libertad de establecimiento. Entre otras, véase la Sentencia del JUE 21 de septiembre de 1999, asunto C-307/97, *Saint Gobain* (párr 43).

²⁶³ Artículo 3 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

análisis, el cómputo del valor presente descontado del rendimiento neto esperado de la inversión empresarial se ve afectado por la amortización fiscal. De ese modo, un primer objetivo en el diseño de la imposición societaria sería una correcta adecuación de las distintas reglas existentes de amortización fiscal de los diferentes activos empresariales con sus tasas de depreciación económica. El posible desajuste existente entre ambas tasas, amortización fiscal y depreciación económica de los activos, es contrario al principio de neutralidad del tributo, distorsionando tanto el volumen agregado de la inversión como la composición de los activos empresariales.

El Comité considera necesario realizar en el IS una actualización periódica de las tablas de coeficientes fiscales de amortización de los activos empresariales. Esta actualización debería basarse en evaluaciones rigurosas que proporcionen estimaciones actualizadas de la vida útil o las tasas de depreciación económica de los activos con el mayor grado de heterogeneidad posible. Al mismo tiempo, a pesar de los avances en los últimos años, se propone simplificar al máximo la articulación de las reglas de amortización fiscal, tomando como método por defecto, si la alternativa no está plenamente justificada, la depreciación lineal.

La evidencia discutida en la sección 2 señaló que, a pesar de las limitaciones metodológicas existentes, los tipos medios efectivos sobre la inversión empresarial en activos intangibles en España Spengel *et al.* (2019) son particularmente elevados en el contexto de las economías de la UE-27 y, además, el tipo medio efectivo sobre la inversión en intangibles en España presenta el mayor tipo medio efectivo sobre el conjunto de los activos empresariales. Estos hechos se deben, en buena medida, al diferencial entre las tasas de amortización fiscal y la depreciación económica de los activos intangibles en España. En particular, la evidencia señala que durante las últimas décadas algunas economías avanzadas habrían sido especialmente activas en la concesión de un tratamiento fiscal favorable en relación a la amortización de un amplio rango de activos que podrían considerarse dentro de la categoría de los activos intangibles. De ese modo, la amortización fiscal de los activos intangibles sería un instrumento, bien para la atracción de los mismos o bien para la realización de inversiones. La escasa dotación relativa de activos intangibles de la economía española es el resultado de múltiples causas, pero las reglas de amortización fiscal no debieran ser un obstáculo adicional para la acumulación de este tipo de activos. Por ese motivo, el Comité considera necesario revisar el tratamiento de las reglas de amortización fiscal sobre los activos intangibles y, en su caso, extender la posibilidad de aplicar reglas de amortización acelerada a un conjunto mayor de activos a considerar dentro de la categoría de activos intangibles.

En ese sentido, el Comité estima que la aplicación de reglas de amortización fiscal más favorable son una herramienta a explorar si el legislador considera oportuno estimular la inversión empresarial en determinados activos. Una tasa de depreciación acelerada, o incluso la libertad de amortización, sería una medida potencialmente efectiva para reducir el coste de uso del capital e incrementar los incentivos a la inversión. El diagnóstico realizado señala dos áreas de actuación en el ámbito de la inversión empresarial donde este tipo de políticas pudieran ser particularmente efectivas

para la economía española: la innovación y la transición energética. La posible aplicación de este tipo de reglas en el ámbito de los activos intangibles ha sido discutida con anterioridad. En relación al reto que supone la transición energética y la sostenibilidad medioambiental para el tejido empresarial español, el Comité estima que la aplicación de reglas de amortización fiscal favorable puede ser un instrumento para facilitar, por ejemplo, la sustitución de bienes de equipo o la realización de nuevas inversiones en activos menos contaminantes o eficientes energéticamente.

En el ámbito de la transición energética y la sostenibilidad medioambiental, el Comité considera preferible actuar reduciendo el coste de uso del capital, introduciendo un régimen de amortización acelerada en lugar de articular beneficios fiscales en forma de deducciones en la cuota del IS vinculados a la realización de determinadas inversiones. Los motivos son diversos, pero el Comité estima mayor efectividad y menor coste recaudatorio estimular la inversión a través de una reducción del coste fiscal vinculado a la amortización, interiorizado en el momento de la toma de decisiones para realizar la inversión, frente a la aplicación de una deducción en la cuota a aplicar en las liquidaciones posteriores en caso de disponer de base gravable positiva y, además, estar esa cuota sujeta a límites de aplicación. Por ese motivo, el Comité propone la adopción de regímenes de amortización acelerada, e incluso la libertad de amortización, durante un período de 10 años para aquellos activos empresariales identificados por el legislador como prioritarios para la transición energética o la sostenibilidad medioambiental. Estos regímenes pudieran aplicarse a todo el tejido productivo, si bien los recursos disponibles debieran concentrarse y destinarse de manera prioritaria en aquellos sectores más afectados por este proceso y/o con un impacto ambiental mayor (por ejemplo, el sector del transporte).

La separación del principio de neutralidad que supone la adopción de este tipo de medidas para estimular la inversión empresarial en determinados activos empresariales puede ser particularmente adecuada en el contexto macroeconómico actual. En particular, la evidencia internacional señala que la adopción de medidas de amortización fiscal acelerada aplicadas sobre determinados activos puede ser un instrumento a considerar, para impulsar la inversión empresarial en un contexto de recuperación económica, en el caso de que la inversión empresarial presente escaso dinamismo o cuando el tejido empresarial se encuentre financieramente restringido por un elevado apalancamiento²⁶⁴. En conjunto, el objetivo final de estas medidas debiera ser una reducción del coste de uso del capital que estimule la inversión empresarial, la acumulación de capital en la economía, en particular los activos intangibles y los bienes de equipo, y con ello la produc-

²⁶⁴ La reserva de ley impide en el IS español activar este tipo de reglas de manera arbitraria, limitando su potencial articulación como instrumento temporal de carácter contracíclico. La aplicación de este tipo de medidas es más habitual en el contexto anglosajón, como en el caso del Reino Unido o los Estados Unidos. Véase, por ejemplo, para un análisis de la efectividad de las reglas de amortización acelerada sobre la inversión empresarial, House y Shapiro (2008), Edgerton (2010), Zwick y Mahon (2017), Ohrn (2018) o Maffini *et al.* (2019).

tividad. La efectividad de estas medidas debería, en línea con la recomendación general de este Libro Blanco, estar sujeta a una evaluación periódica para su mantenimiento.

Finalmente, el Comité es consciente de que pueden existir abusos en el uso de las reglas de amortización fiscal más favorables, así como dificultades de control de las mismas. La simplificación propuesta en los métodos de amortización fiscal debiera facilitar dicho control, pero, además, sería deseable reforzar y articular los mecanismos de información tributaria y control que se consideren oportunos con el objetivo de mitigar los posibles abusos en la amortización de bienes no afectos a la actividad económica, sobre todo en sociedades que son meramente patrimoniales o en aquellas en las que los activos de los socios quedan diluidos entre los activos de una sociedad.

Propuesta 27

Reglas de amortización fiscal

- a. Revisión de las tablas de coeficientes fiscales de amortización de los activos empresariales con el objetivo de ajustarlas de manera periódica con la finalidad de que la amortización fiscal converja a la depreciación económica de los activos. Evaluar de manera periódica dichos coeficientes con el objetivo de disponer de estimaciones actualizadas sobre la vida útil y la depreciación económica de los activos empresariales.
- b. Simplificación de los métodos de amortización fiscal.
- c. El análisis y las medidas sobre la amortización fiscal debieran prestar especial atención a la revisión de los criterios de amortización fiscal aplicados sobre los activos intangibles.
- d. Introducción durante un período de 10 años de regímenes de amortización acelerada, o de libertad de amortización, en aquellos activos que el legislador considere contribuyan a la transición energética o la sostenibilidad medioambiental. La aplicación de estas medidas podría realizarse de manera generalizada, si bien los recursos disponibles debieran destinarse de manera prioritaria a los sectores más afectados por la transición energética, como el transporte.

6.4. Compensaciones de bases imponibles negativas

El análisis realizado en la sección 2.2. ha destacado la importancia de la compensación de BINs pasadas para explicar el menor dinamismo de la recaudación del IS durante la reciente recuperación económica. La acumulación de un importante *stock* de pérdidas durante la crisis económica iniciada en 2008 ha causado una presión a la baja en la recaudación del impuesto, en una cuantía estimada en una cifra no inferior a los 0,4pp de PIB anuales. Esta erosión de la capacidad recaudatoria del tributo se ha mantenido, a pesar de la introducción en 2016 de regulaciones más estrictas que limitaban la posibilidad de compensación para las entidades de mayor dimensión. Al mismo tiempo, la evidencia disponible señala que existe aún un elevado *stock* de BINs pendientes de compensar (superior a los 50pp de PIB de 2019) y cuya cuantía podría incrementarse co-

mo resultado de la crisis de la COVID-19. La importancia de la compensación de las BINs en la recaudación del tributo, así como su relevante papel como mecanismo de conexión para alcanzar una adecuada medición de la capacidad económica de los contribuyentes a lo largo de distintos ejercicios fiscales, llevan a este Comité a realizar un análisis más detallado de la justificación, diseño y evidencia comparada sobre las BINs.

La posibilidad de compensar BINs de ejercicios previos en el IS implica un “crédito fiscal” cuya finalidad es permitir un gravamen de la renta de la sociedad que no se ciña al ejercicio fiscal. Este mecanismo permite una mejor adecuación de la renta societaria a su capacidad económica real,²⁶⁵ lo que se consigue mediante la comunicación de esta renta entre distintos ejercicios, conciliando así la evolución y el ciclo de las empresas, con la necesidad de arbitrar sistemas tributarios que requieren una medición periódica de la capacidad económica del contribuyente, típicamente tomando como base el año natural. Como explicó la Comisión Europea en su reciente Comunicación sobre la compensación de pérdidas en un contexto transfronterizo, “prácticamente todos los sistemas fiscales de la UE consideran los beneficios y las pérdidas de forma asimétrica: en tanto que los beneficios se gravan en el ejercicio en que se realizan, la Administración tributaria no reintegra el valor fiscal de una pérdida cuando se incurre en ella. De ahí que sea necesario compensar las pérdidas con otra base imponible positiva de la misma sociedad o del grupo de sociedades, a fin de prevenir la sobreimposición. Se evitan así las desventajas de tesorería que, en comparación con una compensación inmediata con otra base imponible positiva, resultan del desfase en la contabilización de la pérdida, esto es, su traspaso al ejercicio siguiente y compensación con beneficios futuros”²⁶⁶.

El Comité encuentra que la compensación de BINs tiene un fundamento claro en el principio de capacidad económica, pero este fundamento no significa que el legislador no pueda sujetar dicha compensación a determinados requisitos y limitaciones, como de hecho ha sucedido en los distintos sistemas previstos. Así lo afirmó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 214/1994, de 14 de julio, validando el sistema de limitación de la compensación de pérdidas entonces enjuiciado, que limitó la compensación de BINs de las sociedades en el régimen de transparencia fiscal entonces objeto de la controversia, con el argumento de que “el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable” [STC 214/1994, FJ 4 C]²⁶⁷. En todo caso, el

²⁶⁵ Cordero González (2017).

²⁶⁶ Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité económico y social europeo. Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo. COM (2006) 824 final.

²⁶⁷ Ello no es contradictorio con la precisión de la STS 1404/2021 de 30 de noviembre de 2021, que se limita a establecer que el derecho a la compensación de BINs, en los términos legalmente establecidos, no puede limitarse con el régimen de las opciones fiscales del art. 119 LGT.

Comité considera que el sistema que se establezca debe ser dotado de estabilidad, en aras de la protección de la confianza legítima y para salvaguardar el necesario equilibrio entre la misma y la adaptación del ordenamiento jurídico a las nuevas necesidades. Además, los cambios que pudieran realizarse debieran tener en cuenta el impacto sobre las decisiones económicas de las entidades que una reforma pudiera tener, elemento a considerar en una fase de recuperación económica dada la relevancia actual de las BINs en relación al pago del IS.

De acuerdo con su fundamentación en el principio de la capacidad económica y la conexión entre ejercicios, tradicionalmente, la base imponible del IS se ha definido como la renta del periodo, “minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores” (art. 10.1 LIS). El establecimiento de un sistema de compensación de pérdidas de ejercicios anteriores es un elemento central en todos los impuestos que gravan la renta de las entidades en los Estados de nuestro entorno, y este sistema ha estado igualmente presente bajo distintas modalidades en las diferentes regulaciones del impuesto español. Los principales parámetros que determinan el alcance y efectos de este sistema son, el posible establecimiento de un límite de compensación sobre la base imponible del año corriente y la posible fijación de un número máximo de años en los que se pueden compensar BINs de ejercicios anteriores.

En el caso español, el régimen jurídico de compensación de BINs ya ha sido objeto de numerosas reformas, por lo que ha variado sustancialmente en los últimos cuarenta años. De forma simplificada, en la primera norma reguladora del impuesto en España, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, previó (art. 18) la posibilidad de compensar las bases negativas en los 5 años inmediatos y sucesivos. En la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se contempló inicialmente (artículo 23) la posibilidad de compensación de las bases negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyeran en los 7 años inmediatos y sucesivos. Posteriormente ese plazo se amplió a 15 años y así se incorporó en la primera redacción del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Dicho plazo fue ampliado a 18 años con efectos desde el 20 de agosto de 2011, plazo máximo que finalmente desapareció con la entrada en vigor de la vigente Ley 27/2014. La contrapartida de esta eliminación de un plazo máximo para la compensación de BINs fue el establecimiento de un límite general de compensación del 70% de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de estas bases, pudiéndose compensar sin limitaciones hasta la cuantía de un millón de euros. La existencia de esta franquicia de compensación de BINs de hasta un millón de euros supuso, *de facto*, que la mayoría de los contribuyentes en el IS, las entidades de menor dimensión, mantuvieran la posibilidad de la plena compensación de sus pérdidas pasadas y, además, desaparecía el plazo máximo para su compensación. En cambio, las entidades de mayor dimensión vieron restringida su capacidad de compensación de BINs, pero disponían de un mayor horizonte temporal para aplicarse las mismas en relación a la regulación anterior.

La insatisfacción del legislador con el nuevo sistema de compensación de BINs supuso que, en 2016, apenas dos años después de aprobarse la Ley vigente del IS, se introdujera en la ley la dis-

posición adicional decimoquinta, en la que se establecieron unos límites máximos de compensación más estrictos cuanto mayor fuera la CNN del ejercicio anterior, y con distintos límites para los ejercicios iniciados en 2016 y en 2017. Esta disposición se estableció mediante el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Esta limitación adicional a la compensación de BINs pasadas vino justificada por motivos recaudatorios, tal como se afirmó expresamente en el preámbulo del Real Decreto-ley 3/2016, siendo su objetivo contribuir a la consolidación de las finanzas públicas, propiciando “un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas”, y asegurando “el nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva”. El nuevo sistema, vigente en la actualidad, establece un esquema de compensación de BINs basado en umbrales de CNN del año anterior, manteniendo la franquicia de un millón de euros, pero dejando el límite general de compensación del 70% de la base imponible previa sólo a entidades con CNN inferior a los 20 millones de euros. El límite se fija en el 50% para las entidades con una CNN entre 20 y 60 millones de euros, estableciéndose una limitación adicional, estricta en términos de derecho comparado, del 25% para aquellas entidades con CNN superior a los 60 millones de euros.

El Comité estima oportuno recordar en este punto que la norma que establece este esquema de compensación de BINs basado en umbrales de CNN fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad²⁶⁸ ante el Tribunal Constitucional, que si bien ha sido inadmitida por razones procesales, no evita el riesgo, supra referido, de que, con el mismo razonamiento contenido en la STC 78/2020, de 1 de julio, (FJ 5) se considere que esta norma ha infringido el artículo 86.1 CE por afectarse sustancialmente al deber de contribuir (art. 31.1 CE), como también lo infringió el anterior Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, que introdujo la disposición adicional decimocuarta (“Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados”) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las principales características del actual sistema de compensación de BINs en España puede ponerse en contexto realizando un breve ejercicio de derecho comparado. En todos los Estados de nuestro entorno se aplica algún sistema de compensación de pérdidas, como parte misma de la definición de la base imponible del impuesto. Así es, en particular, en nuestros Estados pares, aquellos cuyo sistema jurídico resulta más parecido, como es el caso de Italia, Francia o Alemania. En Italia se permite la compensación sin límite temporal, con la limitación del máximo del 80 por ciento de la base imponible de cada periodo impositivo en el que se com-

²⁶⁸ Se trata de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional, mediante Auto 575/2017, de 23 de marzo de 2021. En esencia se considera que la medida altera sensiblemente la posición del contribuyente en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, por lo que podría vulnerar el art. 86 CE, de acuerdo con la doctrina anterior del Tribunal Constitucional, en particular las SSTC 73/2017 y 78/2020.

pense, estableciéndose limitaciones de diverso tipo²⁶⁹. De manera reciente, en Italia se ha planteado una reforma de la imposición sobre la renta que, además de proponer la simplificación del sistema en su conjunto, permita la traslación hacia atrás de pérdidas (“*carry back*”) para el ejercicio inmediatamente precedente²⁷⁰. En Francia las empresas pueden optar por dos métodos para la compensación de las pérdidas obtenidas durante un ejercicio: el método de traslado (*en avant* o *carry forward*) o el método de retroceso (*en arrière* o *carry back*). El método de traslado permite aplicar las pérdidas del ejercicio en curso al beneficio de los ejercicios siguientes sin limitación de duración. No obstante, la imputación de la pérdida al ejercicio siguiente está limitada, de conformidad con lo previsto en el párrafo tercero del apartado I del artículo 209 del *Code général des impôts* a 1 millón de euros al año, incrementado en el 50% de la fracción de beneficio que supere este límite. En el caso de las empresas en crisis, el límite para imputar las pérdidas al ejercicio siguiente es mayor. Así, dicho límite se incrementa con el importe de las condonaciones de deuda por parte de los acreedores concedidas a las entidades en el marco de un procedimiento de conciliación, o en el de un procedimiento de salvaguardia, de suspensión de pagos o de liquidación judicial. El límite también se incrementa cuando el beneficio del año siguiente no es lo suficientemente alto como para trasladar todo el déficit, así como cuando se ha alcanzado el límite de deducción. Por lo tanto, si una parte del déficit no puede trasladarse al año siguiente, puede trasladarse a años futuros. Finalmente, en este análisis para las grandes economías de la UE, es relevante examinar el sistema vigente en Alemania. En esta economía se permite también el traslado (*Verlustvortrag*) de las pérdidas netas de explotación de las entidades hacia adelante sin límite temporal. La Ley del impuesto de sociedades vigente de ese país también prevé una devolución opcional (*Verlustrücktrag*), limitada al año anterior y hasta 1 millón de euros (*Körperschaftsteuergesetz, KStG*, secciones 8, 8c y 8d). Por otra parte, dentro del conjunto de medidas adoptadas en respuesta a la pandemia de la COVID-19, en Alemania se aumentó el *carry back* de 1 millón de euros a 5 millones de euros para las pérdidas sufridas en 2020 y 2021, volviendo a ser de un millón a partir de 2022.

Otros Estados de la UE permiten igualmente el traslado indefinido de pérdidas, en ocasiones con limitaciones de cuantía (Austria, 75 por ciento de los beneficios de un año determinado; Bélgica, limitación por cuantía - 1 millón de euros, y 70 por ciento de la base imponible; Dinamarca, con un límite del 60 por ciento a partir de una cuantía algo mayor al millón de euros), y en algunos casos, con limitaciones de plazo de compensación, como es el caso de Finlandia (las pérdidas pueden compensarse durante un plazo de 10 años, aunque el derecho a trasladar las pérdidas fiscales

²⁶⁹ Por ejemplo, se han establecido limitaciones en el caso de que la mayoría de las acciones con derecho a voto en las juntas ordinarias de accionistas de la entidad que declara las pérdidas se transfiera a terceros y se modifique la actividad principal efectivamente ejercida

²⁷⁰ *Riforma dell’Imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, VI Commissione Permanente (Finanze), Camera dei Deputati, XVIII Legislatura, Doc. XVII, n. 10, 30 junio 2021, p. 18.

se pierde si se transmite más del 50% de las acciones de la entidad durante o después del año en que se produjeron las pérdidas), Países Bajos, con un límite de 6 años y la opción de compensación hacia atrás, si bien el plazo para las pérdidas generadas antes de 2019, el periodo de arrastre es de nueve años. En el ámbito de la UE, Polonia y Portugal, establecen los sistemas más restrictivos, ambos limitando a cinco años la posibilidad de compensación futura (12 para las pymes en el caso de Portugal), y ambos con límites cuantitativo (50 y 70 por ciento respectivamente).

La evidencia comparada señala que en otros Estados de nuestro entorno se han establecido medidas específicas de flexibilización de BINs, incluido el sistema de retroacción de pérdidas, o *carry-back* que ha propuesto la Comisión Europea en la citada Recomendación de 18 de mayo de 2021. En el IS español no ha habido nunca de manera generalizada un sistema de *carry-back*, aunque el vigente artículo 105 LIS regula un sistema de reserva de nivelación de bases imponibles, aplicable solo a entidades de reducida dimensión (por debajo de 10 millones de euros), que permite en la práctica que se anticipé el impacto fiscal de las pérdidas en que se pueda incurrir en los cinco años sucesivos. Por último, en los artículos 62 y siguientes de la vigente LIS se regula, con carácter opcional, la compensación de bases para el régimen especial de grupos de sociedades.

Examinados el régimen jurídico vigente en España, así como los modelos de otros países de nuestro entorno, y considerados los argumentos que se exponen a continuación este Comité plantea una reforma del sistema de compensación de BINs pasadas en el IS. En primer lugar, el Comité considera que un sistema de ajuste en la base imponible del período corriente por la compensación BINs pasadas es un mecanismo necesario, que encuentra su fundamento en la correcta medición de la capacidad económica de los contribuyentes y la correcta medición de la renta societaria entre ejercicios económicos. La asimetría en el tratamiento fiscal de los beneficios y de las pérdidas en el IS requiere de este sistema de compensación de BINs. El Comité concluye que la principal deficiencia técnica, en términos jurídicos y económicos, del sistema actual de compensación de BINs introducido en 2016 es su articulación en función de umbrales arbitrarios de CNN de las entidades, complementados con la existencia de una franquicia de compensación de bases hasta 1 millón de euros. El sistema de compensación de BINs puede ajustarse en términos de límites o plazos máximos de compensación, pero no debería basarse en el tamaño empresarial²⁷¹ ni perder su papel para garantizar la necesaria conexión de la renta societaria con la capacidad económica del contribuyente. Por estos motivos, se propone la eliminación de la franquicia de compensación de hasta un millón de euros y el establecimiento de un mismo límite general para todos los contribuyentes.

En relación a la posibilidad de introducir un plazo máximo de compensación para las nuevas BINs, el Comité desestima su introducción ya que este sistema generaría una discriminación no

²⁷¹ Véase la sección 9 para una discusión más detallada de los posibles efectos no deseados que una tributación efectiva discontinua en función del tamaño pudiera tener sobre la dinámica empresarial.

deseable entre contribuyentes, y en particular entre aquellos que pudieran tener la misma capacidad económica pero cuyas pérdidas se produjeron en distintos ejercicios. De ese modo, una entidad que sufriera un *shock* idiosincrático en un año bajo la nueva regulación tendría mayor proporción de su renta societaria sujeta a gravamen mientras que un *shock* de la misma naturaleza en una entidad con las mismas características bajo la actual regulación implicaría menor renta societaria. Los efectos no deseados de esta limitación del plazo de aplicación de las BINs también pudieran generarse, y concentrarse, en el segmento de entidades de nueva creación o las empresas innovadoras que tienen perfiles de pérdidas durante los primeros años de vida, o cuando realizan sus inversiones más disruptivas, y que requieren un período para generar beneficios y bases gravables. Un sistema de limitación de plazos penalizaría de forma dinámica la creación y el crecimiento de estas empresas. Finalmente, la incertidumbre sobre los efectos de la crisis económica de la COVID-19 y la magnitud de la recuperación implican que un endurecimiento en el momento actual de los plazos de compensación ahondaría en la asimetría del IS en el tratamiento diferencial entre períodos de beneficios y de pérdidas. Por otro lado, la aplicación de un límite temporal a todas las BINs pasadas se descarta, tanto por sus severos problemas jurídicos como por los negativo efectos económicos que pudieran tener, dada la magnitud de los créditos fiscales acumulados que las entidades han incorporado ya en su toma de decisiones.

Finalmente, el Comité descarta la implementación de un sistema de compensación de pérdidas estilo *carry backs*, recientemente recomendado para las pymes por la Comisión Europea para impulsar la recuperación. En primer lugar, la recomendación de la CE, así como la experiencia de los países que utilizan este mecanismo, sugieren que la activación de esta posibilidad sería más efectiva durante el período en el que se produce el *shock* agregado, retirando paulatinamente el estímulo cuando se produce la recuperación. En ese sentido, la alternativa de un sistema de compensación de BINs de naturaleza *carry backs* hubiera sido una posible medida contracíclica a valorar en los años 2020 o 2021, pero no ante un horizonte de reforma a implementar durante los 3 o 4 años posteriores al *shock*. Este sistema, además, suele aplicarse sólo para las *pymes*, siendo este Comité no partidario de introducir, de manera generalizada, nuevas medidas asociadas de manera discontinua al tamaño empresarial en una economía con déficit de tamaño empresarial medio. Por otro lado, la evidencia disponible en otras economías indica que el sistema de *carry backs* es costoso en términos recaudatorios y su implementación general permite discriminar de manera adecuada durante una crisis qué entidades son viables, contribuyendo la medida a su deseable supervivencia con efectos positivos sobre el empleo y la productividad; y qué entidades son ya empresas denominadas *zombies* sin perspectivas de rentabilidad futura y cuyo apoyo tributario es contraproducente²⁷². En ese sentido, a lo largo de este capítulo, se proponen medi-

²⁷² Véase, por ejemplo, la discusión de estos posibles efectos en Arulampalam *et al.* (2021) o Devereux *et al.* (2020).

das alternativas para afianzar la recuperación de todo el tejido productivo y que se basan en apoyar la inversión empresarial a través de una reducción del impacto del IS en coste de uso del capital.

Dada la relevancia recaudatoria de las compensaciones de BINs en el IS, el Comité ha pedido a la AEAT simulaciones sobre el impacto recaudatorio que supondría la fijación de distintos esquemas alternativos de compensaciones de BINs. Estas simulaciones no incorporan efecto comportamiento de las empresas, al no existir estimaciones creíbles sobre los mismos, pero ilustran un impacto *ex ante* de esta medida sobre las distintas tipologías de contribuyentes en función de la regulación de compensación de BINs actualmente vigente. En las Tablas III.4 y III.5 se muestran las simulaciones con los datos del año 2019, ejercicio en el que se produce un notable uso de las compensaciones de BINs, aplicando un tipo general del 50% y del 70% y eliminando la actual franquicia de un millón de euros. En ambas simulaciones, el coste recaudatorio de las medidas es menor del esperado sobre el conjunto de las entidades con una CNN superior a 60 millones de euros. Este hecho se debe a que estas entidades estarían haciendo hasta la fecha un menor uso relativo de sus BINs acumuladas, suavizando de manera intertemporal el pago del IS combinando distintas alternativas. No obstante, dado el *stock* de BINs acumuladas por estas entidades y la incertidumbre futura sobre su uso, el Comité es consciente del riesgo recaudatorio que la ampliación del límite desde el 25% actual pudiera tener en el futuro, si bien este riesgo está fundamentado por la necesaria conexión de la capacidad económica entre ejercicios para estos contribuyentes. Al mismo tiempo, el Comité considera que este riesgo recaudatorio pudiera mitigarse de manera muy sensible para las entidades de mayor dimensión con la aplicación del reciente acuerdo de la OCDE-G20 sobre un tipo efectivo mínimo aplicado sobre el resultado contable ajustado de acuerdo con las normas GLOBE. En el resto de entidades, el efecto agregado de las medidas es pequeño para las entidades con una CNN entre 20 y 60 millones de euros, concentrándose el impacto recaudatorio en las sociedades de menor dimensión que son las que disfrutan desde 2015 de un régimen de compensación más beneficioso.

Considerando estas simulaciones, la evidencia comparada en las principales economías de la UE, la incertidumbre sobre la recuperación y la necesidad de disponer de un mecanismo que no discrimine por tamaño de empresa, el Comité se decanta por la extensión del actual tipo general del 70% para todos los contribuyentes y la eliminación del sistema de franquicia²⁷³.

²⁷³ En el capítulo IV de este Libro Blanco se discutirá la única excepción contemplada a esta regla general, que afectaría a las entidades de nueva creación. En ese capítulo se discutirán con detalle los argumentos que podrían justificar esta excepción, así como las limitaciones temporales en su aplicación y el reforzamiento del control tributario para garantizar la adecuada aplicación de la misma.

Tabla III.4

SIMULACIÓN: Máximo compensación de BIINs del 50% para todos eliminando la franquicia actual de 1 millón de €

Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	58	-43.479	251.700	911.949	23.433.688	24.302.157	119.206.804	122.810.886	868.469
CNN<20 mill €	1.594.346	0	251.003	0	875.666	9.989.648	10.965.314	51.842.989	55.592.007	875.666
20 mill € < CNN < 60 mill €	6.287	0	546	27.507	2.485.289	11.600.318	2.512.886	11.709.278	27.597	4.390
CNN > 60 mill €	3.324	58	-43.479	151	8.686	10.958.751	10.922.957	55.763.497	55.590.400	-34.794
										-10.467

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

Tabla III.5

SIMULACIÓN: Máximo compensación de BIINs del 70% para todos eliminando la franquicia actual de 1 millón de €

Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.601.957	106	-66.626	239.344	482.844	23.433.688	23.810.906	119.206.804	120.522.112	386.218
CNN<20 mill €	1.594.346	0	238.778	455.905	9.989.648	10.425.013	51.842.989	53.391.805	435.965	241
20 mill € < CNN < 60 mill €	6.287	47	-11.282	455	13.195	2.485.289	2.487.202	11.600.318	11.580.731	1.914
CNN > 60 mill €	3.324	59	-55.345	111	3.684	10.958.751	10.907.000	55.763.497	55.540.576	-51.661
										-15.542

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

De manera adicional, el Comité realiza una reflexión general sobre su diagnóstico del elevado impacto recaudatorio de las BINs en el IS. El análisis realizado con toda la información y las simulaciones disponibles señala que la elevada acumulación de BINs se distribuye de manera transversal entre las entidades y los sectores de actividad, siendo particularmente relevante el *stock* relativo de BINs entre entidades de reducida dimensión con márgenes de rentabilidad declaradas muy reducidos pero que, contra la lógica económica, sobreviven en el tiempo y suavizan el pago de impuestos con el uso de las BINs. De ese modo, los intentos de aumentar la recaudación del IS a través del endurecimiento de los límites, sin afectar al plazo, darían, con el comportamiento observado hasta la fecha, retornos modestos. A modo de ejemplo, la Tabla III.6 muestra la simulación con datos de 2019 de una aplicación del umbral estricto del 25% a todas las entidades. Esta medida tendría un impacto recaudatorio de 1.600 millones de euros, sin efecto comportamiento, frente a un coste recaudatorio de la compensación de BINs en 2019 en torno a los 6.000 millones de euros.

El Comité considera también pertinente hacer dos reflexiones adicionales sobre el actual sistema de compensación de BINs desde la perspectiva del cumplimiento tributario. Por un lado, se ha destacado que el dilatado plazo para la compensación plantea, con todo, algún problema desde la perspectiva del cumplimiento que no debiera ser desdenado. El artículo 30 del Código de Comercio establece que los empresarios deben conservar sus libros de contabilidad, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros. Por otra parte el artículo 66 bis, apartado 2, de la Ley General Tributaria dispone que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años, a contar desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o la autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas, o a aplicar dichas deducciones. La normativa expuesta en el ámbito mercantil y en el tributario genera el problema de cómo hacer la comprobación de las bases imponibles entre el año 6 y el año 10. En efecto, el precepto citado del Código de Comercio establece que deben conservarse los documentos en el ámbito mercantil sólo durante ese período de 6 años, a lo que hay que añadir que la Administración no facilita ningún documento más allá del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, con lo cual no resulta viable demandar la documentación que pudiera ser necesaria para la compensación de bases imponibles negativas más allá de ese plazo. Por ello, desde el prisma de la seguridad jurídica puede ser aconsejable adecuar los plazos anteriores, homogeneizándolos para mejorar la eventual comprobación de las bases y evitar maniobras elusivas.

Tabla III.6

SIMULACIÓN: Máximo compensación de BINs del 25% para todos eliminando la franquicia actual de 1 millón de €

	Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	0	0	268.401	1.634.071	23.433.688	25.067.739	119.206.804	126.378.941	1.634.071	1.019
CNN<20 mil €	1.594.346	0	0	267.298	1.495.926	9.989.648	11.483.574	51.842.989	58.439.440	1.495.926	938
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	0	0	837	114.762	2.485.289	2.000.050	11.600.318	12.085.258	114.762	18.254
CNN > 60 mil €	3.324	0	0	266	23.383	10.958.751	10.982.134	55.763.497	55.854.243	23.383	7.035

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

En segundo lugar, desde la perspectiva del cumplimiento, el Comité estima que convendría abordar la pérdida de BINs para aquellas empresas a las que se revoca el NIF. En el apartado relativo a las actuaciones de prevención del fraude, tanto en el Plan de Control Tributario y Aduanero de 2020, como en el Plan de 2021, en relación con las sociedades inactivas o con escasa o nula actividad se recuerda que la OCDE ha considerado que estas personas jurídicas inactivas resultan potencialmente ocultadoras de la verdadera titularidad de bienes y derechos, en España o en otras jurisdicciones, y afectan con ello a la transparencia de nuestro sistema en el conocimiento y comunicación del Beneficiario Efectivo, destacándose las consecuencias previstas en nuestro ordenamiento jurídico para estos comportamientos. Junto al cierre de la página del Registro Mercantil, nuestro ordenamiento contempla la revocación del NIF, lo que impide la continuidad de la vida fiscal de la sociedad misma, tal y como se prevé en el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria y en el artículo 147 del Reglamento General de aplicación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En consonancia con lo anterior, este Comité propone establecer la pérdida de la posibilidad de compensar BINs para este tipo de sociedades en los casos de reactivación²⁷⁴.

Propuesta 28

Compensación de BINs

- a. Eliminación de la franquicia que permite compensar BINs sin límite hasta 1 millón de euros.
- b. Establecimiento de un porcentaje único de compensación de BINs para todas las sociedades sin discriminar por su tamaño empresarial. Se propone establecer el límite general actual del 70% de la base imponible previa y mantener la regla de no limitación de ejercicios para compensar BINs.
- c. Pérdida de la posibilidad de compensar BINs para aquellas sociedades a las que se revoca el NIF.

6.5. Gastos fiscalmente no deducibles

La determinación de la base imponible del IS toma como punto de partida, tal y como se ha expuesto, el resultado contable de la entidad, lo que de forma simplificada es una primera apro-

²⁷⁴ La revocación del NIF no es irreversible pues cabe su rehabilitación en aquellos casos en que desaparezcan las circunstancias que motivaron aquella conforme a lo previsto en el artículo 147.8 del precitado Reglamento. Para ello, la entidad debe solicitarlo por escrito a la Administración Tributaria y aportar la documentación que acredite fehacientemente que va a realizar una actividad económica lícita y real, que tiene un objeto social verdadero y dónde se desarrolla la gestión y dirección de los negocios, aportando información censal coherente que pueda ser constatada. La prohibición de compensación de bases imponibles negativas podría establecerse para evitar la posibilidad de rehabilitación del NIF y la fusión de sociedades en las que una de ellas tuviera el NIF revocado para aprovechar las bases imponibles negativas.

ximación al beneficio. Esto implica que el gravamen del impuesto parte, por definición, de un rendimiento neto de la entidad en el que se han tenido en cuenta los gastos necesarios para su obtención.

El principio de capacidad económica demanda que la articulación final del gravamen tenga en cuenta la renta neta, o lo que es lo mismo, que no se encuentren sometidos a gravamen los gastos necesarios para la obtención del rendimiento. Sin embargo, el legislador deberá modular, dentro de su margen de apreciación, la mejor adecuación del sistema de deducción de gastos, teniendo en cuenta asimismo la necesidad de evitar maniobras elusivas que este sistema pudiera acarrear, con la consiguiente erosión de la base gravable del IS que estas prácticas defraudatorias pudieran suponer y el alejamiento del principio de capacidad económica. Así lo afirmó el Tribunal Constitucional, con algunas consideraciones sobre el sistema de deducción en el IRPF, pero que son trasladables a esta cuestión: “[e]n el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede determinar los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en atención a las circunstancias y datos relevantes, atendida la naturaleza y finalidad del Impuesto; pudiendo tomar en consideración, entre otros factores, el grado de relación existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido por el sujeto. De otra parte, también puede tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados; pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (STC 76/1990). Finalmente, es obvio que el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la más conveniente o adecuada” [STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 B)].

En ese mismo sentido, el legislador ha delimitado, en sucesivas regulaciones, los gastos no deducibles en el IS, tanto por razones técnicas como, con frecuencia, para poner coto a determinadas maniobras que podrían calificarse de elusivas o que suponen un abuso de la norma tributaria por parte de algunos contribuyentes. De esta manera, se han establecido determinados supuestos según los cuales un gasto no podrá considerarse deducible, lo que dará lugar a la realización de un ajuste positivo al resultado contable. En la Ley del IS vigente este listado se contiene en el artículo 15, incorporándose ya limitaciones expresas, como por ejemplo a los gastos por atenciones a clientes o proveedores, que no podrán superar el límite del 1 por ciento del importe neto de la CNN del período impositivo. Además, recientemente (art. 1.1 del Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo)²⁷⁵ se han añadido una serie de reglas específicas para evitar

²⁷⁵ Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

las denominadas “asimetrías híbridas”, esto es, de forma simplificada, la situación consistente en aprovechar la diferencia en el tratamiento tributario de un mismo tipo de renta en distintos países para obtener un resultado material equivalente a la deducción, por dos veces, del mismo gasto. Ello ha sido consecuencia de la transposición escalonada a nuestro ordenamiento jurídico de la Directiva anti-abuso,²⁷⁶ norma que a su vez recoge en lo fundamental las reglas recomendadas en el informe de la Acción 2 del proyecto BEPS (*“Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”*). Finalmente, en el artículo 16 LIS se contempla la limitación de la deducibilidad de gastos financieros, en una regulación que, desde 2014, ha sido modificada en dos ocasiones (en 2020 y 2021)²⁷⁷.

El Comité valora positivamente estas actuaciones, pero considera pertinente recomendar una revisión adicional de los gastos deducibles del IS con el objetivo de valorar su idoneidad de acuerdo con los fines y objetivos del impuesto, así como garantizar la neutralidad, equidad e integridad del sistema tributario. En particular, el Comité considera que el abuso de la forma societaria, y en particular el uso de la misma para deducir en el IS gastos personales o costes de adquisición y mantenimiento de activos no afectos a la actividad económica de la sociedad, suponen un serio reto para la equidad y la suficiencia recaudatoria del sistema tributario. De ese modo, resulta prioritario evitar que contribuyentes con una elevada capacidad económica pudieran eludir la progresividad del IRPF y otros tributos que gravan la posesión o la transmisión de activos abusando de la forma societaria. Si bien la primera línea de actuación en esta cuestión se encuentra en un reforzamiento permanente del control tributario sobre estas actuaciones abusivas, la complejidad y el coste de detección de las mismas explica que en otras jurisdicciones de nuestro entorno se hayan introducido normas anti-abuso en forma de limitaciones de la deducibilidad de gastos en la imposición societaria²⁷⁸ limitando aquellos gastos

Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

²⁷⁶ La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, fue objeto de modificación por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

²⁷⁷ El apartado 1 del art. 16 ha sido modificado, primero mediante la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, y después mediante el citado Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, en conexión con la reforma consecuencia de las asimetrías híbridas.

²⁷⁸ Por ejemplo, en el ámbito de la imposición societaria, en Italia se aplican límites porcentuales, entre el 20% y el 70%, de deducibilidad a los vehículos que no constituyan un elemento esencial o absolutamente necesario para el desarrollo de la actividad económica de una sociedad. En este país también se limita al 80% la deducibilidad de los gastos asociados a los teléfonos fijos y móviles. En Portugal, se establecen límites cuantitativos a la depreciación del coste de adquisición de vehículos; dichos umbrales nominales

que con mayor facilidad puedan ser susceptibles de un uso personal. En esa línea, el Comité propone introducir nuevas limitaciones específicas en el artículo 15 de la Ley IS. En concreto, se propone limitar al menos, por ejemplo, la deducibilidad: i) al 50% de los gastos de adquisición, uso y mantenimiento de vehículos automóviles de turismo, motocicletas y ciclomotores; ii) al 50% de los gastos de adquisición, uso y mantenimiento de inmuebles de uso residencial; y, en general, iii) a los gastos de adquisición, uso y mantenimiento de bienes improductivos sin relación con la actividad económica de la entidad (por ejemplo: los gastos de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, regalos y obsequios, los asociados a las joyas y las obras de arte, o las embarcaciones recreativas). Se excluirían de la aplicación de la norma anti-abuso propuestas en los puntos i) y ii) aquellas entidades que realicen actividades económicas en las que la administración tributaria considere que estos pudieran ser bienes productivos exclusivamente afectos al desarrollo de una actividad económica (por ejemplo, el transporte o el arrendamiento de inmuebles).

Propuesta 29

Norma anti-abuso: limitación de gastos deducibles

Se propone extender los supuestos de gastos no deducibles en el artículo 15 de la LIS, introduciendo un ajuste fiscal positivo sobre los mismos con el objetivo de limitar la posibilidad de que los gastos personales asociados a la adquisición, uso y mantenimiento de determinados activos, así como otros gastos corrientes de uso personal, o cualquier bien improductivo sin relación con la actividad económica de la entidad, se incluyan como gastos deducibles en el IS, evitando, de ese modo, que se reduzca de manera artificial la capacidad económica del contribuyente persona jurídica.

6.6. Sesgo al endeudamiento

La literatura académica ha analizado con profusión el posible sesgo al endeudamiento que la imposición societaria pudiera crear (véase, por ejemplo, Mirrlees *et al.* 2011). En particular, y

máximos de deducibilidad (en euros) se elevan en el caso de los vehículos menos contaminantes. En Portugal también se establecen limitaciones que no permiten la deducibilidad fiscal de gastos relativos a dietas por gastos de desplazamiento de los trabajadores no justificados debidamente, y a embarcaciones de recreo o aeronaves de pasajeros que no se utilicen para la explotación del servicio público de transporte ni se destinen al alquiler en el marco de la actividad normal del sujeto pasivo. En Álava, Guipúzcoa y Vizcaya se establecen, por ejemplo, límites a la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de la adquisición, mantenimiento, depreciación y cualquier otro gasto vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas. Estos límites combinan porcentajes y límites máximos por vehículo y año, así como normas donde se explicita en qué casos y actividades sí serán plenamente deducibles estos gastos.

tal como se ha discutido anteriormente, la deducibilidad fiscal de los gastos financieros frente a un coste de oportunidad del capital propio no deducible fiscalmente introduce un tratamiento tributario favorable a la financiación empresarial en forma de financiación externa frente al uso de los fondos propios. De ese modo, la imposición societaria crea una distorsión en la elección de la estructura financiera de las empresas, introduciendo un sesgo al endeudamiento empresarial. Por otro lado, la deducibilidad fiscal de los gastos financieros ha sido identificada como un factor relevante en la localización de las bases gravables de las MNEs,²⁷⁹ constituyendo un canal a través del cual se producirían abusos para erosionar las bases gravables (acción BEPS número 4). De ese modo, las sociedades con capacidad para localizar sus bases gravables en distintas jurisdicciones localizarían buena parte de su financiación a través de filiales situadas en jurisdicciones con mayores tipos de gravamen, con el objetivo de incrementar sus gastos fiscalmente deducibles y, de ese modo, reducir su carga tributaria a nivel de grupo societario.

El impacto cuantitativo de la imposición societaria en el endeudamiento empresarial es una cuestión empírica de identificación compleja. No obstante, la evidencia empírica disponible indica que la predicción teórica se observa en la práctica de las economías avanzadas. Por ejemplo, existe evidencia del incremento del endeudamiento causado por la imposición societaria identificada para el caso del Reino Unido (Devereux *et al.* 2018), Canadá (Dodge y Dyck 2015), los Estados Unidos (Heider y Ljungquist 2015) o, en el caso de España, para las grandes empresas cotizadas (Clemente-Almendros y Sogorb-Mira 2016). Por otro lado, los análisis de tipos efectivos medios sobre la inversión empresarial en la UE-27, discutidos en la sección 2.1., también indican la existencia de este tratamiento diferencial a favor de la financiación de la inversión empresarial a través financiación ajena, así como su particular relevancia en el caso español, con un tipo efectivo promedio aproximadamente 8,5 puntos superior sobre la financiación con nuevo capital o beneficios retenidos frente a la inversión financiada a través de deuda.

El Comité considera que la corrección de la distorsión que la imposición societaria pudiera crear en la estructura financiera de las empresas es un objetivo de la reforma particularmente relevante, ya que el sistema tributario no debería amplificar los efectos económicos adversos que un exceso de endeudamiento empresarial pudiera crear. Por ejemplo, una elevada dependencia de la financiación externa incrementa la vulnerabilidad de las empresas ante *shocks* financieros, como pudieran ser aquellos que producen cambios bruscos en las condiciones de financiación o en el acceso al crédito del sector empresarial. Estos riesgos no sólo son relevantes a una escala microeconómica de una empresa, sino que un exceso de endeudamiento empresarial puede generar también riesgos agregados macroeconómicos y financieros. Además, un elevado nivel de endeu-

²⁷⁹ Véase, por ejemplo, Huizinga, Laeven y Nicodeme (2008) o Arena y Roper (2010).

damiento empresarial podría distorsionar la toma de decisiones de inversión de los managers, afectando a su valoración adecuada de la asunción de riesgos e incrementando la probabilidad de quiebra de una empresa. En el caso de España, a pesar del significativo proceso de desapalancamiento privado observado en la última década, la información disponible proporcionada a este Comité indica la persistencia de elevadas ratios de apalancamiento entre el conjunto de las empresas españolas sujetas al IS. Estas ratios se habrían visto incrementadas ante la crisis de la COVID-19, en particular sobre aquellos sectores más afectados por la crisis económica, introduciendo un elemento adicional de vulnerabilidad durante la recuperación. No obstante, el elevado nivel de apalancamiento empresarial se observa de manera transversal entre sectores de actividad y tamaño empresarial.

Dados los riesgos para la economía que supone un exceso de apalancamiento empresarial, existe cierto consenso en minimizar el papel que la imposición societaria pudiera generar en este proceso. Entre las medidas propuestas para reducir esta distorsión destaca la del Informe Mirrlees que propone una reducción en la base por el coste de oportunidad del capital propio, la denominada deducción ACE (*Allowance for Corporate Equity*). En el ámbito de la UE, la Comisión Europea en su propuesta DEBRA plantea la necesidad de tomar medidas en esa dirección y, aunque la propuesta precisa de aplicación está aún pendiente de concreción, la aproximación de la misma debe tenerse en consideración en una reforma del IS.

El Comité, considerando las medidas actualmente vigentes en el IS para reducir el sesgo al endeudamiento y las iniciativas en marcha en el ámbito de la UE, estima necesario plantear el siguiente análisis. En el IS existen distintas medidas que afectan a la determinación de la base gravable y cuyo objetivo sería reforzar el nivel de capitalización de las empresas y mitigar el posible sesgo al endeudamiento creado por el tratamiento preferente a la financiación externa en la imposición societaria. En concreto, la reducción en la base gravable que implica la reserva de capitalización²⁸⁰ y, en cierto modo, el incentivo fiscal que supone la reducción en la base en forma de reserva de nivelación para las empresas de reducida dimensión (ERD, en adelante)²⁸¹. Al

²⁸⁰ La reserva de capitalización se articula como una reducción en la base de hasta el 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción y a la compensación de BINS. Esta reducción puede aplicarse, de manera simplificada, cuando se produzca un incremento de los fondos propios (beneficio no distribuido) y por la cuantía que se destine a una reserva permanente durante un mínimo de 5 años y no exceda el límite anteriormente discutido del 10% de la base imponible previa.

²⁸¹ La reserva de nivelación permite a las ERD una reducción en la base de hasta el 10% de su base imponible positiva, con un límite de 1 millón de euros, por la dotación de una reserva indisponible durante 5 años con cargo a los resultados positivos del ejercicio en el que se realice la minoración en base imponible. La cuantía de esta minoración se adicionará a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos al período en que se realice la minoración, siempre que el contribuyente tenga una BIN.

mismo tiempo, la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros regulada en el IS, en línea con el marco que establece la Directiva Anti-Abuso (ATAD), limita el volumen de gasto financiero neto fiscalmente deducible al 30% de una definición de beneficio operativo, siendo deducibles en todo caso los gastos financieros hasta 1 millón de euros. No obstante, esta limitación de gastos financieros netos fiscalmente deducibles debe entenderse, principalmente, como una medida anti abuso de prácticas BEPS, ya que la gran mayoría de los contribuyentes no se encuentran afectados por esta limitación. En particular, la existencia de una franquicia de gastos financieros fiscalmente deducibles de hasta 1 millón de euros²⁸² implica que los efectos de esta medida se concentran sólo en un segmento muy reducido de grandes empresas,²⁸³ segmento empresarial en el que la regulación presume que se concentran estas prácticas abusivas. Por lo tanto, esta medida no tiene capacidad para reducir el apalancamiento empresarial entre la mayoría de contribuyentes del IS.

El Comité considera necesario introducir mejoras en el diseño de los actuales mecanismos que pretenden mitigar la distorsión de la imposición societaria en la estructura financiera de las empresas. Por ese motivo, se han examinado las implicaciones que pudiera tener la introducción de la deducción ACE, que podría formar parte de la propuesta DEBRA impulsada por la UE, al ser ésta la solución teórica que se ajustaría mejor al objetivo de neutralidad en el tratamiento tributario de la financiación empresarial. El Comité ha solicitado a la AEAT simular el impacto directo que supondría la introducción de una deducción por el coste de oportunidad de los fondos propios de las empresas españolas. La cuantía de esta deducción para cada declarante del IS se computa a partir de su nivel de fondos propios, multiplicado por un tipo de interés nocional que aproxima el coste de oportunidad que supone para ese capital el rendimiento de un activo seguro libre de riesgo. Este tipo de interés se asume, por simplicidad, equivalente al tipo del bono español a 10 años, para el que se asumen 3 posibles escenarios: 0,5%, 1,5% y 2,5%. Además, para cada escenario de tipos nacionales, se ha computado el tipo general de gravamen que compensaría la pérdida recaudatoria de la deducción, de modo que la recaudación agregada del IS fuera neutral en términos *ex ante*. Las simulaciones de estos ejercicios por tipología de contribuyentes en función de su CNN para el año 2019 se reportan en las Tablas III.7 y III.8. La eviden-

²⁸² En las economías de nuestro entorno, teniendo presente la existencia de normas específicas que regulan su aplicación, Portugal establece una franquicia de gastos financieros fiscalmente deducibles de hasta 1 millón de euros frente a los 3 millones de euros en Francia o en Alemania.

²⁸³ El ajuste positivo por la limitación de los gastos financieros fiscalmente deducibles asciende a unos 4.000 millones de euros en 2019. De esa cuantía, en torno a 1.150 millones de euros se realiza en contribuyentes con base imponible positiva, con un impacto recaudatorio estimado de unos 250 millones de euros. El impacto de la medida se concentra entre los contribuyentes de mayor dimensión, ya que un 75% de este ajuste con efectos en la base imponible positiva se realiza entre los grupos consolidados y, del 25% restante, cerca del 85% corresponde a grandes empresas.

cia muestra que la introducción de una deducción ACE pura, sin ajuste de tipo de gravamen, tendría un coste recaudatorio muy elevado, que oscilaría desde los 1,5mm de euros en un contexto de tipos de interés bajos a los 5,6mm de euros en un escenario de normalización de los tipos de interés (2,5%). Las simulaciones de la AEAT indican que, para cada supuesto de evolución de los tipos de interés, mantener la recaudación de 2019 del IS implicaría, sin efecto comportamiento, incrementar el tipo de gravamen general desde el 25% hasta un tipo de gravamen, respectivamente para cada escenario de tipos de interés, del 26,5%, el 29,5%, y el 32,5%. A partir de estos ejercicios y del análisis disponible, el Comité estima que estos incrementos de tipos de gravamen para mantener el objetivo recaudatorio del tributo generarían distorsiones de una cuantía, probablemente, mayor que la distorsión que la deducción ACE pura pudiera reducir. Esto conduce al Comité a rechazar esta medida como alternativa principal de la reforma. El CERSTE (2014) señala también la necesidad de reducir la distorsión creada por el IS en la estructura financiera de las empresas, pero descarta también una deducción ACE pura con argumentos similares a los aquí expuestos.

El Comité ha examinado una alternativa de deducción ACE incremental cuya base de cómputo no fuera el nivel sino en el incremento de los fondos propios de las empresas²⁸⁴. Una deducción de esta naturaleza pudiera ser efectiva para incentivar cambios en la composición de la estructura financiera a un coste recaudatorio inferior. La AEAT ha simulado el impacto de esta deducción por tipología de contribuyentes en función de su CNN con los mismos supuestos de tipos de interés que en el caso anterior. Los resultados presentados en las Tablas III.7 y III.8 indican, con datos de cambios en el nivel de los fondos propios de 2018 a 2019, un coste recaudatorio sensiblemente inferior, con un coste que oscila entre los 160 y los 720 millones de euros en función de los distintos escenarios de tipos de interés. Si bien el coste recaudatorio de esta medida podría ser mayor en el caso de alcanzar la efectividad en su objetivo de incrementar el volumen de fondos propios, también debe considerarse el posible incremento recaudatorio por el menor volumen de gastos financieros fiscalmente deducibles en relación a un escenario contra factual. En conjunto, el Comité considera que una medida de esta naturaleza, técnicamente se adecuaría al análisis económico vigente y a las propuestas de la UE. De ese modo, el Comité estima que debiera replantearse la permanencia de las reservas de capitalización y nivelación, si no existe un análisis que muestre su eficacia como instrumentos alternativos a esta deducción ACE incremental. Los recursos adicionales que supondría la eliminación de estos beneficios fiscales, 680 millones de euros en términos de devengo en el ejercicio 2019, financiarían la nueva deducción sin necesidad de ajustar al alza los tipos de gravamen.

²⁸⁴ Una experiencia de ACE incremental en al ámbito comparado se encuentra en el caso de Italia.

Tabla III.7

REDUCCIÓN EN LA BI POR EL COSTE DE OPORTUNIDAD DE LOS FONDOS PROPIOS

a) GENERAL: Generar un ajuste negativo del 0,5% de los fondos propios con el modelo 200

	Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	544.323	-1.475.251	0	0	23.433.688	21.958.437	27.137.717	25.241.416	19.206.804	111.151.245	-1.475.251	-920
CNN<5 millones €	1.567.903	517.239	-338.026	0	0	6.967.522	6.629.496	7.311.243	6.955.396	38.201.448	36.275.975	-338.026	-216
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	13.135	-58.187	0	0	1.483.059	1.424.871	1.589.873	1.527.059	6.707.471	6.448.395	-58.187	-3.330
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	6.631	-67.057	0	0	1.539.068	1.472.010	1.660.624	1.588.032	6.934.070	6.657.899	-67.057	-7.475
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.747	-108.024	0	0	2.485.289	2.377.265	2.747.976	2.628.900	11.600.318	11.104.236	-108.024	-17.182
CNN > 60 mil€	3.324	2.571	-903.956	0	0	10.958.751	10.054.795	13.828.000	12.542.029	55.763.497	50.684.739	-903.956	-271.948

b) INCREMENTAL: Generar un ajuste negativo del 0,5% del aumento de los fondos propios respecto a 2018 con el modelo 200

	Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	505.682	-162.004	0	0	23.433.688	23.271.684	27.137.717	26.948.501	19.206.804	118.383.808	-162.004	-101
CNN<5 millones €	1.567.903	481.938	-41.263	0	0	6.967.522	6.926.259	7.311.243	7.268.259	38.201.448	37.961.004	-41.263	-26
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	11.545	-6.191	0	0	1.483.059	1.476.867	1.589.873	1.583.250	6.707.471	6.679.772	-6.191	-354
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	5.789	-7.124	0	0	1.539.068	1.531.944	1.660.624	1.652.919	6.934.070	6.912.430	-7.124	-794
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.135	-12.866	0	0	2.485.289	2.472.422	2.747.976	2.733.810	11.600.318	11.542.088	-12.866	-2.047
CNN > 60 mil€	3.324	2.275	-94.559	0	0	10.958.751	10.884.192	13.828.000	13.710.264	55.763.497	55.298.514	-94.559	-28.447

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

Tabla III.8

REDUCCIÓN EN LA BI POR EL COSTE DE OPORTUNIDAD DE LOS FONDOS PROPIOS

a) GENERAL: Generar un ajuste negativo del 1,5% de los fondos propios con el modelo 200

	Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	544.327	-3.743.193	0	0	23.433.688	19.690.495	27.137.717	22.301.847	119.206.804	98.395.859	-3.743.193	-2.334
CNN<5 millones €	1.567.903	517.243	-891.702	0	0	6.967.522	6.007.582	7.311.243	6.369.982	38.201.448	32.981.620	-891.702	-569
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	13.135	-163.122	0	0	1.483.059	1.319.936	1.589.873	1.413.827	6.707.471	5.979.996	-163.122	-9.336
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	6.631	-188.993	0	0	1.559.068	1.350.075	1.660.624	1.495.413	6.934.070	6.097.627	-188.993	-21.067
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.747	-300.750	0	0	2.485.289	2.184.538	2.747.976	2.415.289	11.600.318	10.210.909	-300.750	-47.337
CNN > 60 mil€	3.324	2.571	-2.198.626	0	0	10.958.751	8.760.125	13.828.000	10.647.337	55.763.497	43.125.707	-2.198.626	-661.440

b) INCREMENTAL: Generar un ajuste negativo del 1,5% del aumento de los fondos propios respecto a 2018 con el modelo 200

	Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	505.766	-450.250	0	0	23.433.688	22.983.438	27.137.717	26.591.884	119.206.804	116.827.082	-450.250	-281
CNN<5 millones €	1.567.903	482.022	-114.484	0	0	6.967.522	6.853.038	7.311.243	7.191.600	38.201.448	37.520.218	-114.484	-73
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	11.545	-17.983	0	0	1.483.059	1.465.076	1.589.873	1.570.638	6.707.471	6.626.927	-17.983	-1.029
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	5.789	-19.967	0	0	1.559.068	1.519.100	1.660.624	1.638.631	6.934.070	6.843.655	-19.967	-2.226
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.135	-37.627	0	0	2.485.289	2.447.661	2.747.976	2.706.904	11.600.318	11.431.095	-37.627	-5.985
CNN > 60 mil€	3.324	2.275	-260.189	0	0	10.958.751	10.698.562	13.828.000	13.484.111	55.763.497	54.405.187	-260.189	-78.276

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

Tabla III.9

REDUCCIÓN EN LA BI POR EL COSTE DE OPORTUNIDAD DE LOS FONDOS PROPIOS

a) GENERAL: Generar un ajuste negativo del 2,5% de los fondos propios con el modelo 200

Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	544.331	-5.587.012	0	0	23.433.688	17.846.676	27.137.717	20.054.159	19.206.804	88.393.239	-5.587.012
CNN<5 millones €	1.567.903	517.247	-1.343.756	0	0	6.967.522	5.623.765	7.311.243	5.888.273	38.201.448	30.149.284	-1.343.756
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	13.135	-256.181	0	0	1.483.059	1.226.878	1.589.873	1.313.589	6.707.471	5.564.548	-256.181
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	6.631	-293.554	0	0	1.539.068	1.245.513	1.660.624	1.340.771	6.934.070	5.629.782	-293.554
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.747	-470.763	0	0	2.485.289	2.014.525	2.747.976	2.226.386	11.600.318	9.413.372	-470.763
CNN > 60 mil €	3.324	2.571	-3.222.757	0	0	10.958.751	7.735.994	13.828.000	9.285.140	55.763.497	37.636.254	-3.222.757
												-969.542

b) INCREMENTAL: Generar un ajuste negativo del 2,5% del aumento de los fondos propios respecto a 2018 con el modelo 200

Número	Beneficiados	Beneficio	Perjudicados	Perjuicio	CL original	CL simulada	CI original	CI simulada	BI POS original	BI POS simulada	coste total	media en €
Total	1.603.957	505.788	-719.550	0	0	23.433.688	22.714.138	27.137.717	26.252.639	19.206.804	115.340.588	-719.550
CNN<5 millones €	1.567.903	482.044	-182.077	0	0	6.067.522	6.785.444	7.311.243	7.120.737	38.201.448	37.104.860	-182.077
5 mil € < CNN < 10 mil €	17.472	11.545	-29.619	0	0	1.483.059	1.453.440	1.589.873	1.558.156	6.707.471	6.574.602	-29.619
10 mil € < CNN < 20 mil €	8.971	5.789	-32.002	0	0	1.539.068	1.507.066	1.660.624	1.625.226	6.934.070	6.788.416	-32.002
20 mil € < CNN < 60 mil €	6.287	4.135	-61.639	0	0	2.485.289	2.423.649	2.747.976	2.680.872	11.600.318	11.323.700	-61.639
CNN > 60 mil €	3.324	2.275	-414.213	0	0	10.958.751	10.544.538	13.828.000	13.267.647	55.763.497	53.549.009	-414.213
												-124.613

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

En relación a los actuales límites a la deducibilidad de los gastos financieros, el Comité estima que su principal función actual es la limitación de las oportunidades de erosión de la base imponible por parte de los grandes contribuyentes en línea con la Acción 4 de BEPS. La generalización de este límite a todas las sociedades, o incluso el endurecimiento del porcentaje de la actual limitación, supondría incluir como un objetivo adicional de este instrumento anti-erosión de la base la reducción del sesgo al endeudamiento del conjunto de las empresas españolas. El Comité concluye, una vez examinado el actual grado de endeudamiento del sector empresarial español, que introducir una penalización tributaria sobre el coste de financiación de deudas ya contraídas en el pasado o bien sobre coste del nuevo endeudamiento presenta riesgos para la situación financiera de las empresas altamente apalancadas, en un contexto macroeconómico de recuperación sujeto a una elevada incertidumbre. Por lo tanto, se recomienda una estrategia basada en incentivos positivos a la reducción del endeudamiento (ACE incremental) y, al mismo tiempo, esperar la concreción de la iniciativa DEBRA que pudiera introducir cambios en la actual limitación de los gastos financieros netos y, en ese caso, proceder a la adaptación de la norma en el IS.

Propuesta 30

Mitigación del sesgo al endeudamiento

- a. Diseñar una deducción de naturaleza ACE basada en el incremento de los fondos propios, con el objetivo de alinearse con las medidas que plantea la propuesta DEBRA y el análisis económico.
- b. La introducción de esta nueva deducción en el IS pudiera financiarse, sin necesidad de modificar los tipos de gravamen, con la eliminación de las reservas de capitalización y de nivelación.
- c. Mantenimiento de la actual limitación de gastos financieros fiscalmente deducibles en el IS, a la espera de la concreción de las iniciativas en el ámbito de la UE que pudieran determinar la necesidad de modificación de esta medida.

6.7. Tipo efectivo mínimo sobre resultado contable

El análisis discutido en esta sección señala la necesidad de definir una base gravable en el IS que refleje de manera adecuada la capacidad económica del contribuyente y, al mismo tiempo, minimice las distorsiones que el IS introduce en la actividad económica. La literatura económica y jurídica considera que el resultado contable, si bien es un punto de partida habitual para la determinación de la base gravable del tributo, por su vinculación con la renta potencialmente distribuida entre los socios, no es una magnitud adecuada para establecer sobre ella el tipo de gravamen. Por ese motivo, el IS en España, en línea con las jurisdicciones de nuestro entorno, dispone de toda una arquitectura normativa para ajustar el resultado contable a una magnitud que minimice las distorsiones del impuesto. Las justificaciones que explican la existencia de dicha normativa, así como la complejidad que introduce la misma en el sistema tributario, no pueden

obviarse estableciendo un tipo mínimo, de la cuantía que sea, sobre el resultado contable. La omisión de esta lógica supondría, además, mantener un impuesto complejo con el objetivo de reducir las distorsiones creadas por el IS y, al final del camino, establecer un recargo basado en el resultado contable que introduce de nuevo estas distorsiones y no grava de manera adecuada la capacidad económica del contribuyente. Por lo anterior, el Comité recomienda no establecer un tipo mínimo sobre el resultado contable de las sociedades en el IS vigente por ser esta medida técnicamente deficiente.

En cualquier caso, el Comité recuerda que los recientes acuerdos sobre tributación efectiva mínima de la renta societaria en el seno de la OCDE-G20 y la propuesta de Directiva toman como referencia para establecer un nuevo gravamen sobre la renta de las sociedades de mayor dimensión una base que parte de un beneficio contable cuya determinación se realizará de acuerdo con las reglas GLOBE (véase la detallada discusión contenida en la sección 3). Los detalles de esta regulación están aún pendientes de concreción, así como la efectividad y alcance entre los contribuyentes, pero este Comité considera preciso hacer una reflexión sobre la complejidad adicional que supone para la articulación de la imposición societaria disponer de bases gravables sobre una misma actividad definidas con reglas distintas y con un tratamiento diferencial entre contribuyentes. Por ese motivo, una vez se concrete la implementación definitiva del nuevo marco de la imposición societaria a nivel global, el Comité considera deseable introducir consistencia interna entre el IS y la nueva tributación internacional. Al mismo tiempo, la articulación de esta consistencia no tendría que perder de vista que la imposición societaria debiera conjugar los objetivos de equidad, gravando la capacidad de pago real del contribuyente, y eficiencia, reduciendo las distorsiones del tributo en la actividad económica.

7. LOS TIPOS DE GRAVAMEN

En las secciones 2 y 4 se ha discutido la relevancia del tipo de gravamen en el IS como un instrumento de competencia fiscal internacional, haciendo particular mención a la literatura económica que resalta su papel como un factor determinante, tanto para la localización de la actividad económica y la realización de proyectos de inversión, como para la localización de los beneficios gravables entre jurisdicciones por parte de las MNEs. Al mismo tiempo, debe señalarse que cuando el uso de sociedades, incluso aquellas que se encuentran afectas a una actividad económica, puede constituir un instrumento por parte de las personas físicas para evitar la progresividad del impuesto personal sobre la renta, la existencia de menores tipos de gravamen en el IS puede generar problemas de equidad horizontal y vertical y, además, es un incentivo adicional para el trasvase de las rentas de los contribuyentes del IRPF al IS.

De ese modo, la fijación del tipo de gravamen debe ponderar, principalmente, los efectos esperados en dos dimensiones. Por un lado, se deben valorar los efectos que el nivel del tipo de gravamen tiene sobre la actividad y la competitividad de la economía, teniendo presente que aquellos países con mayores dificultades para atraer inversiones por sus menores ventajas competitivas, por ejemplo, un déficit de capital humano o tecnológico, suelen usar el tipo de gravamen para atraer capital. Por otro lado, en una economía en la que las instituciones para el control tributario, en el ámbito administrativo y judicial, no tienen suficiente capacidad para realizar un control exhaustivo del complejo uso de la forma societaria como instrumento de elusión o evasión impositiva, la competencia a través de menores tipos de gravamen en el IS puede erosionar la capacidad recaudatoria de la imposición sobre la renta personal, así como generar efectos arrastre negativos en la recaudación de la imposición sobre el consumo. En particular, los incentivos a la creación de sociedades por parte de las personas físicas para eludir y evadir la progresividad del IRPF pudieran también facilitar la inclusión de consumo personal como gasto asociado a una actividad económica y, de ese modo, declarar un mayor IVA soportado o eludir el pago de otros tributos indirectos como, por ejemplo, el ITP o el IVA por adquisición de bienes inmuebles.

La evidencia discutida en la sección 2 muestra cómo el tipo general de gravamen sobre la renta de las sociedades en las economías de la UE-27 ha experimentado una tendencia decreciente en las últimas décadas. Esta reducción se explica por la competencia fiscal entre jurisdicciones, tanto dentro como fuera de la UE, así como por la tendencia favorable a reducir las distorsiones creadas por la imposición societaria a través de ampliaciones de las bases sujetas a gravamen compensadas por reducciones de los tipos impositivos. España ha seguido esta tendencia con reducciones de tipo general de 10 puntos en menos de una década, disminuyendo 2,5 puntos en 2007 y 2008, 2 puntos en 2015 y 3 puntos en 2016. El resultado de este proceso es un tipo general de gravamen en 2021 por encima del tipo promedio en las economías de la UE-27, pero por debajo del tipo de gravamen de las grandes economías europeas (véase sección 2.1.4). No obstante, en estas comparaciones debe tenerse presente que Eurostat no incluye el IAE en el tipo

de gravamen de la imposición societaria en España al no estar la base de este tributo directamente relacionada con una medida de renta²⁸⁵. El Comité considera que este tributo sobre la actividad económica que recae sobre las sociedades con una CN superior al millón de euros forma parte, desde un punto de vista conceptual, de la imposición societaria. Los datos de recaudación agregada y por tipos de contribuyentes disponibles para el IS y el IAE revelan que la recaudación del IAE equivaldría, aproximadamente, a 2 puntos adicionales en el IS para los contribuyentes gravados por el tributo. De ese modo, el tipo de gravamen conjunto de la imposición societaria en España se estima en unos 5 puntos por encima del tipo promedio de la UE-27, pero aún por debajo del tipo medio de gravamen de Alemania, Francia o Italia.

Al mismo tiempo, el diagnóstico realizado por este Comité considera relevante limitar los incentivos a la migración de bases desde la imposición personal sobre la renta al IS, así como a no aumentar las diferencias entre la tributación de las actividades económicas sujetas en el IRPF y las actividades que se realizan a través de forma societaria y tributan en el IS. Por otro lado, los problemas de abuso de la forma societaria se concentrarían entre segmentos de contribuyentes que no suelen estar sujetos a gravamen en el IAE.

Considerando la evidencia disponible, el Comité concluye que en este momento no deben realizarse cambios en el tipo general de gravamen del IS, centrándose su reforma en mejorar su diseño y en la ampliación de la base sujeta a gravamen. La evolución de la competencia fiscal en la UE-27, la eficacia de la reforma del IS para incrementar la base sujeta y el grado de control tributario sobre la base declarada determinarán si es posible y necesario reducir el tipo de gravamen del IS en el futuro. No obstante, tal como se discutirá en la sección 9, el Comité plantea, en un contexto en el que es necesario consolidar la recuperación económica, combinar medidas que amplíen las bases sujetas en el IS con una reforma del IAE con el objetivo de mantener la recaudación y, al mismo tiempo, reducir el tipo de gravamen resultante del conjunto de la imposición societaria. Esta reforma del IAE, además de mejorar la eficiencia asignativa y contribuir a la simplificación del sistema tributario, pretende mejorar la competitividad de las empresas españolas, eliminar discriminaciones de gravamen asociadas al tamaño empresarial, reducir el coste de uso del capital y fomentar la atracción de capital.

Finalmente, este Comité considera necesario hacer una reflexión sobre los elementos a valorar ante la posibilidad de establecer futuros cambios en los tipos de gravamen o en la tributación efectiva de las sociedades en España en función de la evolución de la tributación internacional.

²⁸⁵ Alemania e Italia disponen de impuestos subcentrales que gravan la actividad económica de las sociedades y que se incluyen dentro de la imposición sobre la renta societaria en las estadísticas de Eurostat al definirse su base sobre la renta de las sociedades. El IAE español no se incluye formalmente en esta categoría impositiva por una definición arcaica de su base impositiva, pero sí se tiene en consideración al computar los tipos efectivos sobre la inversión empresarial publicados por Eurostat.

En particular, la concreción de los detalles del acuerdo de la OCDE-G20, la propuesta de Directiva y las iniciativas a nivel europeo anteriormente discutidas, que tienen como objetivo la determinación de una base imponible común en la UE, determinarán hasta qué punto España tiene capacidad para ajustar sus tipos de gravamen en el IS. Por ejemplo, reformas en el ámbito europeo que amplíen la base sujeta a tributación permitirían ganancias de eficiencia adicionales a través de una reducción del tipo general de gravamen del IS cuya magnitud estará en función de los objetivos recaudatorios que se establezcan. En ese sentido, las reformas y propuestas sobre imposición societaria que se están desarrollando en el ámbito internacional siguen esta tendencia, pero están focalizadas en los contribuyentes de mayor dimensión. En concreto, la evidencia comparada sugiere una estrategia tributaria sobre los grandes contribuyentes basada en reducir las distorsiones de la imposición societaria, e introducir limitaciones a la competencia fiscal, a través de reducciones de tipos de gravamen sobre bases impositivas amplias sujetas a un mayor control tributario. No obstante, esta tendencia a las reducciones de tipos presenta riesgos una vez se extienda a los contribuyentes de menor dimensión cuya actividad económica se realiza, principalmente, a nivel interno. Por ese motivo, el Comité recomienda, antes de proceder a una reducción de tipos de gravamen, reforzar el control de las bases declaradas por los contribuyentes y, en particular, sobre los que pudieran realizar un abuso de la forma societaria para reducir su carga tributaria. De ese modo, las ganancias de eficiencia serían compatibles con garantizar la equidad horizontal y vertical del sistema tributario.

8. BENEFICIOS FISCALES Y REGÍMENES ESPECIALES

8.0. Recomendación general

El Comité ha discutido y examinado el conjunto de beneficios fiscales y regímenes especiales vigentes en el IS. Esta valoración ha considerado una amplia batería de descriptivos sobre la tipología de declarantes beneficiados y su impacto recaudatorio proporcionada por la AEAT. El Comité reitera, en línea con su reflexión general discutida en el capítulo I de este Libro Blanco, que los beneficios fiscales en el IS son excepciones a la norma, cuya articulación supone, en buena parte de los casos, distanciarse del principio de capacidad económica del contribuyente y que, por lo tanto, deben estar plenamente justificados y evaluados. La justificación y valoración de los mismos depende de su eficacia para alcanzar de modo eficiente los objetivos de política económica que establezca el legislador. Por ejemplo, los objetivos fijados en las políticas de innovación o de vivienda, y los instrumentos alternativos para alcanzarlos, son los que deben considerarse en el análisis y en el diseño de los beneficios fiscales en forma de deducciones asociadas a las actividades de I+D+i o el régimen especial de las Socimi. De ese modo, el Comité concluye que, como recomendación general, los beneficios fiscales deben estar sujetos a un proceso de evaluación permanente, siguiendo la buena práctica que ha supuesto el reciente ejercicio de evaluación de los mismos contenidos en el *Spending Review* de la AIReF (2020), y el compromiso de evaluación anual de estos beneficios incluido en el componente 28 del PRTR. El Comité valora positivamente estas actuaciones y compromisos, si bien recomienda profundizar y reforzar la cultura de la evaluación independiente de las políticas económicas y, en particular, la de los beneficios fiscales. En particular, el Comité recomienda que se estudie la posibilidad de establecer que estas evaluaciones sean vinculantes para el legislador.

Al mismo tiempo, considera que el legislador debería plantearse la posibilidad de incorporar la condicionalidad en el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales a una evaluación de los mismos transcurrido un determinado período después de su introducción. De ese modo, los nuevos beneficios fiscales se establecerían con carácter temporal por defecto, debiendo ser confirmados sólo tras una evaluación positiva. En caso de una evaluación positiva, estos beneficios fiscales debieran seguir también la regla general e incorporarse en el futuro al calendario de evaluación periódica de los mismos.

Propuesta 31

Evaluación permanente de los beneficios fiscales

- a. Se recomienda evaluar de manera individualizada y periódica la eficacia, en relación con los objetivos establecidos por el legislador, de todos los beneficios fiscales incluidos en la Memoria de Beneficios Fiscales del IS. En el caso que dicha evaluación no fuera positiva, se recomienda su eliminación.

- b. En el caso de introducir nuevos beneficios fiscales, se recomienda condicionarlos a establecer un período transitorio de vigencia de la norma, por ejemplo, un máximo de 5 años, al final del cual debe evaluarse su eficacia. Sólo una valoración positiva conllevaría el mantenimiento del beneficio fiscal en el impuesto.
- c. Las evaluaciones debieran realizarse de manera independiente, basarse en criterios científicos, y tanto las metodologías, como los datos y los resultados tendrían que ser accesibles y sujetos a discusión por parte de la comunidad investigadora.

El Comité estima que su recomendación sobre la necesidad de evaluación presente y futura de los beneficios fiscales no impide examinar los déficits en el diseño de la norma o establecer recomendaciones específicas para su posible reforma en función de la evidencia disponible, el derecho comparado o los análisis parciales ya disponibles. De acuerdo con esta premisa, además de estas recomendaciones generales, el Comité considera necesario hacer una serie de valoraciones y reflexiones en relación a una selección de beneficios fiscales de particular relevancia. Estos beneficios fiscales se han seleccionado por su impacto en términos de la determinación de la capacidad de pago del contribuyente, su papel como instrumento de competencia fiscal internacional, el amplio debate público existente sobre los mismos por su posible efecto negativo en la equidad del sistema tributario, o el uso de los mismos a escala internacional para alcanzar objetivos de política económica.

8.1. Ajustes extracontables que constituyen beneficios fiscales

El Comité estima que, en aras de alcanzar y mantener una adecuada medición de la capacidad económica del contribuyente sujeto al IS, adquiere especial relevancia la necesidad de someter a una evaluación periódica aquellos ajustes extracontables o fiscales que tengan la consideración de beneficios fiscales. El Comité considera que, en línea con la discusión contenida en la sección 6, a lo largo del tiempo se habrían introducido un amplio conjunto de ajustes extracontables que constituyen un incentivo fiscal sin que, hasta la fecha, se haya valorado su efectividad. Algunos de estos ajustes que afectan a la determinación de la base gravable pudieron estar justificados en el momento de su introducción. Sin embargo, a pesar de los cambios de la realidad económica y tributaria, se observa una elevada persistencia de los mismos, contribuyendo la misma a extender la ya amplia lista de ajustes e incrementando la complejidad del tributo.

8.2. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*Patent Box*)

El Comité realiza una reflexión sobre el mantenimiento o eventual supresión del régimen de *Patent Box* (PB, en adelante) regulado en el artículo 23 de la Ley IS. Esta reflexión se plantea, fundamentalmente, en dos coordenadas:

La primera, la razón de ser y efectividad de este incentivo fiscal, cuyo objetivo fundamental es el fomento de la actividad de I+D. En este sentido, hay argumentos a favor de su mantenimiento,

tanto desde una perspectiva económica como jurídica. En relación con los argumentos económicos, la pérdida de recaudación que supone la aplicación del incentivo fiscal puede verse compensada por los efectos positivos que implica un incremento de esta actividad, en términos de crecimiento económico y competitividad, al poder generar la innovación resultado de esta actividad un efecto *spillover* en el sistema productivo. En cuanto a los argumentos jurídicos, la protección y fomento del I+D puede ser un objetivo legitimado por fines constitucionalmente protegidos, tales como la salud o el medio ambiente.

Desde otra perspectiva, el PB puede considerarse cuestionable por ser un incentivo que prima el output de una actividad que se acumula con los incentivos también existentes en relación con los costes de los inputs de esta misma actividad (ej. deducciones a la I+D+i).

En cualquier caso, el Comité estima que una consideración favorable respecto de los regímenes de PB, exige que concurran, al menos tres circunstancias.²⁸⁶ la primera, que un incentivo aplicado sobre los resultados de la investigación debe estar justificado; la segunda, que el régimen debe ser proporcional y eficiente en la consecución del objetivo perseguido; la tercera, que la evaluación del incentivo es necesaria y relevante para considerar el PB una buena práctica.

La segunda coordenada para considerar es la de la competencia fiscal, teniendo en cuenta los países de nuestro entorno, especialmente en la UE, que aplican este incentivo, lo cual implica que puede actuar como instrumento de atracción para la localización de activos intangibles y, en sentido contrario, un riesgo de deslocalización de este tipo de activos ante una eventual supresión del régimen de PB. En ese sentido, es necesario recordar aquí el actual déficit en la generación y la localización de activos intangibles de la economía española en comparación con otras economías de la UE.

El equilibrio entre los aspectos positivos y negativos de estas dos coordenadas es el principal objetivo que debe presidir una regulación adecuada del régimen de PB.

Un primer mecanismo en aras a conseguir este equilibrio, eliminando aspectos negativos como la desconexión del beneficio fiscal con la actividad I+D y su consiguiente utilización como mero instrumento de planificación fiscal agresiva, fue el establecido en cumplimiento de la Acción 5 del Plan de Acción BEPS de la OCDE sobre Regímenes Fiscales Preferentes, y que se concretó en el denominado “enfoque del nexo” (*MNA*). Este enfoque que tiene sin duda un perfil anti abuso, implica que el beneficio fiscal sólo se aplica si la renta procede de una actividad de investigación real y sustantiva, aparte de estar limitado a rentas procedentes sólo de determinado tipo de intangibles. Este enfoque del nexo es al que responde la vigente regulación del PB en el artículo 23 de la Ley IS.

Una vez adaptado el PB al enfoque del nexo, un criterio que debe prevalecer es la consistencia o coherencia con los regímenes de PB que han adoptado este enfoque (los denominados “PB

²⁸⁶ Gil García (2021).

cumplidores”), ya que ello supone, en definitiva, dar viabilidad a una normativa adecuada a los estándares recomendados por la OCDE, preservando un marco de certidumbre en el que los Estados puedan mantener sus decisiones de política fiscal (en este caso, un incentivo output al I+D), a condición de no incurrir en prácticas abusivas de competencia fiscal lesiva.

En beneficio fiscal que supone el PB para las empresas españolas de mayor dimensión puede verse afectado por las reglas sobre el Pilar II (publicadas por la OCDE el 20 de diciembre de 2021) y su aplicación en la UE (propuesta de Directiva COM (2021) 823 publicada el 22 de diciembre). En particular, el Comité considera que la aplicación del PB, como la de cualquier otro incentivo, puede tener un efecto negativo a efectos del cálculo de la tributación mínima según dichas reglas, aunque deberá tenerse en cuenta el efecto, en cada caso concreto, de los ajustes sustantivos (basados en un porcentaje del coste de plantilla y determinados activos tangibles). Por otra parte, tanto la OCDE como la Directiva, permiten aplicar la tributación mínima que, en su caso, regulen los Estados en su legislación interna, siempre que su cálculo sea similar o se ajuste a lo previsto en aquellas reglas (lo que en el caso de la legislación española exigiría, probablemente, adaptar el artículo 30 bis de la Ley del IS introducido en la Ley de Presupuestos de 2022).

Por otro lado, la evidencia proporcionada por la AEAT indica que el impacto recaudatorio del ajuste negativo en la base imponible que supone el PB es, en términos agregados, reducido, con un impacto de 89 millones de euros en 2019 (cerca de 100 millones de euros en el promedio del período 2015-2019). Este beneficio se concentra en un número reducido de contribuyentes, 151 en 2019, siendo 82 grupos los que concentran más del 90% del beneficio fiscal. Esta evidencia indica un alcance cuantitativo limitado del régimen de PB en el IS, en línea con los modestos resultados de la actividad innovadora en España. Considerando los argumentos y la evidencia discutidos en este apartado, así como la necesidad de fomentar la innovación y la acumulación de activos intangibles en España, el Comité propone mantener el PB y proceder a una evaluación del impacto y eficacia que tiene para alcanzar sus objetivos.

Por otro lado, teniendo en cuenta que el régimen de PB es de aplicación general, y no sólo para las sociedades afectadas por las reglas del Pilar II y que, incluso en estos casos, no es posible todavía determinar con exactitud cuál va a ser el impacto de estas reglas sobre las empresas españolas, un criterio de prudencia aconseja no tomar por ahora, decisiones radicales en relación con la actual regulación del régimen de *Patent Box*.

Propuesta 32

Mantenimiento del *Patent Box*

Mantenimiento del *Patent Box* en su regulación actual, condicionada a una evaluación de su impacto efectivo en los resultados de la actividad innovadora, así como en la creación y fortalecimiento de activos intangibles con efectos positivos en la competitividad de las empresas españolas.

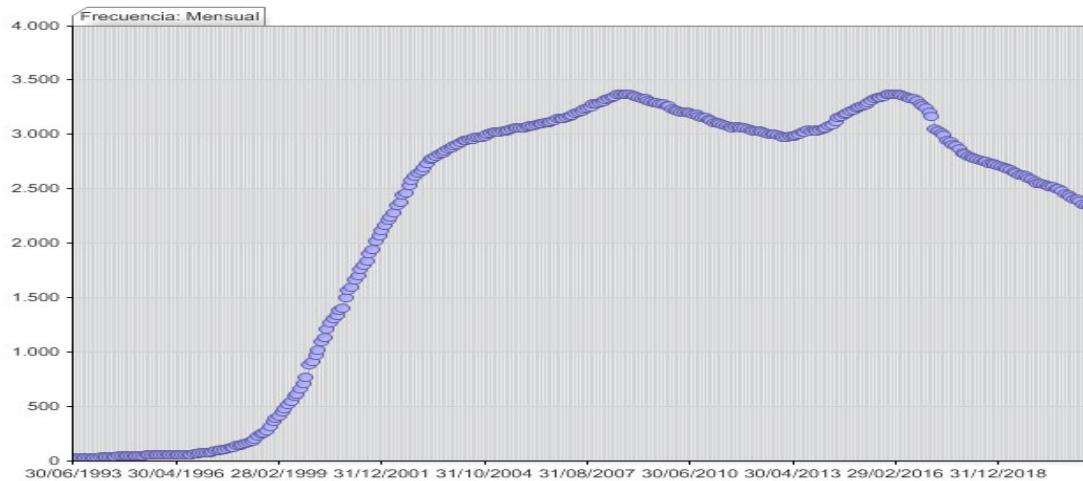
En su caso, en el proceso de adaptación de la normativa española a lo dispuesto en la Directiva sobre aplicación del Pilar II, valorar el impacto de dicha normativa en relación con este incentivo sobre las empresas afectadas y en qué medida pudiera ser ésta una circunstancia que aconsejara revisar el actual régimen de Patent Box.

8.3. Las SICAV

Las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV, en adelante) constituyen una modalidad de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC, en adelante) de carácter financiero que fueron introducidas en nuestro ordenamiento por la Ley 46/1984, de 26 de diciembre y que en la actualidad están reguladas, básicamente, en la Ley 35/2003 de 4 de noviembre. Estas entidades existen con diferentes denominaciones en todos los Estados miembros de la UE, aunque su regulación específica varía en cada economía, así como su tributación en la imposición societaria o la regulación sobre la exigencia de un número mínimo de accionistas para su constitución. Nacieron con la finalidad de ofrecer un instrumento que permitiera integrar los fondos de una pluralidad de ahorradores individuales que, por sí mismos, no estarían en condiciones de acceder a este vehículo de inversión. En concreto, el objetivo de las SICAV consiste en captar recursos para fomentar la inversión de manera colectiva y diversificada en activos e instrumentos financieros. El instrumento se justifica por la voluntad de ofrecer a los inversores mayor flexibilidad y una mayor capacidad de participar en la toma de decisiones de inversión y, al mismo tiempo, disponer de las ventajas de la inversión colectiva a través de la diversificación de las carteras de inversión y una gestión profesional de las mismas. Para su constitución se exige un capital mínimo desembolsado de 2.400.000 euros y éstas han de contar con un número de accionistas no inferior a 100, requisito éste último que deberá concurrir durante al menos las tres cuartas partes del período impositivo. Este requisito sobre el número de accionistas tiene como objetivo garantizar la naturaleza colectiva de la inversión financiera. Cumpliendo estos requisitos las SICAV vienen tributando desde 1991 (tras la modificación operada en su régimen por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991) al tipo de gravamen reducido del 1 por ciento en el IS, en línea con la tributación de los fondos de inversión, sin que se exigiera una inversión mínima a sus socios. En cuanto a la tributación de los partícipes de las SICAV, estos serán gravados en la base del ahorro del IRPF por las ganancias o pérdidas patrimoniales que se deriven de la transmisión de las acciones. Al mismo tiempo, tributarán también en la base del ahorro del IRPF los dividendos que, en su caso, repartieran dichas instituciones entre sus accionistas.

En el Gráfico III.15 se muestra la evolución del número de SICAV registradas en España. Según las estadísticas publicadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV, en adelante), el número de estas entidades creció con fuerza desde su creación hasta alcanzar su techo, a fecha 30 de septiembre de 2009, con un total de 3.369, iniciando un ligero descenso durante la crisis económica y alcanzar las 2.970 a fecha 28 de febrero de 2013, para revertir y alcanzar de nuevo cifras máximas (3.368) el 29 de febrero de 2016. Desde ese momento se inicia un paulatino descenso en el número de SICAV hasta llegar a 2.307 a fecha 30 de septiembre de 2021.

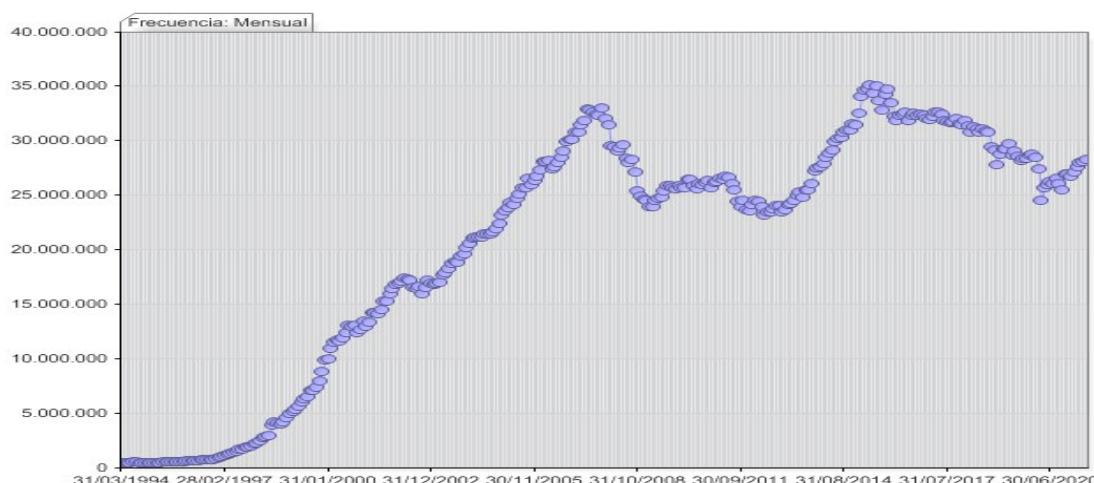
Gráfico III.15
Evolución del número de SICAV registradas en España



Fuente: CNMV Series Estadísticas (<https://www.cnmv.es/Portal/Publicaciones/SeriesWeb/PagSerie.aspx?serie=IS0001>).

En términos de patrimonio gestionado, de acuerdo con los datos de la CNMV, las SICAV representan en torno al 10% del total de IIC. La evolución del patrimonio de las SICAV (véase Gráfico III.16) indica que, en términos nominales, creció con fuerza desde su creación hasta la crisis financiera internacional iniciada en 2007, momento en el que se produce una caída del valor del patrimonio gestionado, para recuperarse a partir de 2012 y alcanzar el techo de patrimonio gestionado, el 31 de mayo de 2015 con unos 35.096 millones de euros (3,3pp de PIB). Desde ese momento se produce una tendencia a la reducción del volumen de patrimonio gestionado por estos instrumentos, situándose el mismo, con datos de 30 de junio de 2021, en 28.291 millones de euros (2,3pp del PIB de 2019).

Gráfico III.16
Evolución del patrimonio de las SICAV registradas en España



Fuente: CNMV Series Estadísticas (<https://www.cnmv.es/Portal/Publicaciones/SeriesWeb/PagSerie.aspx?serie=IS0009>).

El beneficio fiscal que supone la aplicación del tipo reducido de gravamen en el IS a las SICAV es uno de los trece beneficios fiscales que han sido analizados por parte de la AIReF en julio de 2020 en el marco de la segunda fase del *Spending Review* comprometido con la UE²⁸⁷. La evaluación de la AIReF concluyó que las SICAV sí contribuyen a su objetivo de aumentar la inversión financiera, aunque no siempre se consigue que dicha inversión tenga una naturaleza colectiva porque en muchas ocasiones un único accionista tiene porcentajes muy elevados de participación y los restantes una participación insignificante. A partir de esa evidencia descriptiva, AIReF concluyó que “se podría estar produciendo una utilización de dichas instituciones para la gestión personal exclusiva de grandes patrimonios”. En concreto, según los datos proporcionados por la AIReF en el 36% de estas sociedades un accionista tiene más del 90% de la sociedad, en el 69% de ellas un solo accionista controla más del 50% de las acciones y, adicionalmente, en el 54% de ellas los tres principales accionistas tienen más del 90% de las acciones. La AIReF también señaló que la tributación de las SICAV suele estar exenta (ej. Alemania, Francia o Italia) en los países europeos que tienen instrumentos similares, así como que los requisitos de los accionistas para utilizar este tipo de vehículos de inversión son más laxos que en España²⁸⁸. Considerando esta evidencia, la AIReF recomendó reforzar los requisitos para mejorar el cumplimiento efectivo de la naturaleza colectiva de la inversión a través de las SICAV.

A la vista de los resultados y las recomendaciones de esta evaluación, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha modificado el artículo 29.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para introducir la obligación para todos los accionistas de estas entidades de tener un mínimo en el capital igual a 2.500 euros o 12.500 tratándose de SICAV por compartimentos, determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones. Con ello se trata de reforzar los requisitos para mejorar el carácter colectivo que debe predicarse de estas sociedades que es el que justifica la aplicación del tipo de gravamen reducido. Por otra parte, frente a la situación anterior en la que era la CNMV la entidad encargada de controlar el número de accionistas, tras esta reforma la comprobación de dicho requisito puede ser realizada por la AEAT.

El Comité estima oportuno realizar una serie de reflexiones teniendo presente que las SICAV tienen un papel muy destacado en el debate público sobre la tributación en España y existen amplias reclamaciones que piden la extinción de este beneficio fiscal por motivos de equidad tributaria. En primer lugar, el Comité constata, en la misma línea que la AIReF, que estos vehículos de inversión colectiva se encuentran presentes en los países de nuestro entorno y su diseño no sólo es homologable al existente en España, sino que su tributación en la imposición

²⁸⁷ Cfr. AIReF (2020).

²⁸⁸ Portugal sería la economía de la UE donde el tratamiento tributario y los requisitos de las SICAV eran más exigentes.

societaria es aún menos gravosa. De ese modo, no se aprecia la existencia de un privilegio fiscal en el IS distinto al existente en otras jurisdicciones de la UE y, por lo tanto, se estima que el endurecimiento de su tratamiento tributario o su eliminación debería tener presente de nuevo la coordenada de la competencia fiscal internacional y sus posibles efectos. En segundo lugar, a nivel interno, el Comité constata que el beneficio fiscal que supone el tipo reducido del 1% en el IS es el mismo beneficio fiscal que disfrutan en este tributo otras IIC, como son los fondos de inversión, e incluso superior al tipo del 0% de los fondos de pensiones. No situándose en el IS el privilegio de las SICAV, el Comité considera que la principal ventaja que confieren las SICAV a sus accionistas, tal como ha manifestado la AIREF, es que permiten a los mismos una mayor flexibilidad y capacidad de decisión en las decisiones de inversión, frente a otros IIC. No obstante, los requisitos para acceder a esta flexibilidad implican, en la mayor parte de los casos, que al menos alguno de sus accionistas tenga una elevada capacidad económica y, por lo tanto, esta flexibilidad en la práctica se entiende como un beneficio al que sólo pueden acceder unos pocos contribuyentes y, en concreto, los de mayor patrimonio. En tercer lugar, el Comité recuerda que los accionistas personas físicas de estas entidades tributan en la base del ahorro del IRPF tanto por las ganancias (o por las pérdidas) patrimoniales en la transmisión de las acciones de las SICAV, así como por los dividendos que estas pudieran distribuir. Sin embargo, la evidencia sugiere que, en la práctica, estas entidades pudieran no repartir dividendos en la misma proporción que otras entidades, y sus accionistas no realizar plusvalías latentes para evitar la tributación en el IRPF. De ese modo, la mayor capacidad de control para decidir las inversiones o decidir la política de reparto de dividendos por parte de los accionistas pudiera servir a los mismos para dilatar indefinidamente su tributación de las rentas del capital. Esta estrategia de dilatación de la tributación pudiera ser más sencilla de implementar cuando el control de las SICAV se concentra en un accionista o en miembros de la misma SICAV vinculados por parentesco, desvirtuando de ese modo el objetivo último de esta entidad, que es el fomento de la inversión colectiva y diversificada en instrumentos financieros.

En opinión de este Comité, la desvirtualización en la práctica de la naturaleza colectiva de inversión persiguiendo otros fines tributarios, junto con la coordenada de la competencia fiscal internacional, son los elementos centrales para valorar la reforma y el mantenimiento de las SICAV. De ese modo, el Comité estima que la primera línea de actuación sería el reforzamiento de la naturaleza colectiva de las SICAV y un mayor control de la misma, para garantizar que se constituyen con ese objetivo. En opinión de este Comité, las medidas incluidas en la Ley 11/2021, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, van dirigidas a atajar dónde se concentran los problemas existentes en esa dimensión. La segunda cuestión a considerar es la relativa a la idoneidad del tipo reducido del 1% en el IS, así como la problemática generada por la no tributación de los socios de las SICAV por los dividendos no repartidos o por las plusvalías no realizadas. El Comité estima que las SICAV presentan en buena medida una problemática común con otras IIC como son los fondos de pensiones o los fondos de inversión. No obstante, la principal dife-

rencia radica en la mayor facilidad para un accionista con un elevado patrimonio acceder a este vehículo para realizar esa dilatación de la tributación de las rentas del capital. En ese ámbito, el Comité estima que las posibles medidas a articular no se encuentran por el lado del tipo de gravamen del IS, en el que la tributación de las SICAV sujetas al impuesto lo hacen por pura técnica tributaria y a un tipo reducido para evitar el exceso de tributación. Sin embargo, el posible tratamiento de esta cuestión por parte del legislador se situaría de manera más adecuada en el IRPF o el IPN, ya que es en la imposición personal sobre la renta o sobre la riqueza donde se debe gravar la capacidad económica de los contribuyentes personas físicas. Finalmente, la ordenada de la competencia fiscal internacional implica que, ante un contexto en el que los países de nuestro entorno disponen de vehículos de inversión colectiva similares a las SICAV, la desaparición o endurecimiento de este régimen debe ponderar los riesgos de estas reformas. En particular, la evidencia internacional muestra una elevada movilidad de los contribuyentes con mayor patrimonio, así como la capacidad y facilidad para localizar sus inversiones en vehículos de idéntica naturaleza en otras jurisdicciones, Estados de la UE, dada la libertad de movimientos de capitales existente. Si bien la aplicación de la transparencia fiscal internacional pudiera ser una herramienta para garantizar la tributación de los residentes españoles, opción no exenta de complejidad técnica para lograr su efectividad, esta alternativa no descarta la deslocalización real del residente. Estos riesgos, y sus posibles costes, deben ponderarse por el legislador frente a las posibles ganancias de las distintas reformas de este beneficio fiscal. Entre los riesgos, destacan la deslocalización de un volumen de patrimonio situado en promedio de 2,5pp de PIB durante los últimos años, frente a un coste recaudatorio promedio en el IS de unos 200 millones de euros. Esta valoración debiera considerar también un análisis coste-beneficio de los efectos de la reforma de las SICAV en otros tributos como son el IRPF o el IPN. Finalmente, el legislador deberá valorar las cuestiones de equidad y, sobre todo, los problemas de legitimidad del sistema tributario que causa la percepción del mismo por parte de los ciudadanos.

Considerando todos estos argumentos, el Comité recomienda, antes de realizar reformas adicionales, evaluar los efectos de la normativa recientemente aprobada dirigida a reforzar la naturaleza colectiva de las SICAV, objetivo principal que justifica la existencia del beneficio fiscal. Al mismo tiempo, se plantea la posibilidad de examinar los efectos de la competencia fiscal internacional en la evolución del patrimonio de las SICAV, con el objetivo de valorar mejor los riesgos de deslocalización de patrimonio asociados a una posible reforma.

Propuesta 33

Evaluación reciente reforma de las SICAV

Evaluar si las recientes medidas que afectan a la regulación y el control de las SICAV introducidas en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, refuerzan el carácter colectivo de estas entidades, una condición necesaria para la existencia de este beneficio fiscal.

Examinar los efectos de la competencia fiscal en la localización de las inversiones de residentes españoles a través de vehículos de inversión similares a las SICAV en otras jurisdicciones, como son los Estados de la UE.

8.4. La deducción por donativos y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

La deducción por donativos en la cuota del IS se encuentra actualmente regulada en el artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta deducción por donativos fue introducida en España en 1994, aunque entonces como deducción en base, por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, con la finalidad de incentivar la financiación de las entidades sin fines lucrativos que desarrollan actividades de interés general.

La deducción por donativos en el IS tiene actualmente dos modalidades. La primera, regulada en el artículo 20 de dicha Ley 49/2002, se aplica a donaciones, donativos y aportaciones en favor de entidades beneficiarias de mecenazgo, incluidos los partidos políticos. El porcentaje de deducción es, con carácter general, del 35% del importe, cuantía que se eleva 5pp hasta el 40%, en caso de fidelización, cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior. La segunda modalidad de la deducción, regulada en el artículo 22 de la Ley 49/2002 y en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, se aplica a donativos, donaciones y aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo. En esta segunda modalidad, el porcentaje de deducción es, con carácter general, del 40% y en los supuestos de fidelización del 45%. Se establece un límite máximo a la base de esta deducción del 10 por ciento de la base imponible del período impositivo en la primera modalidad, y del 15 por ciento en la segunda de la base imponible del período impositivo. Las cantidades con derecho a deducción en ambas modalidades que no hayan podido ser deducidas por insuficiencia de cuota líquida pueden aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos respetando siempre los límites establecidos.

La deducción por donativos en el IS es otro de los beneficios fiscales que han sido analizados recientemente por parte de la AIReF en el marco de la segunda fase del *Spending Review*. La evaluación ha determinado, en primer lugar, que la cifra de beneficiarios ha ido creciendo progresivamente desde 2005, aunque el importe cuantitativo del beneficio fiscal es modesto, con un promedio en torno a 0,01pp de PIB de 2005 a 2017, y unos cambios en las cuantías relativas que obedecerían más a cambios en el nivel de actividad económica que a los cambios normativos que se han producido en la regulación del incentivo. Los datos actualizados sobre este beneficio fiscal proporcionados por la AEAT indican que el impacto recaudatorio de este incentivo fiscal alcanzaría los 200 millones de euros en 2019.

En segundo lugar, la evaluación de la AIREF ha señalado el amplio uso de estos incentivos fiscales en las economías avanzadas. Dejando a un lado el caso de los Estados Unidos, que sin duda es el país con más tradición en el campo de los incentivos fiscales al mecenazgo –de hecho fue hace más de cien años cuando por primera vez se reguló esta cuestión en la *War Revenue Act* (1917)–, el análisis comparado de AIREF ha mostrado que en la mayoría de los países de la eurozona existen, con diferentes denominaciones, beneficios fiscales para incentivar la colaboración de las empresas en el mecenazgo y, en general, a fines de interés social, aunque existe una gran heterogeneidad en cuanto a su configuración (ej., reducción en base o en cuota) y en el importe de estos incentivos. El resultado de estos incentivos en los países europeos es que los donativos realizados por las empresas suponen en media un 25% de las fuentes de financiación de las entidades beneficiarias de mecenazgo. La relevancia de la cuantía de estos donativos, y por lo tanto del impacto recaudatorio en la imposición societaria, en España es significativamente menor a la de los principales países de la eurozona. Por ejemplo, de acuerdo con la AIREF, el volumen de donativos en el IS en España no alcanza el 0,05% del PIB, frente a una cifra que se situaría en el 0,4% del PIB en Alemania, el 0,2% del PIB en los Países Bajos, el 0,15% del PIB en Francia o el 0,07% del PIB en Italia o en Portugal.

En tercer lugar, la evaluación de la AIREF ha puesto de relieve que la mayor parte del coste recaudatorio de este beneficio fiscal se concentra en las empresas con una mayor CNN, básicamente porque estas empresas realizan donativos en una mayor proporción, de mayor importe, y porque en ese segmento de CNN se concentran contribuyentes con mayores bases imponibles positivas para la aplicación de estas deducciones. Por ejemplo, el porcentaje de contribuyentes que realiza donativos se sitúa en el 13% entre los grupos consolidados y en el 11% en las grandes empresas, frente a un 0,5% en las pymes, si bien este último colectivo supone el 70% de los donantes. La evidencia a escala internacional sugeriría como hecho habitual esta concentración de los donativos entre empresas de mayor dimensión.

Finalmente, el análisis de la AIREF proporciona dos descriptivos de interés. Por un lado, la mayor parte de los donativos son de escasa cuantía, siendo un 75% de los mismos inferiores a los 1.000 euros, y situándose el donativo mediano en unos 250 euros. Por otro lado, el 85% de las empresas que realizan donaciones en un año con derecho a deducción no pueden aplicarse la deducción bien por insuficiencia de cuota o porque la aplicación de otros beneficios fiscales impedía su empleo.

La evidencia y la literatura internacional indican que los incentivos fiscales a las entidades sin fines lucrativos, que desarrollan actividades consideradas de interés general, pueden ser una herramienta efectiva para incrementar el apoyo financiero y el alcance de las actividades de estas entidades,²⁸⁹ y

²⁸⁹ Por ejemplo, la AIREF recogía evidencia basada en encuestas a nivel europeo mostrando cómo los incentivos fiscales se situaban entre los 5 principales determinantes para la realización de donativos.

que dichos incentivos constituyen un elemento que contribuye a reforzar la responsabilidad social corporativa. De otro lado, entre los principales argumentos a favor de la promoción del mecenazgo a través de incentivos fiscales destacan el ahorro de costes para la Administración y una mejor agregación de las preferencias de los contribuyentes sobre la relevancia de distintas actividades de interés general. Se considera, en particular, que sin la existencia de donativos privados incentivados por las deducciones no existirían tantas entidades de este tipo o limitarse el alcance de sus actuaciones. En base a lo anterior, considera este Comité que no existiendo una evidencia concluyente por parte de la AIReF²⁹⁰ en contra de la efectividad de esta deducción resulta recomendable su mantenimiento. No obstante, en línea con la recomendación general de este apartado, se plantea una evaluación de la medida para verificar su efectividad, así como el análisis de su diseño y su comparación con esquemas existentes en otras economías donde estos incentivos tienen mayor impacto.

En todo caso, el Comité considera que existe en España una restricción importante al desarrollo del régimen del mecenazgo que a juicio de este Comité pudiera replantearse. El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exige que las donaciones sean puras y simples, lo que viene siendo interpretado por la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) como la imposibilidad de percibir una contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo. Esta restricción no existe en países donde el mecenazgo tiene un mayor papel, como en los Estados Unidos, y en el momento actual quizás debería contemplarse la posibilidad de obtener un retorno de sus donaciones para aquellas empresas que desarrollan actuaciones de mecenazgo²⁹¹.

Por otro lado, dentro de los incentivos fiscales al mecenazgo, el artículo 27 de la Ley 49/2002 regula la figura de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. El beneficio fiscal allí previsto consiste en una deducción en cuota íntegra del 15 por 100 de los gastos e inversiones en publicidad para la promoción del respectivo acontecimiento. Se trata de un incentivo condicionado a que se realice un donativo al consorcio o entidad organizadora pudiendo darse hasta el 90 por 100 del donativo efectuado. La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento; en caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Este incentivo fiscal, que genera elevadas tasas de retorno para los beneficiarios, y que viene siendo utilizado fundamentalmente por grandes entidades, presenta una menor justificación en términos de posible efecto arrastre en las actividades de interés general frente a los simples do-

²⁹⁰ La evaluación de la AIReF no pudo implementar, ante la variación existente en los datos tributarios, una estrategia de identificación creíble que mostrara o rechazara la existencia de una relación de causalidad entre los incentivos fiscales y la realización de donativos por parte de las empresas.

²⁹¹ Cfr. Pedreira Menéndez (2015).

nativos. Además, son muchos, y de manera creciente, los acontecimientos que se vienen declarando de excepcional interés público en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Así, el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2022 introduce hasta un total de veintidós nuevos acontecimientos de excepcional interés público (regulados desde su disposición adicional quincuagésima novena hasta la disposición adicional octogésima). Si bien los datos disponibles indican que la merma recaudatoria a nivel agregado generada por estos incentivos es menor a la cuantía de los donativos, debiera evaluarse su efectividad y justificación.

Propuesta 34

Donativos y Acontecimientos de excepcional interés público

- a. Se recomienda el mantenimiento de la deducción por donativos, si bien se plantea una nueva evaluación de esta medida para verificar su efectividad, así como el análisis de su diseño y su comparación con esquemas existentes en otras economías donde estos incentivos tienen mayor impacto.
- b. Se considera la posibilidad de permitir que las empresas que desarrollen actuaciones de mecenazgo pudieran obtener un retorno de sus donaciones.
- c. Se considera necesario evaluar el incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público para revisar la eficiencia en su diseño y el grado de consecución de los objetivos perseguidos con su introducción.

8.5. Las SOCIMI

Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI, en adelante) se encuentran reguladas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que establece un régimen fiscal especial para estas entidades. Las SOCIMI son entidades cuya actividad principal es la inversión²⁹² directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana destinados al arrendamiento. El objetivo de este régimen fiscal consiste en la captación de nuevos recursos para fomentar la inversión inmobiliaria en España. Los principales requisitos para que las entidades puedan acogerse a este régimen fiscal consisten en que las SOCIMI deberán invertir al menos el 80% del valor del activo en bienes inmuebles destinados al arrendamiento, bien de forma directa o bien indirectamente a través de su participación en otras SOCIMI o entidades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de beneficios exigidos para estas, residentes o no en territorio español, coticen o no en mercados regulados; los bienes inmuebles deberán permanecer arrendados un mínimo de tres años; el 80% de las rentas de cada ejercicio deben provenir del arrendamiento de bienes inmuebles o de los dividendos obtenidos de las empresas participadas; y se establece la obligatoriedad de repartir dividendos en cada ejer-

²⁹² Esta inversión puede consistir en la adquisición, promoción y rehabilitación de bienes inmuebles para su arrendamiento.

cicio, bajo las condiciones discutidas debajo. Se establece un capital social mínimo de 5 millones de euros, con acciones nominativas y negociadas en un mercado regulado europeo. La mayor parte de las SOCIMI en España cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil.

La obligatoriedad de la distribución de beneficios, y su tributación, es un elemento central en el análisis y la valoración de las SOCIMI. En particular, como norma general se establece que deben repartirse el 80% de los beneficios de la entidad, si bien deben repartirse la integridad de los beneficios derivados de participaciones en otras SOICIMI u otras entidades de idéntico objeto social y que cumplan los mismos requisitos. Finalmente, se fija una distribución mínima del 50% de los beneficios generados por la transmisión de inmuebles o participaciones en otras SOCIMI, debiendo reinvertir el beneficio restante en un período de 3 años.

Este régimen fiscal opcional implica un tipo general de gravamen del 0% en el IS, si bien existen gravámenes especiales del 15% sobre los beneficios no distribuidos y del 19% sobre los beneficios distribuidos, sujetos a determinadas condiciones. En concreto, el gravamen del 19% se fija para socios cuya participación en el capital social de la SOCIMI fuera igual o superior al 5 por ciento y tales rentas tributasesen a un tipo de gravamen inferior al 10% por ciento en su imposición personal. Por otro lado, la Ley 11/2021 establece que el beneficio no distribuido se encuentre sujeto a un gravamen especial del 15% desde el período impositivo iniciado el 1 de enero de 2021. Los accionistas de las SOCIMI residentes en España tributan, además, en la base del ahorro del IRPF por las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, así como por los dividendos repartidos.

Por otro lado, el Comité estima necesario destacar el impacto de la aplicación de las normas de tributación internacional en el tratamiento tributario de las inversiones realizadas en las SOCIMI. La obligación de distribución de beneficio de las SOCIMI sitúa la carga tributaria en sede de los socios de la misma. De ese modo, el régimen fiscal de las SOCIMI implica, sobre todo, un incentivo fiscal para la inversión de capitales extranjeros en el mercado del arrendamiento de inmuebles. En particular, este incentivo, en combinación con la exención establecida por la Directiva matriz-filial en el IRNR, implica que este régimen fiscal supone una tributación nula de los dividendos distribuidos (por una filial española) a una sociedad matriz residente en la UE o en el Espacio Económico Europeo.

El régimen fiscal de las SOCIMI es otro de los beneficios fiscales que han sido analizados recientemente por parte de la AIReF en el marco de la segunda fase del *Spending Review*. La evaluación de AIReF constata el aumento de la inversión inmobiliaria vehiculada a través de SOCIMI desde su reforma en 2013²⁹³. No obstante, el análisis de la AIReF no realiza ninguna recomendación,

²⁹³ Las SOCIMI surgen en 2009 con un tipo de gravamen reducido del 19% en el IS, como un instrumento para mitigar los efectos de la crisis en el mercado inmobiliario. La reforma de 2013 (Ley 16/2012) modifica su régimen fiscal para incrementar su atractivo como vehículo de inversión inmobiliaria.

centrándose en proporcionar relevante información descriptiva, ya que no fue posible plantear, en base a los datos disponibles, una estrategia de identificación creíble que permitiera determinar si el incremento de la inversión inmobiliaria canalizada a través de estas entidades constituyó nueva inversión o bien procede de otros activos financieros. La evidencia descriptiva proporcionada por la AIREF señala que el número de SOCIMI es reducido, 71 en 2019, pero su volumen de capitalización es elevado y muestra una tendencia creciente. En particular, la reforma del año 2013 habría impulsado la inversión inmobiliaria canalizada a través de este tipo de vehículos de inversión con un incremento del volumen de capitalización de las SOCIMI desde niveles residuales en 2013 hasta cifras que superan los 2pp de PIB en 2019. En términos de la composición de su cartera, las SOCIMI concentran sus inversiones en el arrendamiento de oficinas, locales, centros comerciales o en el sector hotelero, pero se observa un notable crecimiento de la inversión en vivienda residencial desde 2017. La comparativa internacional señala que las SOCIMI son un vehículo de inversión en el mercado inmobiliario homologable a vehículos similares existentes en la mayoría de las economías de la UE²⁹⁴, en línea con las figuras REIT (*Real Estate Investment Trust*) de amplio alcance en los Estados Unidos. España se sitúa entre las economías europeas en las que las SOCIMI cuentan con un mayor nivel de capitalización, sólo por detrás de Reino Unido y Francia, y en línea con los Países Bajos. El tratamiento de estos vehículos de inversión por parte de la imposición societaria en la mayor parte de los países de la UE muestra que, como regla general, se encuentran eximidos del gravamen en el IS, con una tributación de sus accionistas en la imposición sobre la renta personal también en línea con el caso español.

Los datos más recientes señalan crecimientos más modestos del volumen de capitalización de las SOCIMI desde 2018 a 2021, con cifras de capitalización que han alcanzado cuantías en torno a los 27.000 millones de euros, si bien el número de SOCIMI ha continuado creciendo hasta cifras próximas a las 90 entidades. Los datos proporcionados por la AEAT indican que el coste recaudatorio de este beneficio fiscal se situó en unos 200 millones de euros en 2019, si bien estas cifras presentan oscilaciones, con un coste situado en unos 150 millones de euros en 2016 frente a unos 375 millones de euros en 2018. Al mismo tiempo, debe tenerse presente que estas estimaciones de pérdida recaudatoria en el IS, que como todas las relacionadas con los beneficios fiscales es limitada al no incorporar el efecto comportamiento en ausencia del incentivo, no tienen en cuenta un aspecto de particular relevancia en este caso: el impacto de las rentas exentas sobre los no residentes, que no son gravables de acuerdo con la normativa de tributación internacional. Al mismo tiempo, los datos de recaudación de las SOCIMI y la información disponible sobre sus beneficios sujetos al IS, muestran dos hechos de relevancia. Por un lado, el volumen de beneficios distribuidos es muy elevado, en torno al 90% en promedio, ya que el gravamen especial sobre el beneficio retenido tiene un impacto recaudatorio residual. Por otro lado, los modestos

²⁹⁴ Vehículos de inversión inmobiliaria similares existen en Alemania, Francia, Italia, Reino Unido o los Países Bajos.

ingresos derivados del gravamen especial del 19% sobre el beneficio distribuido indican que un porcentaje reducido de accionistas cumple los requisitos de participación y tributación en renta y/o los no residentes exentos de tributación obtienen una parte relevante de este beneficio distribuido por las SOCIMI. En este último caso, cambios en el tipo de gravamen o en las condiciones de su aplicación tendrían un reducido potencial recaudatorio.

El Comité es consciente que las SOCIMI, junto con las SICAV, tienen un papel destacado en el debate público sobre la equidad tributaria. En aras de contribuir a un debate informado, el Comité considera pertinente hacer un conjunto de reflexiones que pudieran ser útiles al legislador. En primer lugar, se estima conveniente incorporar en la discusión, en línea con las SICAV, la relevante coordenada que supone la competencia fiscal internacional. Tal como mostró la AIREF, gran parte de las economías europeas, así como los Estados Unidos, tienen vehículos de inversión en el mercado inmobiliario de naturaleza homologable a las SOCIMI con un tratamiento fiscal parecido, e incluso más laxo. La eliminación de este beneficio fiscal en una economía integrada en la UE con libertad en la movilidad del capital podría desplazar las actuales inversiones en el mercado inmobiliario, tanto las de residentes como las de no residentes, a otros mercados sin generar el impacto recaudatorio esperado. La medición de estos posibles efectos es una cuestión empírica de elevada complejidad, pero cuyos riesgos debieran ponderarse frente a las ganancias esperadas por una posible desaparición de este régimen fiscal especial.

En segundo lugar, a diferencia de las SICAV, las SOCIMI se encuentran sujetas a tipos de gravamen especial en el IS del 15% sobre el beneficio retenido y del 19% sobre los beneficios distribuidos por los accionistas que cumplan determinadas condiciones. El endurecimiento de las condiciones y el aumento del tipo de gravamen sobre el beneficio distribuido tendría, principalmente, un mayor efecto sobre los accionistas residentes, ya que buena parte de la renta percibida de las inversiones en SOCIMI realizadas por los no residentes estaría exenta de gravamen por la normativa de tributación internacional. De ese modo, el régimen especial de las SOCIMI se convertiría básicamente en un beneficio fiscal para no residentes. Al mismo tiempo, la tributación actual de las SOCIMI a nivel interno no presenta los problemas de dilatación en la tributación de las rentas del capital al exigirse la obligatoriedad de reparto de dividendos, en un porcentaje elevado, tributando éstas en la base del ahorro en el IRPF, además de existir un gravamen especial del 19% para contribuyentes que concentren elevadas participaciones en las SOCIMI y bajos niveles de tributación en renta²⁹⁵.

En tercer lugar, el Comité estima que, además de las relevantes cuestiones de competencia fiscal internacional y equidad tributaria, la valoración de este régimen especial está vinculada los obje-

²⁹⁵ En ese sentido, es pertinente recordar el sobre gravamen de los dividendos percibidos por las personas físicas en el sistema tributario español. Las SOCIMI contribuyen a mitigar este sobre gravamen, si bien lo hacen sólo sobre los rendimientos de las inversiones inmobiliarias destinadas al arrendamiento de inmuebles.

tivos de política económica que se establezcan. Si el objetivo fijado en la regulación de 2012 consistía en atraer inversiones inmobiliarias para estimular, en un contexto de crisis en este mercado, el arrendamiento de inmuebles de naturaleza urbana, la evidencia señalada por AIReF indica que este régimen especial habría contribuido a incrementar el volumen de estas inversiones. En función de los objetivos que el legislador establezca en relación con las políticas en el mercado inmobiliario, cuya valoración se encuentra fuera del alcance de este Comité, se deberá examinar la idoneidad del instrumento que constituyen las SOCIMI.

Finalmente, la AIReF señaló que en los últimos años se había observado un crecimiento del volumen del alquiler de vivienda residencial en los activos de las SOCIMI. No obstante, con la información disponible en ese momento, AIReF estimó que no podía valorar los efectos de este incentivo sobre el mercado del alquiler de vivienda, siendo ésta una dimensión relevante para valorar los posibles costes y ganancias del beneficio fiscal. El Comité estima que, si bien el alquiler residencial tiene aún un peso reducido en la cartera de las SOCIMI, es pertinente realizar una breve reflexión sobre el mismo, ya que, junto con el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, son los dos instrumentos en el IS que tienen potencial para incrementar la oferta de alquiler de vivienda residencial por parte del sector privado. El efecto potencial de estos incentivos fiscales es particularmente relevante en un contexto de escasez relativa de la oferta de alquiler de vivienda residencial, contexto observado recientemente en determinados mercados geográficos. Esta escasez relativa de la oferta es la que explica una dinámica alcista de los precios del alquiler de vivienda y parte de los problemas de accesibilidad a la vivienda concentrados en los hogares de menor renta y edad. En economías que no disponen de un tamaño relevante de parque de vivienda de alquiler provisionada públicamente, una estrategia complementaria de política económica que ha justificado la existencia de beneficios fiscales consistiría en canalizar inversiones del sector privado al segmento del mercado del alquiler de vivienda residencial. Entre los argumentos para estimular desde el sistema tributario un mayor papel de las entidades en el mercado de la vivienda del alquiler se encuentran: una mayor capacidad por parte de estas entidades, frente a los hogares, para la diversificación y la correcta valorización de los riesgos, un mayor grado de profesionalización de esta actividad, o la posible reducción de los costes de adquisición y mantenimiento de viviendas para el arrendamiento con un posible efecto final en el precio del alquiler²⁹⁶. Al mismo tiempo, otra justificación de estos incentivos fiscales consistiría en la expansión de la oferta de alquiler de vivienda con un menor uso de recursos públicos por la atracción a este mercado de entidades con una mayor disponibili-

²⁹⁶ La evidencia sobre el mercado del alquiler de vivienda residencial en España indica que son las personas físicas las que concentran el mayor volumen de la propiedad del parque de vivienda en alquiler. Al mismo tiempo, un segmento de los hogares estaría canalizando una parte relevante de su ahorro a nuevas inversiones en este mercado. Los potentes incentivos fiscales al alquiler de vivienda para las personas físicas se han discutido en el capítulo sobre el IRPF.

lidad potencial para movilizar recursos en el corto plazo, frente a un sector público que se enfrenta a limitaciones de recursos. Frente a estos argumentos favorables, se encuentran en sentido opuesto los que consideran que estos incentivos, que van en contra de la deseable neutralidad del sistema tributario en las decisiones de ahorro e inversión de los agentes, pudieran en el corto plazo aumentar el precio de la vivienda en propiedad, así como aquellos que los consideran no deseables por su efecto regresivo en el conjunto del sistema tributario ya que los beneficiarios de estos incentivos son contribuyentes con una mayor capacidad económica.

La valoración de los costes y de los beneficios de estos incentivos fiscales en términos de bienestar social se encuentra fuera del alcance de este Comité, dependiendo el diseño de su evaluación, en buena medida, de la adecuada concreción de los objetivos de la política de vivienda fijados por el legislador. No obstante, dada la relevancia de la dimensión del alquiler residencial en la justificación de estos incentivos, sería deseable examinar con los nuevos microdatos disponibles sobre el alquiler de vivienda residencial en España, si las entidades que se han beneficiado de estos incentivos han generado un efecto incremental en la oferta de alquiler de vivienda, así como examinar las zonas en las que se han concentrado dichas inversiones y los precios de los arrendamientos de viviendas comparables localizadas en zonas/secciones censales homogéneas. De ese modo, se dispondría de mayor información para poder valorar la posible efectividad de estos incentivos, así como poder mejorar el diseño de los mismos, pudiendo priorizar los recursos públicos de los beneficios fiscales en el segmento del alquiler residencial frente a otros activos inmobiliarios en los que no se detectan problemas de oferta.

Por todos estos motivos, el Comité propone el mantenimiento de los beneficios fiscales a las SOCIMI, así como el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, condicionado a un reforzamiento de su evaluación con el objetivo de valorar su efectividad y explorar las posibilidades existentes para mejorar su diseño e incrementar su eficacia para alcanzar los objetivos de política de vivienda fijados por el legislador. Al mismo tiempo, se recomienda examinar los efectos de la tributación y la competencia fiscal internacional en la valoración del régimen fiscal de las SOCIMI.

Propuesta 35

Beneficios fiscales a la vivienda

Mantenimiento de los beneficios fiscales a las SOCIMI y el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, condicionado a un reforzamiento de la evaluación de sus efectos, particularmente, en el mercado de la vivienda residencial.

Se recomienda, de manera prioritaria, valorar si estos incentivos tienen un impacto incremental en la oferta de alquiler de vivienda residencial.

Se recomienda incorporar la coordenada de la competencia fiscal internacional en la estimación de los efectos de una posible desaparición del actual régimen especial de las SOCIMI, considerando

en esta ponderación tanto el impacto en el volumen agregado de inversión inmobiliaria como el efecto recaudatorio esperado.

8.6. Los beneficios fiscales a la I+D+i

El gasto empresarial en I+D+i es el principal componente del gasto total en I+D, alcanzando el componente empresarial un 70% de este gasto en el promedio de las economías avanzadas (OCDE 2021). El esfuerzo innovador del sector empresarial, medido como gasto en I+D+i sobre el PIB, se situó en 2019 en el 1,8% como media de las economías de la OCDE y en el 1,5% respecto a la UE-27. En ese contexto, España se encuentra en una posición rezagada entre el conjunto de las principales economías europeas, con un menor esfuerzo innovador del sector empresarial medido en porcentaje del PIB, cuya ratio del 0,7% en 2019 se muestra estancada desde la última década, y su cuantía contrasta con las ratios de Italia (0,9%), Reino Unido (1,2%), Francia (1,4%), los Países Bajos (1,5%) o Alemania (2,2%)²⁹⁷. La posición y la dinámica de la economía española en este indicador relevante es preocupante, ya que la literatura económica ha señalado al gasto empresarial en I+D+i como uno de los determinantes claves de la innovación y del crecimiento de la productividad empresarial.

La intervención pública dirigida a incrementar el gasto empresarial en I+D+i se justifica, principalmente, por la existencia de fallos de mercado. En concreto, la naturaleza de bien público del conocimiento, que impide a los agentes internalizar los efectos *spillover* de sus actividades, resultando en un equilibrio de mercado que infra provisiona la innovación. Al mismo tiempo, la existencia de información asimétrica explica la aparición de restricciones financieras que son particularmente relevantes para las empresas de nueva creación o las empresas jóvenes con una elevada intensidad innovadora²⁹⁸. La articulación de una política económica de estímulo a la innovación empresarial es compleja y requiere combinar distintos elementos que abarcan, por ejemplo, la protección de los derechos de propiedad, la política de competencia y regulación, las políticas crediticias, las políticas destinadas a mejorar la dotación de capital humano (ej. educación superior y formación de los trabajadores), o la política fiscal²⁹⁹.

En el ámbito de la política fiscal, las economías avanzadas apoyan el esfuerzo innovador del sector empresarial a través de una combinación de transferencias directas e incentivos fiscales.

²⁹⁷ El menor esfuerzo innovador del tejido empresarial español también se observa en el peso del gasto en I+D en términos del valor añadido del sector industrial. Esta ratio Se situó en 2019 en España en el 1,1%, frente al 2,2%, valor medio de la UE-27, el 1,5% en Italia, el 1,9% en el Reino Unido, el 2,3% en los Países bajos, el 2,5% en Francia o el 3,5% en Alemania.

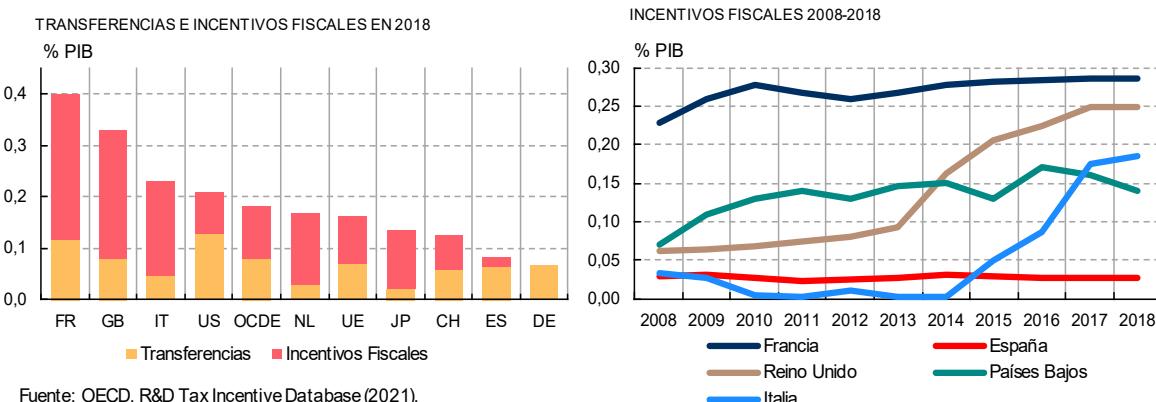
²⁹⁸ Otros efectos externos positivos generados por las actividades innovadoras pudieran ser aquellos generados sobre la economía local por la atracción de trabajadores altamente cualificados (Moretti 2012).

²⁹⁹ Véase una discusión sobre esta cuestión, por ejemplo, en Bloom, Van Reenen y Williams (2019).

De manera simplificada, las políticas de transferencias directas se han justificado como un instrumento con una efectividad potencial mayor como herramienta de apoyo a los proyectos de investigación básica y con un impacto potencial en el medio plazo. La eficacia de esta política requiere de un diseño adecuado de los mecanismos de selección y evaluación de los proyectos, basados en criterios competitivos. En cambio, las políticas de incentivos fiscales habilitadas en la imposición societaria serían un instrumento de mercado que pudiera ser más adecuado como instrumento de corto plazo para incrementar el esfuerzo innovador asociado a la investigación aplicada y a la adopción de tecnología. La complejidad que supone el análisis de la información y la asunción de los riesgos en los proyectos de innovación se realizaría de manera más eficiente por parte del mecanismo de mercado, siendo el papel de los incentivos fiscales, principalmente, alcanzar un efecto incremental del gasto en I+D+i de modo que los proyectos innovadores del sector empresarial tengan en cuenta los efectos externos asociados al proceso innovador.

La economía española articula su política fiscal de apoyo al gasto empresarial en I+D+i principalmente a través de transferencias, cuya cuantía en porcentaje del PIB se encuentra en línea con los promedios observados en la media de la OCDE o de la UE-27 (véase Gráfico III.17, panel de la izquierda). No obstante, el apoyo a través de gasto fiscal articulado en forma de beneficios fiscales a la I+D+i en la imposición societaria es reducido en porcentaje del PIB en relación con la ratio de las principales economías avanzadas y de la UE. En particular, el gasto total devengado por estos incentivos en España se sitúa en 0,1pp de PIB en 2019, mostrando un estancamiento en la última década frente a otras economías europeas que han potenciado este instrumento como Italia y el Reino Unido (véase Gráfico III.17, panel de la derecha). Además, a partir de la información presentada por la AIReF (2020), del total de contribuyentes con derecho a deducción en el IS por actividades de I+D+i sólo un tercio podría aplicarse total o parcialmente estos incentivos, y las deducciones aplicadas supondrían en torno a un cuarto de las deducciones devengadas. De ese modo, se habrían generado importantes cuantías de créditos fiscales, situándose el impacto efectivo anual de estas deducciones en 0,03pp de PIB.

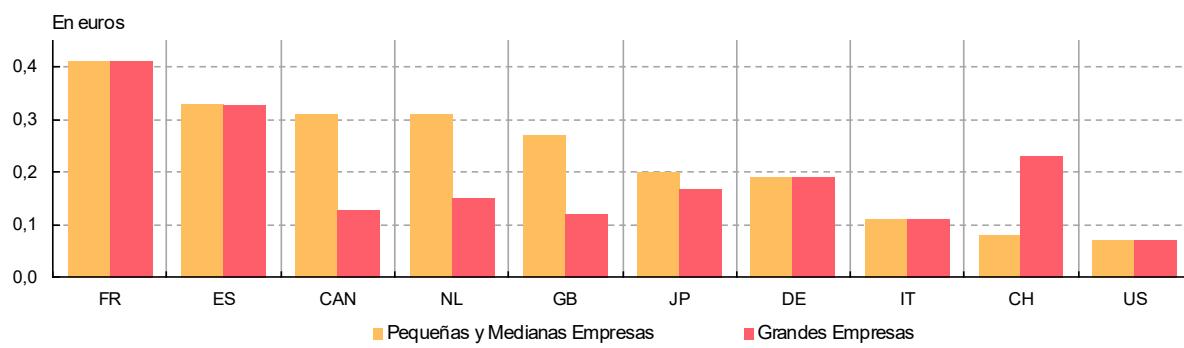
Gráfico III.17
Política fiscal: apoyo al gasto empresarial en I+D+i



Fuente: OECD, R&D Tax Incentive Database (2021).

La eficacia de los incentivos fiscales al I+D+i empresarial depende en buena medida de su adecuado diseño. El objetivo de estos incentivos es reducir el coste marginal de la inversión en estas actividades para producir un efecto incremental en los inputs de la innovación empresarial, el gasto en I+D+i. En el ámbito de la imposición societaria, estos incentivos se articulan bien a través de deducciones en la cuota o reducciones en la base que se computan aplicando un porcentaje sobre distintos componentes del gasto o la inversión que se quiere estimular. Por ejemplo, el personal investigador cualificado o la inversión en determinados activos intangibles. De ese modo, a través de la imposición societaria se introduce un subsidio marginal implícito a las distintas actividades de I+D+i empresarial. La OCDE computa para distintas economías el subsidio marginal implícito, o ahorro fiscal, que supone el beneficio fiscal por cada euro de gasto empresarial en I+D+i. Este cómputo se realiza para un caso estilizado de aplicación y en el que las empresas pueden aplicar la totalidad del beneficio fiscal porque tienen cuota positiva y no existen límites en su aplicación. La evidencia señala que España se encuentra entre las economías con un mayor subsidio teórico de sus incentivos fiscales en la imposición societaria, tanto para las pequeñas y medianas empresas como para las grandes empresas (véase Gráfico III.18)³⁰⁰. La OCDE también muestra cómo algunas economías (Canadá, Reino Unido o los Países Bajos) articulan incentivos de mayor cuantía en empresas de menor dimensión, justificándose en ese caso la discriminación por un posible mayor impacto de los fallos de mercado en los resultados de innovación en este segmento del tejido empresarial. No obstante, la literatura ha señalado que, por ejemplo, los problemas asociados con las restricciones financieras estarían más vinculados a la *edad* de la empresa que a su tamaño, pudiendo generar la existencia de un vínculo discontinuo entre el tamaño y los beneficios fiscales un desincentivo al crecimiento empresarial.

Gráfico III.18
Subsidio marginal implícito al gasto empresarial en I+D+i en 2020



Fuente: OECD, R&D Tax Incentive Database (2021).

³⁰⁰ Alemania solía resaltarse como ejemplo de economía con un elevado gasto empresarial en I+D que carecía de instrumentos tributarios para estimular esta actividad. No obstante, desde 2020 el gobierno alemán introdujo un nuevo beneficio fiscal en forma de una deducción equivalente al 25% del gasto en I+D, con un máximo de deducción de 500.000 euros. La deducción se mantendrá si después de cuatro años se evalúa y se considera que es una medida efectiva.

La generosidad teórica del beneficio fiscal a la I+D+i en España contrasta con el escaso impacto del mismo en términos recaudatorios. La explicación de esta contradicción fue señalada por la AIReF en su evaluación de estos incentivos fiscales. Las conclusiones de la AIReF señalan que el actual diseño del incentivo limita su potencial. En concreto, se indica la necesidad de mejorar el proceso de certificación de gasto en I+D+i fiscalmente deducible, así como valorar el impacto de las distintas reglas de aplicación de las deducciones a la I+D+i, ya que estas reglas implican que un porcentaje relevante de los contribuyentes en el IS que tienen derecho a deducción no puede aplicarse la deducción de manera parcial o incluso total. Al mismo tiempo, la AIReF señala que el régimen opcional que desde 2014 permite a los contribuyentes con menores cuantías agregadas de gasto en I+D+i ampliar los límites de aplicación de las deducciones o solicitar el abono por insuficiencia de cuota habría tenido un impacto cuantitativo menor del esperado. Este hecho se debería a las distintas condiciones que deben cumplir los contribuyentes afectados, de modo que, a pesar de la existencia de este régimen opcional, desde 2014 han seguido acumulándose créditos fiscales en una cuantía proporcional muy elevada en relación al gasto fiscal reconocido. Por lo tanto, la potencia teórica del beneficio fiscal en España señalada por la OCDE no tiene su traslación en la aplicación práctica de estos incentivos fiscales.

Este Comité ha considerado en su diagnóstico tanto la evaluación realizada por la AIReF como la información suministrada por la AEAT y la información pública disponible en la Encuesta sobre innovación en las empresas elaborada por el INE. Este diagnóstico concluye que el diseño actual de los beneficios fiscales a la I+D+i en España es, en primer lugar, ineficiente, ya que la cualificación de gastos fiscalmente deducible requiere la certificación de este gasto por parte del Ministerio de Ciencia y Tecnología, siendo este proceso costoso y, además, el mismo se encuentra sujeto a revisión por parte de la AEAT. Este coste de acceso al sistema es particularmente relevante para las empresas de menor dimensión, así como para aquellas de nueva creación o emergentes que son altamente innovadoras en esta fase inicial de su ciclo de vida empresarial. En segundo lugar, la evidencia señala que un porcentaje significativo tanto de las empresas innovadoras como del gasto en I+D+i considerados como tal en la estadística del INE, elaborada de acuerdo con el Manual de Oslo, no se encuentran dentro del perímetro de los incentivos fiscales a la I+D+i en el IS³⁰¹. Esta exclusión del ámbito de aplicación de los beneficios fiscales es particularmente relevante para las empresas de menor dimensión. Este hecho pudiera deberse tanto a las barreras administrativas de acceso al sistema de incentivos,

³⁰¹ De acuerdo con la Encuesta sobre innovación en las empresas del INE, aproximadamente un tercio del gasto total en I+D+i sería cualificado como gasto fiscalmente deducible en la base de los incentivos fiscales a la I+D+i en el IS. Al mismo tiempo, comparando los datos de esta Encuesta con los datos de las deducciones de la AIReF, alrededor de un 25% de las empresas innovadoras tendrían derecho a deducciones a la I+D+i en el IS, y sólo un 10% de las mismas se podrían aplicar una deducción.

como a la falta de información sobre los mismos. En tercer lugar, entre el conjunto de empresas con derecho a deducción que no pueden aplicársela, destacan las sociedades que no conforman grupo fiscal y las entidades de menor dimensión, mientras que los beneficios fiscales en términos absolutos y relativos se concentran en los grupos fiscales de mayor dimensión. En cuarto lugar, la evidencia señala que en términos de composición del gasto empresarial en I+D+i, el peso relativo que tiene el gasto en personal investigador cualificado o en determinados activos intangibles sería menor en España frente a un peso más elevado de gasto corriente, respecto a otros países.

El Comité concluye que es necesaria una reforma integral del actual esquema de beneficios fiscales a la I+D+i existente en la imposición societaria en España. Esta reforma debería tener como principal objetivo mejorar la eficacia y la efectividad del gasto fiscal articulado a través de las deducciones a la I+D y la deducción por Innovación tecnológica (IT, en adelante) en el IS, cuyo potencial se encuentra limitado por el diseño de estos incentivos. La literatura académica ha mostrado que un adecuado diseño de estos incentivos fiscales puede generar un impacto incremental en el gasto en I+D+i empresarial³⁰². Los *surveys* realizados indican que la elasticidad del capital en I+D+i con respecto a su coste de uso ajustado por el tratamiento de los beneficios fiscales es igual o incluso superior a 1 (Becker 2015, OECD 2020d). Estas estimaciones sitúan los impactos de cada euro de beneficio fiscal en un rango de entre 1 y 1,5 euros de gasto en I+D+i. Estos resultados se encuentran en línea con la evaluación de la AIReF para el caso español que mostró una primera evidencia preliminar sobre el efecto incremental del incentivo fiscal a la I+D+i concentrado sobre el gasto clasificado como fiscalmente deducible.

El posible efecto positivo de estas políticas es un instrumento de política económica al que la economía española no debiera renunciar a la luz de los déficits de innovación y crecimiento de la productividad empresarial. No obstante, este beneficio fiscal debe estar bien diseñado y alcanzar un efecto incremental en los *inputs* del I+D+i empresarial que conduzcan, en conjunto, a una mayor innovación (*outputs*). Por ese motivo, en una línea constante a lo largo de este Libro Blanco, el Comité propondrá un conjunto de reformas del beneficio fiscal sujetas a evaluación periódica, con el objetivo de determinar si el incentivo cumple su objetivo, y si éste debe mantener o reformarse en alguno de sus principales componentes.

El Comité considera que, dado el diagnóstico previo, la reforma de los incentivos fiscales al I+D+i en el IS puede consistir en un conjunto de medidas de alcance general combinadas con medidas específicas dirigidas al segmento del tejido empresarial innovador donde estos incentivos pudieran generar un mayor efecto incremental y en el que, hasta la fecha, el alcance de estos incentivos habría sido más limitado. El Comité plantea la adopción de su propuesta de manera

³⁰² Véase, por ejemplo, los análisis empíricos que muestran un efecto causal de los mismos en el Reino Unido, Canadá o Los Estados Unidos (Rao 2016, Guceri y Liu 2018, Agrawal *et al.*, 2020b).

temporal, en el período que estime el legislador, pero que no debiera ser inferior a los 5 años, con el objetivo de que el nuevo diseño de los beneficios fiscales se encuentre sujeto a una evaluación sobre la efectividad de los mismos.

En relación a las medidas de carácter general, el Comité considera 5 ámbitos de reforma. En primer lugar, se propone que se tomen medidas que eviten la limitación de la aplicación de estos incentivos fiscales en función de si el tipo efectivo sobre la base imponible previa en el IS no alcanza el 15%. La reciente introducción de esta norma de tributación mínima afecta a las entidades innovadoras que superen una cuantía arbitraria de CNN de 20 millones de euros. En particular, se propone la exclusión de los beneficios fiscales a la I+D+i del cómputo de la base imponible previa sobre la que se computa este tipo efectivo mínimo de tributación. Las razones para esta propuesta son múltiples, pero entre ellas destacan la no vinculación de las reglas generales de aplicación de los incentivos al tamaño empresarial, y el hecho de que la actual norma pudiera tener un impacto pernicioso en las decisiones de las empresas con mayor intensidad innovadora. En concreto, la regla tiene un impacto mayor sobre aquellas entidades con un mayor peso relativo de su gasto o inversión en actividades innovadoras en relación a su beneficio.

En segundo lugar, el argumento de la no discriminación de las medidas de carácter general por tamaño empresarial lleva también a este Comité a proponer que sean compatibles para todas las entidades los incentivos fiscales a la I+D+i y las bonificaciones a la Seguridad Social del personal investigador, frente a la situación actual en la que esta compatibilidad sólo se permite a las *pymes* con sello innovador. Los argumentos a favor de potenciar los efectos externos positivos asociados al incremento de esta tipología de capital humano en las empresas también refuerzan esta propuesta.

En tercer lugar, el Comité considera prioritario reforzar la seguridad jurídica y reducir los costes e inefficiencias asociadas al actual proceso de acreditación necesario para certificar un gasto en I+D+i como un gasto fiscalmente deducible. Por ese motivo, se propone que el informe motivado emitido por un órgano de las AAPP sea vinculante para la determinación científico-técnica de un gasto en I+D+i fiscalmente deducible en el IS, así como para la determinación de su cuantía³⁰³. El papel de la AEAT en este proceso debería limitarse a la comprobación en caso de uso fraudulento, pero no en discutir el criterio técnico o la cuantía previamente fijada por otra administración pública. Esta propuesta requiere reforzar la dimensión consultiva por parte del contribuyente y la dimensión de la evaluación de proyectos empresariales en el ámbito de la

³⁰³ En la actualidad, la consideración de los gastos de I+D+i como gastos con derecho a deducción en el IS requiere que las entidades aporten un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación. Las entidades también pueden presentar consultas sobre la interpretación y la aplicación de estos beneficios fiscales a la administración tributaria, cuya respuesta es vinculante.

I+D+i a través de las instituciones que el legislador considere oportunas. Con independencia del ente o entes encargados, el proceso de acreditación debiera inspirarse en los criterios de excelencia de los procesos de evaluación competitivos, como los existentes en la UE, incluyendo procesos de *peer reviews* en aquellas áreas de mayor complejidad científico-técnicas o la posibilidad de condicionalidad vinculada a la obtención de informes de seguimiento favorables de los proyectos evaluados. La articulación de este sistema de consulta y evaluación requerirá reforzar los recursos de la administración para realizar esta tarea de manera adecuada y, al mismo tiempo, para que los proyectos que cumplan los requisitos obtengan respuesta en un plazo compatible con los tiempos requeridos en la actividad empresarial y, de ese modo, incrementar la efectividad potencial de los incentivos fiscales. En esa línea, y de manera complementaria, el Comité propone la creación de un sistema simplificado de acreditación para proyectos de menor dimensión y menor complejidad técnica. En línea con la recomendación de la AIREF, el Comité entiende que, por ejemplo, una parte significativa del gasto en I+D+i por parte del sector empresarial de menor dimensión podría requerir una menor complejidad técnica y, por lo tanto, los requisitos y los plazos de evaluación pudieran implicar menor complejidad y tiempo que proyectos de mayor envergadura y complejidad técnica. Por ese motivo, en aras de una asignación eficiente de los recursos públicos, debiera habilitarse ese proceso simplificado para proyectos de una cuantía máxima en un rango a fijar por el legislador de, por ejemplo, entre 100.000 y 250.000 euros.

En cuarto lugar, en relación a la determinación de la base de la deducción por I+D se propone incrementar al 25% el porcentaje de deducción por el gasto en el personal investigador cualificado adscrito en exclusiva a estas actividades, y al 10% el porcentaje a aplicar en las inversiones en inmovilizado material e intangibles que se encuentren afectas a las actividades de I+D, excluyendo terrenos y edificios. La evidencia examinada indica que estas partidas muestran un menor dinamismo en el sector empresarial español y en ellas podría concentrarse un mayor potencial incremental. Al mismo tiempo, en la definición de la base de la deducción por actividades de I+D se propone incluir como gastos fiscalmente deducibles los proyectos de *software* más sofisticados, como son aquellos vinculados al Big Data, la Inteligencia Artificial o la Industria 4.0. En relación a la posible ampliación de la definición de la base en ambas deducciones, el Comité llama la atención al legislador sobre aquellas áreas prioritarias que el programa *Next Generation EU* ha señalado y que podrían encajar en este ámbito del IS: la digitalización, la salud, y el medio ambiente. La posible disponibilidad de fondos adicionales de la UE para impulsar estas áreas podría utilizarse para financiar el gasto fiscal vehiculado a través de estos beneficios fiscales con carácter temporal y sujeto a evaluación. En el caso particular de la deducción por IT, si el legislador considera adecuado impulsar la adopción de tecnologías en estas áreas, en ese caso, podría plantearse un incremento del porcentaje de la deducción actualmente del 12%.

Finalmente, en quinto lugar, se propone que el límite general de cada una de las deducciones, I+D e IT, por separado será del 25% de la cuota íntegra minorada (CIM), sin estar por lo tanto

esta cuantía condicionada por otras deducciones que las entidades pudieran aplicar³⁰⁴. Del mismo modo, la actual elevación del límite de aplicación al 50% de la CIM para las empresas innovadoras se establecería, por coherencia, de manera separada para cada deducción, pudiendo aplicarse dicho porcentaje en cada deducción sólo cuando la cuantía individual de las mismas supere el 10% de la CIM. El Comité se ha planteado, en línea con la experiencia de otras economías, elevar el límite de aplicación de la deducción, por ejemplo, al 50% con carácter general, pero se ha decantado por centrarse en ampliar sin límite la aplicación de la deducción en aquellos segmentos empresariales donde en la actualidad el alcance de estos incentivos es menor. La posible elevación del límite de aplicación con carácter general sería una alternativa a valorar por el legislador en una posible reforma futura, en caso que se muestre la efectividad de este nuevo esquema de incentivos fiscales.

En relación a las medidas dirigidas a determinados segmentos del sistema empresarial innovador español, la prioridad debiera ser facilitar la aplicación de los incentivos en aquellas empresas que, de acuerdo con el diagnóstico expuesto con anterioridad, en la práctica se encuentran excluidas del mismo, en buena parte, por inconsistencia del sistema de incentivos actual con la dinámica del proceso innovador. Dada la información disponible y la literatura económica, este hecho parece particularmente relevante en las empresas innovadoras de reciente creación o en aquellas que impulsan procesos de innovación más disruptivos y que, por la propia naturaleza de este proceso inversor, reducen su base gravable en el IS durante este proceso e incluso entran en pérdidas antes de obtener el resultado incierto de su innovación. El actual esquema de aplicación de los beneficios fiscales a la I+D+i penaliza estos procesos, mientras que los incentivos se aprovechan en mayor cuantía por aquellas empresas más maduras y con mayores márgenes, que les permiten asumir mayores riesgos y financiar estos proyectos, o tienen mayor capacidad para obtener fondos externos y no se encuentran sometidas a las mismas restricciones financieras. Si bien el actual régimen opcional de aplicación de estos beneficios fiscales intenta mitigar parte de estos problemas, su compleja articulación explica que su impacto en términos recaudatorios haya sido menor del esperado y, en opinión de este Comité, su diseño impide solventar los problemas que generan, tanto el límite de la deducción o la insuficiencia en la cuota para las empresas innovadoras. Por ese motivo, se propone la sustitución de este régimen opcional por un régimen inspirado en el mismo, pero de aplicación para las entidades innovadoras que cumplan determinados requisitos. Este nuevo régimen será de aplicación para las nuevas inversiones en I+D+i, manteniéndose de manera transitoria el actual régimen opcional para la aplicación de los créditos fiscales correspondientes a deducciones devengadas en el pasado que no han podido ser aplicadas.

³⁰⁴ En la actualidad, la aplicación de estas deducciones a la I+D+i se encuentran limitadas de manera conjunta junto con el resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, que se encuentran reguladas en capítulo IV del Título VI de la LIS.

El nuevo régimen introduciría una nueva modalidad de aplicación de las deducciones que estaría relacionada con los actuales volúmenes de gasto en I+D e IT sobre los que se aplica el actual régimen opcional. De ese modo, la propuesta sería de aplicación para entidades con gasto reconocido como fiscalmente deducible en IT hasta 1 millón de euros, y en I+D de hasta 5 millones de euros³⁰⁵.

En esta nueva modalidad de aplicación de las deducciones no se considerarían tres elementos centrales del actual régimen opcional que el Comité considera distorsionadores en el proceso innovador. En particular, no deberían incluirse en esta modalidad i) la introducción de un período de carencia de un año; ii) el descuento del 20% en las cuantías aplicadas; y iii) la incorporación de requisitos adicionales de aplicación, como el mantenimiento del empleo medio, o de la plantilla adscrita a las actividades de I+D+i, durante 24 meses desde el final del período impositivo en el que se devengó la deducción; o la necesidad de destinar el importe equivalente de la deducción aplicada o abonada a nuevas actividades de I+D+i, así como obtener una calificación vinculante de que estas actividades constituyen gasto en I+D+i. Estos requisitos serían contrarios a la lógica de intentar estimular *ex ante* el volumen de gasto innovador y la asunción de riesgos, ya que introducen penalizaciones para aquellas empresas que, por ejemplo, empiezan su actividad o realizan mayores inversiones innovadoras. Al mismo tiempo, estos requisitos introducen complejidad e incertidumbre en el momento de la toma de decisiones sobre la posibilidad de obtener esos fondos ya que, por ejemplo, el volumen de empleo puede estar afectado por diversos factores, por ejemplo, *shocks* externos como una crisis financiera o la pandemia de la COVID-19, o porque el proyecto innovador no obtenga el resultado esperado introduciendo una penalización de la probabilidad de fracaso, que es un elemento necesario para estimular el proceso innovador.

Por lo tanto, para las entidades cuyo gasto total en I+D o en IT certificado como fiscalmente deducible no supere las cuantías máximas establecidas, no existiría un límite de aplicación de las respectivas deducciones sobre la CIM y, en caso de insuficiencia de cuota, se aplicaría la monetización de modo que el incentivo sería equivalente a una trasferencia proporcional sobre el gasto que quiere estimularse. Este componente de la propuesta de reforma es el que presenta mayor impacto para estimular el gasto en I+D+i y, a la vez, el componente de la misma que, por su posible impacto recaudatorio en el IS, debiera estar sujeto a una mayor monitorización en su aplicación, así como a una evaluación prioritaria, para determinar la eficacia y efectividad de sus distintos componentes. En ese proceso de valoración y evaluación se podrían modular, tanto al alza como a la baja, los principales parámetros clave que determinan la potencia del incentivo

³⁰⁵ Esta cuantía de gasto en I+D es el resultado de agregar a la cuantía general de 3 millones de euros los 2 millones de euros adicionales en el caso que el gasto en I+D supere el 10% de la CNN. Estas cuantías nominales son inferiores a las existentes en otros sistemas con una aproximación similar como, por ejemplo, el de Francia, que establece hasta 15 millones de euros de gasto en I+D.

fiscal, como son los niveles de gastos a partir de los cuales se puede aplicar este sistema sin límites o la definición de la base y los porcentajes que determinan la cuantía de las deducciones devengadas. No obstante, en términos de riesgos recaudatorios, debe tenerse presente que el actual esquema de beneficios fiscales resulta en la generación de créditos fiscales a la I+D+i de una cuantía situada, en los últimos años, en torno a unos 700 millones de euros anuales. La propuesta aquí planteada pretende mejorar la eficacia y el diseño del incentivo aplicando una parte de estos recursos sobre el segmento en el que se concentran los créditos fiscales, pero no plantea un incremento abrupto de las cuantías ya devengadas por estos beneficios fiscales a la I+D+i. En el caso que los efectos de esta reforma sobre la innovación fueran evaluados de manera positiva, el legislador podría plantearse la extensión de este régimen a un mayor número de entidades incrementando los límites de gasto en I+D o en IT propuestos para su aplicación.

Finalmente, con el objetivo de disponer de un mayor grado de información microeconómica que permita realizar la necesaria evaluación de estos beneficios fiscales a la I+D+i, se propone incrementar los requerimientos de información de las entidades beneficiarias. En concreto, se propone la presentación de una declaración informativa en el momento de liquidación del IS, que contenga información precisa de la composición de los distintos componentes del gasto en I+D+i, con las cuantías y los porcentajes aplicados para determinar la base de las deducciones en el caso de las entidades que tengan derecho a deducción y, además, para todas las entidades innovadoras, la información sobre el resto de gasto en I+D+i de acuerdo con la definición del Manual de Oslo, pero que no se encuentran considerados como gasto fiscalmente deducible. Al mismo tiempo, sería deseable disponer también en esta declaración de la información detallada sobre los resultados de innovación de estas entidades, de modo que se pueda examinar la relación a lo largo del tiempo entre los *inputs*, gasto en I+D+i, y los *outputs*, como, por ejemplo, las patentes. De ese modo, se podría seguir avanzando en un mejor diseño de la política de innovación en España³⁰⁶.

Propuesta 36

Beneficios fiscales a la I+D+i

El Comité plantea la adopción de esta propuesta con carácter temporal, en el período que estime el legislador pero que no debiera ser inferior a los 5 años, con el objetivo que el nuevo diseño de estos beneficios fiscales se encuentre sujeto a una evaluación sobre la efectividad de los mismos.

³⁰⁶ No obstante, debe tenerse presente que la evaluación de la propuesta de un nuevo esquema de beneficios fiscales sobre los *inputs*, el gasto en I+D+i, debe centrarse en examinar el impacto causal de estos incentivos como instrumento eficaz para incrementar el gasto empresarial en I+D+i. El análisis de la eficiencia de este incentivo, para examinar de manera causal si el mismo tiene capacidad para generar nuevos *outputs* de innovación en el conjunto del sistema productivo, sería un análisis complementario de mayor complejidad que requiere un horizonte temporal más amplio para su evaluación.

Medidas de carácter general

- a. Exclusión de las deducciones por I+D e IT del cómputo de la base imponible positiva previa sobre la que se establece la tributación efectiva mínima del 15% a las entidades con CNN superior a los 20 millones de euros en el IS español.
- b. Compatibilidad para todas las entidades de los incentivos fiscales a la I+D+i y las bonificaciones a la Seguridad Social del personal investigador.
- c. Refuerzo de la seguridad jurídica y simplificación del proceso de acreditación del gasto en I+D+i fiscalmente deducible
 - i. Impulsar la dimensión consultiva y de evaluación vinculante por parte de un ente o entes de la Administración Pública que tengan la capacidad científico-técnica para realizar esa función con la dotación de medios necesaria y con la adopción de criterios de selección y evaluación competitivos.
 - ii. Creación de un procedimiento simplificado de acreditación para proyectos de menor dimensión y menor complejidad técnica, cuya cuantía no supere un rango a determinar entre los 100.000 y los 250.000 euros.
- d. Determinación de la base de las deducciones por I+D e IT
 - i. I+D: incrementar al 25% el porcentaje de deducción por el gasto en el personal investigador cualificado adscrito en exclusiva a estas actividades, y al 10% el porcentaje a aplicar en las inversiones en inmovilizado material e intangibles que se encuentren afectas a las actividades de I+D, excluyendo terrenos y edificios.
 - ii. I+D: incluir como gastos fiscalmente deducibles los proyectos de *software* vinculados al Big Data, la Inteligencia Artificial o la Industria 4.0.
 - iii. I+D e IT: valorar la posibilidad de incluir como componentes en la base de la deducción gastos e inversiones vinculados a las áreas prioritarias financiadas por el Programa *Next Generation EU*: digitalización, medio ambiente y salud.
- e. Límites de aplicación de las deducciones de I+D+i
 - i. Establecer que el límite general de cada una de las deducciones, I+D e IT, por separado será del 25% de la cuota íntegra minorada.
 - ii. La actual elevación de este límite de aplicación al 50% de la cuota íntegra minorada para las empresas innovadoras se establecerá, por coherencia, de manera separada para cada deducción.
- f. Incrementar los requerimientos de información (declaración informativa) de las entidades innovadoras, relativos a la composición del gasto en I+D+i, tanto los gastos fiscalmente deducibles como el resto de gastos para todas las entidades innovadoras, con el objetivo de mejorar el diseño de la política de innovación y evaluar la efectividad de los beneficios fiscales.

Medidas de carácter específico

Ámbito de aplicación: entidades con gasto reconocido como fiscalmente deducible en IT hasta 1 millón de euros, y en I+D de hasta 5 millones de euros:

Eliminación del límite de aplicación de las respectivas deducciones sobre la cuota íntegra minorada y, en caso de insuficiencia de cuota, aplicación de la monetización en el ejercicio de la liquidación, sin descuento alguno de las cantidades devengadas y sin requisito adicional para su aplicación.

9. CUESTIONES ADICIONALES

9.1. Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados constituyen un ingreso a cuenta del IS cuyo objetivo debiera ser situarse en una cuantía lo más cercana posible a la cuota líquida devengada del tributo. De ese modo, tanto el contribuyente como la administración tributaria *suavizarían* sus flujos de liquidez a lo largo del tiempo, se mitigarían las distorsiones que el anticipo del pago de un tributo pudiera generar en las necesidades de tesorería por parte de las sociedades y se adecuaría el anticipo del tributo a la capacidad económica del contribuyente. Si bien la incertidumbre asociada a la renta gravable en el IS, que debiera usarse para aproximar el anticipo del tributo, es mayor que la existente en la determinación de buena parte de las rentas sujetas a retención en el IRPF, el Comité considera deseable disponer de un sistema de pagos fraccionados en el IS estrechamente vinculado a la cuantía del impuesto devengado por el contribuyente, y que este sistema de retenciones o pagos a cuenta del IS no distorsione las decisiones empresariales.

La regulación del sistema de pagos fraccionados del IS ha estado sujeta a múltiples cambios normativos y su actual diseño vincula el cómputo de los pagos al tamaño de las sociedades. En particular, la base y el tipo aplicado que determinan la cuantía de los actuales tres pagos fraccionados del IS varía en función, principalmente, de la CNN de las sociedades en el año del período impositivo previo. De ese modo, y de manera muy simplificada, el pago fraccionado para las sociedades con una CNN inferior en el año previo a los 6 millones de euros se establece en un 18% de la cuota íntegra del período impositivo previo, minorado por deducciones, bonificaciones y retenciones e ingresos a cuenta. Las sociedades con una CNN en el año previo superior a los 6 millones de euros calculan el pago fraccionado, como regla general, sobre la base imponible del período impositivo vigente acumulada en los meses de marzo, septiembre y noviembre³⁰⁷. El tipo de retención sobre esta base para las sociedades con una CNN entre los 6 y los 10 millones de euros se establece en 5/7 del tipo de gravamen (17% para el caso general). Si la CNN supera los 10 millones de euros, el tipo de gravamen se fija en 19/20 (24% para el tipo general), si bien para este tipo de contribuyentes se establece un pago fraccionado mínimo vinculado al resultado contable. En particular, el pago fraccionado para estos contribuyentes no podrá ser inferior al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural, para los contribuyentes con un tipo de gravamen general del 25%; y no podrá ser inferior al 25% de este resultado contable positivo para aquellos contribuyentes a los que se les aplica un tipo de gravamen del 30%. La cuantía de estos

³⁰⁷ Es necesario destacar, también, que a este sistema de pagos fraccionados basado en la base imponible del período impositivo previo se pueden acoger voluntariamente las sociedades con CNN de menos de 6 millones de euros. De ese modo, en la actualidad un tercio de los pagos fraccionados de estas sociedades anticipan el pago del IS por la base y no por la cuota.

pagos fraccionado también se minora por las bonificaciones, las retenciones o los pagos a cuenta ya realizados.

El Comité ha analizado qué sistema de pagos fraccionados pudiera cumplir con el objetivo de reducir al mínimo la diferencia entre las cuotas y los pagos fraccionados, supusiera una simplificación del sistema actual y no conllevara una discriminación por tamaño empresarial. Entre las simulaciones realizadas por la AEAT con los datos disponibles para el año 2019, el sistema que mejor se adaptaría a estos objetivos sería uno basado en la base imponible del período impositivo previo con un tipo de retención del 17% para todos los contribuyentes (véase Tabla III.10). La simulación muestra que, en términos agregados, las diferencias entre cuotas y pagos son reducidas para todos los grupos de contribuyentes. En agregado, la cuota líquida del año corriente presenta una modesta cuantía positiva, consistente con el hecho que el año 2019 fue un año de crecimiento de los beneficios empresariales y el anticipo del tributo con esta alternativa de cómputo de los pagos fraccionados se aproxima con los beneficios gravables del año previo. Un sistema basado en la base impositiva del año previo pudiera presentar la ventaja de la simplicidad administrativa, pero también puede generar problemas para empresas que tienen un *shock* negativo o ante un cambio en la posición cíclica de la economía. En particular, ante una crisis económica, como por ejemplo la reciente de la COVID-19, la caída de los beneficios del año corriente se encontraría desacoplada de unos anticipos del pago del impuesto basados en los mayores beneficios del año previo. Si bien ante estas situaciones cíclicas adversas se pueden articular esquemas de aplazamientos del ingreso de estos pagos fraccionados, el retraso en su adopción o los costes de su implementación hacen deseable diseñar un esquema alternativo. De ese modo, sería deseable definir la base del pago fraccionado del IS en función de la base imponible del período impositivo corriente, como se realiza para las sociedades con una CNN superior a los 6 millones de euros durante el año previo. Este sistema pudiera suponer un coste de gestión adicional para las sociedades de menor dimensión al tener que estimar la base del año corriente de manera periódica, pero esta reforma también supone una oportunidad para mejorar la gestión y el control tributario, así como la digitalización del tejido empresarial. Al mismo tiempo, la reforma del sistema de pagos fraccionados podría ser una oportunidad para impulsar y mejorar los sistemas de intercambio de información entre el conjunto de los contribuyentes y la administración tributaria. En ese sentido, la administración tributaria pudiera proporcionar a los contribuyentes los medios telemáticos, el soporte y el *software* necesario para realizar las estimaciones provisionales de su base imponible y, finalmente, los borradores de su declaración del IS. La implementación de este sistema en el IS podría vincularse con la generalización a todos los contribuyentes del actual sistema de Suministro Inmediato de Información (SII, en adelante), e incluso con una formulación trimestral de los pagos fraccionados vinculada al calendario de liquidación trimestral del IVA. Este sistema de pagos fraccionados basado en la base imponible del año corriente y con carácter trimestral evitaría problemas de estacionalidad de la actividad en el cómputo de los pagos y suavizaría el ingreso a cuenta a lo largo del ejercicio fiscal. La mayor

digitalización del intercambio de información tributaria, con el apoyo por parte de la AEAT, contribuiría a mejorar la gestión y reducir los costes de cumplimiento por parte de las empresas, sobre todo las de menor dimensión, y al mismo tiempo, se reforzaría el control tributario, objetivo y subjetivo, de los contribuyentes.

Tabla III.10

Impuesto sobre Sociedades: pagos fraccionados, año 2019 (millones de euros, salvo indicación)

	Base imponible	Tipo (%)	Cuota	Pagos	Tipo efectivo (%)	Base imponible	Tipo (%)	Cuota	Pagos	Tipo efectivo (%)	Coste
real											
Total	77.389	22,4	17.318	22.399	28,9	84.940	17,0	14.440	14.184	16,7	-8.215
Grupos consolidados	32.455	24,2	7.846	11.627	35,8	32.455	17,0	5.517	5.340	16,5	-6.287
Según base	23.983	24,1	5.770	7.260	30,3	23.983	17,0	4.077	4.018	16,8	-3.241
Con pago mínimo	8.471	24,5	2.075	4.368	51,6	8.471	17,0	1.440	1.322	15,6	-3.046
Grandes Empresas no grupos	27.833	23,0	6.398	7.294	26,2	27.833	17,0	4.732	4.655	16,7	-2.639
Según base	24.878	23	5.698	6.230	25,0	24.878	17,0	4.229	4.211	16,9	-2.019
Con pago mínimo	2.955	24	700	1.064	36,0	2.955	17,0	502	443	15,0	-620
Pymes	17.102	18,0	3.075	3.477	20,3	24.653	17,0	4.191	4.189	17,0	712
Según base y con pago mínimo	2.659	17,9	475	878	33,0	2.659	17,0	452	450	16,9	-428
Según cuota del año anterior	14.443	18,0	2.600	2.600	18,0	21.994	17,0	3.739	3.739	17,0	1.139
Total	77.389	22,4	17.318	22.399	28,9	84.940	17,0	14.440	14.184	16,7	-8.215
Menos de 6 millones	17.102	18,0	3.075	3.477	20,3	24.653	17,0	4.191	4.189	17,0	712
De 6 a 10 millones	3.849	16,9	651	683	17,7	3.849	17,0	654	653	17,0	-30
Más de 10 millones	56.438	24,1	13.593	18.238	32,3	56.438	17,0	9.595	9.342	16,6	-8.896

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

Las dificultades de implementación de este sistema de pagos fraccionados se encuentran en el punto de partida que supone el deficiente sistema actual de anticipo del impuesto. En un primer lugar, en un contexto de crecimiento de las bases, la reforma supondría un incremento de los pagos fraccionados de las pymes que optan por un sistema basado en la cuota y una reducción del exceso de retención de las grandes empresas. En segundo lugar, y de forma relevante, la reforma tendría un impacto en el cómputo de los ingresos públicos en términos de CN en el año de la reforma, con un impacto significativo a la baja en los ingresos del IS del año de la reforma que supondría compensar el exceso de ingresos públicos contabilizados en 2016, si bien el cambio del sistema de retención no afecta al impuesto realmente devengado por el contribuyente. A continuación, se expone la valoración realizada por el Comité en relación a los dos retos a los que se enfrenta la propuesta de reforma.

La primera resistencia a la implementación del nuevo sistema se encuentra en el aparente coste que este cambio pudiera generar a las *pymes*. En la actualidad, buena parte de las pymes anticipan el pago del tributo en función de la cuota del año previo. Este sistema supone, cuando se produce una tendencia creciente de los beneficios empresariales, un anticipo del tributo mucho menor que la liquidación del impuesto. De ese modo, las necesidades de tesorería vinculadas al pago del IS por parte de estos contribuyentes se concentran en el momento de liquidación del impuesto. En sentido opuesto, cuando se produce un *shock* negativo sobre la actividad de estos contribu-

yentes de menor dimensión, o cuando se realizan inversiones que disminuyen su beneficio gravable, el anticipo pudiera ser mayor que la liquidación posterior del impuesto. Por otro lado, el actual sistema de pagos para las *pymes* podría desincentivar o dificultar el crecimiento empresarial y, en particular para aquellas empresas que crecen, de manera temporal o permanente, les supone un coste relevante de adaptación de su tesorería. Finalmente, el Comité considera que la base imponible del período corriente es la mejor aproximación de la capacidad económica sujeta a gravamen en el tributo, por lo que se considera la mejor base para la determinación del pago fraccionado. Por este motivo y por las distorsiones inter temporales que pudiera crear un sistema basado en la cuota tributaria se recomienda incorporar a las *pymes* a la reforma aquí planteada.

La segunda resistencia de esta reforma se encuentra en el hecho que el exceso de retención del tributo se concentra entre los grandes contribuyentes del IS, en términos de CNN, y la modificación del sistema tendría un impacto sustancial en el cómputo de los ingresos del IS en términos de CN. Dada la relevancia de estas dos cuestiones, el Comité considera preciso exponer, de manera simplificada, el funcionamiento y las implicaciones del actual sistema de pagos fraccionados sobre los contribuyentes de mayor dimensión.

El sistema actual, con las alternativas de pago fraccionado mínimo y de tipo incrementado, presenta de manera recurrente un exceso de retención en el año corriente t, por las cuantías anticipadas en los pagos de abril, octubre y diciembre, que implica la realización de elevadas devoluciones en los meses posteriores a la liquidación del IS en (julio) del año siguiente t+1. De acuerdo con las estimaciones disponibles, con datos de 2019, el impacto del exceso de retención del pago fraccionado mínimo y el pago sujeto al tipo incrementado asciende a unos 8.500 millones de euros. De este exceso de retención, el pago mínimo supone unos 5.000 millones de euros,³⁰⁸ siendo el principal motivo de esta elevada cuantía la diferencia creciente entre el resultado contable global y la base imponible consolidada de los declarantes que tienen una parte relevante de su actividad en el exterior. Este hecho se debe, tal como se ha expuesto en las secciones 2, 3 y 5, a una diferencia creciente entre estas magnitudes por la internacionalización de la empresa española y la adopción de las normas internacionales que evitan la doble imposición de las rentas procedentes del exterior. De ese modo, el sistema impone una retención sobre una base muy superior a la renta finalmente gravable en España generando un exceso sobre el tributo devengado.

El Comité considera que este exceso de retención en el pago del IS provoca un conjunto de efectos no deseados. En primer lugar, supone una distorsión estadística en la recaudación del IS que no permite disponer a lo largo del tiempo de una correcta valoración de la recaudación estructural del tributo. En concreto, se computa como ingreso del IS en CN un exceso de retención sobre un segmento de contribuyentes. De ese modo, este sistema supone un incremento

³⁰⁸ El impacto del pago fraccionado mínimo en 2020 se redujo hasta los 2.500 millones de euros por el impacto negativo del *shock* del COVID en los resultados empresariales a nivel global.

ficticio de la recaudación en el año corriente que se verá compensado en el siguiente ejercicio por un mayor volumen de devoluciones, si bien en ese nuevo ejercicio se obtienen de nuevos ingresos adicionales por el exceso de retenciones. La relevancia práctica de este mecanismo puede entenderse mejor contextualizando el origen de la regulación actual establecida inicialmente en el Real Decreto-ley 2/2016, y, desde el 1 enero de 2018, mantenida mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. En su origen, la regulación se introduce en un momento en el que los ingresos tributarios se situaban por debajo de las previsiones para cumplir con los objetivos de déficit público. De ese modo, la articulación de este sistema permitió cumplir los objetivos de déficit en 2016 y evitar un procedimiento por déficit excesivo. En concreto, el nuevo sistema de pagos introducido en octubre de 2016 supuso el cómputo en ese año de un ingreso adicional en términos de CN, estimado en torno a los 0,8pp de PIB, por el efecto conjunto del pago fraccionado mínimo y el pago con tipo incrementado. Una reforma del sistema de pagos fraccionados que revierta este anómalo sistema de pagos fraccionados tendrá un impacto recaudatorio negativo en el año que se implemente. Este impacto negativo en la recaudación del IS en CN supondría la contrapartida del ajuste positivo en los ingresos de CN que supuso la implementación del sistema en 2016.

En segundo lugar, el sistema supone proporcionar una financiación anticipada por parte del sector empresarial al Estado. En concreto, el actual volumen de devoluciones generadas por el sistema de pagos fraccionados resulta en una cifra muy elevada en términos del impuesto devengado (cerca del 45%) y muestra la interferencia del sistema de retenciones del IS en la tesorería de las sociedades, debiendo anticipar éstas una cuantía que no pueden destinar a usos alternativos. Este hecho supone, además, un coste financiero para las empresas creado por la gestión recaudatoria del IS, que se agravaría en situaciones en las que pudiera existir un racionamiento del crédito o un incremento de los costes de financiación de las empresas. La modificación del sistema supondrá una pérdida de financiación gratuita al Estado, si bien el coste de financiación actual del mismo es bajo y, en cualquier caso, no es responsabilidad de los contribuyentes financiarlo con un exceso de retención de los tributos. Si se considera que la capacidad económica de estos contribuyentes no se encuentra adecuadamente gravada en el IS, debieran articularse medidas concretas en ese ámbito, o bien valorar si los nuevos acuerdos de tributación efectiva mínima realizan esa función, pero no resulta técnicamente adecuado realizar ese ajuste mediante el sistema de retenciones del IS.

La distorsión creada por el actual sistema de pagos fraccionados ya fue señalada en la sentencia que declaró inconstitucional el sistema en su regulación inicial, motivado por el vehículo normativo utilizado (Real Decreto-Ley). El Comité considera necesario recordar que el Tribunal Constitucional ha destacado que la afectación al deber de contribuir de este sistema no sólo afecta a la idoneidad de dicho vehículo normativo, sino que implica un desacoplamiento entre la capacidad económica mostrada y el pago a cuenta, lo que “*ha supuesto una alteración sustancial en la forma de cálculo del pago a cuenta, pues la magnitud resultante es sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo*” [STC 78/2020, de 1 de

julio, FJ 4 c)]³⁰⁹. De acuerdo con los datos disponibles, la constitucionalidad de la regulación del pago fraccionado por el vehículo normativo utilizado en 2016 ha tenido ya un coste para el contribuyente de 460 millones de euros en términos de compensaciones por intereses. De ese modo, en la práctica, la financiación por parte del Estado no ha sido gratuita, al tener que compensar ya a las sociedades afectadas abonando los intereses de demora. En ese sentido, la propuesta de reforma de este Comité no sólo se justifica en términos de racionalidad económica del sistema, sino que el mantenimiento del sistema actual supone un riesgo fiscal latente por el contribuyente en caso de declaración de constitucionalidad del vigente pago fraccionado mínimo. Este riesgo, de acuerdo con las estimaciones realizadas, tendría un coste anual estimado por intereses de demora (del 3,75%) para el contribuyente de unos 200 millones de euros por ejercicio fiscal.

Por todos estos motivos y los argumentos económicos y jurídicos esgrimidos, el Comité plantea la reforma integral del sistema de pagos fraccionados y ofrece distintas alternativas tanto para su implementación como su adopción en el tiempo.

Propuesta 37

Reforma del sistema de pagos fraccionados

- a. Convergencia hacia un sistema de pagos fraccionados basado en la base imponible del año corriente, con un único tipo de retención que pudiera establecerse en 5/7 del tipo de gravamen (17% en el caso del tipo general).
- b. La adopción del nuevo esquema de pagos fraccionados podría conllevar un nuevo sistema de intercambio de información y una mayor digitalización que facilite la liquidación del tributo para todos los contribuyentes.
- c. El nuevo sistema de pagos fraccionados pudiera adoptar un calendario trimestral vinculado a la liquidación trimestral del IVA y a la generalización del sistema SII para todos los contribuyentes.
- d. Durante el período transitorio en el que se articula e implementa el nuevo sistema de pagos fraccionados, el cómputo de los pagos fraccionados habría de basarse basarse en la base imponible del año previo. En ese período de adaptación resulta prioritario eliminar el actual pago mínimo y ajustar el tipo incrementado del pago fraccionado

³⁰⁹ Ello implica, en el supuesto de hecho que dio lugar a la controversia, que “la empresa recurrente (una entidad dedicada a la tenencia de valores extranjeros que goza de un régimen especial de exención en el impuesto sobre sociedades) se vio obligada a ingresar un segundo pago fraccionado a cuenta del impuesto (el de octubre, por los nueve primeros meses del ejercicio 2016) por importe de 6.583.581,20 € (al afectarle el pago mínimo del 23 por 100 del resultado contable, que no le permite excluir las rentas exentas ni tampoco haber podido incluir la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), cuando de no haberse aplicado la nueva previsión del Real Decreto-ley 2/2016 la cuantía del pago fraccionado habría sido solo de poco más de 300.000 €” [STC 78/2020, de 1 de julio, FJ 4 c)].

9.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Comité ha considerado preciso, tal como se ha justificado en las secciones 2 y 7, examinar el IAE dentro de su análisis sobre la imposición societaria. Este tributo fue ya objeto de valoración y propuestas de reforma por parte de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local. El análisis de dicha Comisión de Expertos incluía un amplio conjunto de críticas y enumeración de deficiencias técnicas en la articulación del IAE que siguen vigentes en la actualidad y que este Comité también comparte.

En particular, el impuesto no atiende a los principios de generalidad, capacidad económica, equidad, progresividad, no discriminación o neutralidad económica. En buena parte, estas deficiencias se deben a que el IAE es un impuesto indiciario, con una estructura anacrónica y unos indicadores y módulos arcaicos que pretenden aproximar el beneficio medio presunto de una actividad económica. Por ese motivo, el tributo no se adecúa a un impuesto moderno basado en los principios de eficiencia y la capacidad de pago. En particular, el IAE es un impuesto con capacidad para generar distorsiones relevantes en las decisiones de localización y organización de la actividad económica por parte de los agentes. El impuesto, además, no respeta los principios de generalidad, no discriminación y equidad, al excluir de su ámbito de aplicación a los profesionales o las personas jurídicas con una CNN inferior al millón de euros que realizan actividades económicas. Además, existe una desconexión entre la carga tributaria del IAE y la capacidad de pago del contribuyente. En ese sentido, la evidencia descriptiva presentada en la sección 2 muestra que el impacto del IAE en una estimación del tipo efectivo sobre la imposición societaria es mayor para aquellas sociedades de menor dimensión y capacidad de pago (véase Gráfico III.10). Por otro lado, el IAE tiene un notable impacto en el cómputo de los tipos efectivos sobre la inversión empresarial en España publicados por Eurostat (véase sección 2). El análisis incluido en este Libro Blanco muestra que la imputación del gravamen del IAE en estos tipos efectivos estaría sesgada al alza para el conjunto de las sociedades sujetas a gravamen y, sobretodo, lo está para aquellas de mayor dimensión. En cambio, el IAE sí tendría, en promedio, un impacto mayor sobre el conjunto de sociedades con una CNN entre 1 millón y 6 millones de euros. En cualquier caso, las deficiencias en el diseño del tributo dificultan computar sus efectos sobre el tipo efectivo del conjunto de las sociedades y dan como resultado una probable sobreestimación del mismo en una estadística de amplia difusión internacional. Esta sobreestimación causada por el IAE en la estadística de Eurostat tiene un potencial efecto negativo sobre la atracción de inversiones por parte de la economía española.

Considerando todas las deficiencias enumeradas y los posibles efectos negativos causados por el tributo, el Comité considera oportuno proponer su eliminación al no corresponder este tributo a una figura propia de un sistema tributario moderno. Esta reforma contribuiría a la simplificación del sistema tributario, tanto de su gestión administrativa como de sus implicaciones en términos de menores costes por parte del sector empresarial, reduciría las distorsiones en las decisiones de localización y realización de inversiones empresariales, y mejoraría la equidad del sistema al eli-

minar una discriminación en el deber de contribuir por el mero hecho de realizar una actividad económica que depende de la forma organizativa y del tamaño empresarial.

El Comité ha examinado el impacto recaudatorio directo de la eliminación del IAE, así como la distribución de ese impacto entre contribuyentes en función de su tamaño en términos consolidados. La Tabla III.11 muestra con datos de 2019³¹⁰ que buena parte de la recaudación, un 60%, se concentra en sociedades con una CNN entre 1 y 6 millones de euros. Este hecho se complementa con la evidencia sobre el mayor impacto del IAE en la estimación del tipo efectivo medio de las pymes que se ha discutido en la sección 2. La eliminación de este tributo, por lo tanto, tendría un mayor impacto positivo sobre este segmento de empresas, en una fase del ciclo económico en la que este segmento de empresas puede contribuir a apuntalar la recuperación económica. En términos de suficiencia recaudatoria del sistema, la eliminación del tributo no tiene un impacto directo menor (1,8mm de euros en 2019), pero debe recordarse, en primer lugar, que el IAE es un gasto deducible en el IS por lo que su eliminación supone un incremento de la base gravable en el IS que supondría recuperar, en términos de devengo, una cifra estimada entre el 15 y el 20% de la pérdida recaudatoria del IAE. Por otro lado, la eliminación de un tributo distorsionador con un impacto concentrado en las *pymes* debiera suponer un crecimiento de la actividad, de cuantía incierta, con un efecto positivo en distintas bases tributarias (ej. IS por impacto en beneficios, CSS o IRPF por impacto en empleo).

Tabla III.11
Modelo 840 por cifra de negocio, año 2019 (importes en euros)

Todas las empresas

Número de declarantes	Cuota actividad	Cuota elemento	Cuota máquinas	Cuota superficie	Suma de cuotas	Bonificación	Incremento	Suma final de cuotas (1)	Cuota media
	84	85	86	94+99	100	103	106	108	
TOTAL	939.627	375.463.969	1.267.663.785	3.122.244	143.342.546	1.786.470.300	19.789.083	216.443	1.772.531.071
Menos de 6 millones de euros	906.455	266.713.834	802.471.272	3.057.485	58.906.967	1.128.092.073	13.277.977	179.341	1.120.127.387
Entre 6 y 10 millones de euros	11.466	11.038.485	25.396.468	16.313	7.394.115	43.829.069	562.478	3.199	43.346.841
Entre 10 y 50 millones de euros	16.912	28.786.630	86.824.093	34.601	25.002.643	140.613.366	1.511.687	14.043	139.299.405
Entre 50 y 100 millones de euros	2.411	9.081.293	35.349.728	5.873	9.902.220	54.333.240	664.314	5.739	53.728.296
Más de 100 millones de euros	2.383	59.843.727	317.622.224	7.972	42.136.601	419.602.552	3.772.627	14.121	416.029.143

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

Tabla III.12

Consolidado

Número de declarantes	Cuota actividad	Cuota elemento	Cuota máquinas	Cuota superficie	Suma de cuotas	Bonificación	Incremento	Suma final de cuotas (1)	Cuota media
	84	85	86	94+99	100	103	106	108	
TOTAL	918.954	375.463.969	1.267.663.785	3.122.244	143.342.546	1.786.470.300	19.789.083	216.443	1.772.531.071
Menos de 6 millones de euros	890.591	260.648.903	773.371.287	3.045.505	55.584.005	1.089.604.195	13.067.106	175.111	1.081.784.492
Entre 6 y 10 millones de euros	10.212	9.809.223	21.066.344	12.584	6.179.674	37.055.240	530.649	2.654	36.596.879
Entre 10 y 50 millones de euros	14.223	24.429.338	66.674.152	32.200	20.507.079	111.610.569	1.232.369	15.881	110.563.272
Entre 50 y 100 millones de euros	1.911	7.952.658	26.995.336	9.567	8.480.354	43.428.349	595.651	5.889	42.891.028
Más de 100 millones de euros	2.017	72.623.846	379.556.666	22.387	52.591.435	504.771.947	4.363.308	16.907	500.695.400

Fuente: Agencia Tributaria (2021).

³¹⁰ Los datos analizados por el Comité para los años 2015 a 2018 muestran un nivel recaudatorio similar en términos nominales, así como la misma distribución relativa de la carga tributaria entre contribuyentes en función de su tamaño medio por CN.

No es mandato de este Comité valorar y condicionar sus propuestas en función de los efectos de las mismas en los sistemas de financiación local o autonómico. No obstante, dadas las consecuencias de esta propuesta en la financiación de las corporaciones locales (CCLL, en adelante) el Comité considera necesario realizar algunas reflexiones. El Comité es consciente de que la propuesta de eliminación del IAE afecta a la autonomía tributaria y la suficiencia de recursos de las CCLL, por lo que ha analizado distintas alternativas. En primer lugar, se ha analizado la posibilidad de establecer un componente local en el IS, ya que es en esta figura donde puede medirse de manera más adecuada la capacidad económica derivada de la realización de una actividad económica. No obstante, se ha descartado esta alternativa, por los efectos poco deseables que pudiera tener añadir competencia fiscal a nivel local en una figura sujeta ya a presiones de competencia fiscal internacional, en un contexto en el que se tiende a una mayor integración y armonización supranacional del tributo. Además, el IAE se justifica, en buena medida, por el uso (principio del beneficio) que hacen los distintos establecimientos de una entidad que realiza actividad económica en un municipio, de los servicios públicos locales. En cambio, la localización del sujeto pasivo del IS se establece donde se localiza su sede social, siendo en muchas ocasiones ésta una medida poco precisa del lugar donde se realiza la actividad económica y el uso de los servicios públicos locales. La asignación territorial de la actividad de los sujetos pasivos del IS a nivel municipal introduciría una complejidad excesiva para los fines que perseguiría. En segundo lugar, en términos de asegurar la suficiencia recaudatoria de las CCLL, se recuerda la experiencia de la reforma del tributo del año 2002 en la que se acordó una compensación a las CCLL por la exención de gravamen de los profesionales y las entidades con CNN inferior al millón de euros. La reforma aquí planteada supone *de facto* extender la reforma de 2002 a todos los contribuyentes, por lo que pudiera también extenderse la compensación ya pactada en la reforma previa y financiarla con los recursos adicionales de las medidas incluidas en este *Libro Blanco*. Finalmente, en términos tanto del principio de autonomía tributaria local como de contribución equitativa de las actividades económicas a la suficiencia recaudatoria y a la financiación de los servicios públicos locales, el Comité recuerda que existen otras figuras tributarias en al ámbito local, distintas al IAE, que pueden ejercer dicha función de manera más eficiente y coherente con los principios de generalidad y no discriminación tributaria. De ese modo, en el caso de que el legislador estatal competente para reformar el IAE decidiera eliminar este tributo, serán las CCLL las que, si así lo consideran oportuno, deberán valorar y decidir sobre la elección, el uso y la potencia de las figuras tributarias alternativas existentes en el ámbito de la tributación local sobre las que tienen capacidad normativa, en los términos establecidos por la normativa vigente.

Propuesta 38

IAE

Eliminación del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se recomienda explorar como alternativas al IAE medidas destinadas a garantizar la suficiencia recaudatoria y la autonomía tributaria local:

-
1. Compensación a las CCLL con ingresos adicionales obtenidos de la reforma.
 2. Uso de figuras tributarias alternativas en el ámbito local.

9.3. Tamaño empresarial y tributación

La economía española presenta un déficit de empresas de mayor dimensión, con un tejido productivo en el que destaca la elevada presencia relativa de micro-empresas, así como un problema de crecimiento de la productividad empresarial. Estos hechos tienen efectos sobre la amplitud de las bases sujetas a gravamen en la imposición societaria y lastran su potencial recaudatorio. El sistema tributario no debiera ser un factor que contribuyera a amplificar estos fenómenos, cuyas causas son múltiples y debieran ser tratadas por otras dimensiones de la política económica. No obstante, el diseño del sistema tributario no puede desincentivar el crecimiento empresarial ni tampoco puede ser un factor que genere cambios en la forma de organización o en la estructura societaria de una empresa, incentivando, por ejemplo, la división artificial de su actividad económica en múltiples sociedades por motivos tributarios. La importancia de esta cuestión lleva al Comité a hacer una reflexión final de carácter general sobre esta materia.

El Comité considera que, en el actual diseño de la imposición societaria, tal como se ha discutido a lo largo de este capítulo, existe un amplio conjunto de regulaciones tributarias y tratamientos diferenciales asociados al tamaño empresarial que debieran reformarse, con el objetivo de evitar el impacto del sistema tributario en el crecimiento empresarial. Al mismo tiempo, la actividad societaria se ve también afectada por las regulaciones asociadas al tamaño empresarial vigentes en otros impuestos como, por ejemplo, el IVA. En particular, el sistema de declaración mensual del IVA o los requerimientos de información asociados al SII que, en buena medida, aplican a las sociedades que superan el umbral de facturación de 6 millones de euros de CNN en el año previo. Este mismo umbral es el que determina que las sociedades se encuentren sujetas al mayor control tributario por parte de las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas.

Por lo tanto, una empresa que supera la cifra de 6 millones de CNN en un determinado año se encuentra en el ejercicio posterior ante un cambio de paradigma para su gestión tributaria y, en particular, para la tesorería de la empresa. De manera discontinua, su crecimiento, permanente o temporal, supone declaraciones mensuales de IVA, mayores costes asociados a requerimientos de información en el SII, cambio en el cómputo de los pagos fraccionados y una mayor probabilidad de control tributario. Si la empresa sigue creciendo se enfrentará a otros umbrales que implican incrementos de su tributación efectiva, como por ejemplo las limitaciones a las compensaciones de BINs. El Comité considera que, de manera general, debiera replantearse la existencia de discontinuidades tan marcadas al tratamiento tributario entre contribuyentes. En particular, la concentración de regulaciones en el umbral de 6 millones de euros de CNN es potencialmente la más perniciosa ya que afecta a empresas de tamaño medio cuya dinámica está sujeta a una elevada volatilidad e incertidumbre. En este segmento de empresas, el cambio de obliga-

ciones tributarias e impacto en su tesorería puede bien desincentivar su crecimiento o bien impulsar un proceso ineficiente de división de la actividad en múltiples sociedades.

El Comité considera que la adopción del conjunto de medidas propuestas en este capítulo reduciría las distorsiones introducidas por el sistema tributario en el crecimiento empresarial, contribuyendo en el medio plazo a la ampliación de las bases sujetas a tributación. Esta ampliación de bases, y su efecto positivo en el potencial recaudatorio del sistema tributario, tendría un impacto recaudatorio mayor si se articularan medidas complementarias de política económica que impulsaran el crecimiento de la productividad empresarial en España.

IV

ECONOMÍA DIGITALIZADA Y ACTIVIDADES EMERGENTES: NIVELACIÓN DE LA TRIBUTACION Y FOMENTO DE LA INNOVACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

La Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda por la que se crea este Comité establece como áreas temáticas objeto de análisis la tributación de la economía digitalizada y la fiscalidad de las actividades económicas emergentes, si bien no obliga a abordarlas de forma independiente en capítulos separados. Dado que la irrupción de las denominadas actividades emergentes está estrechamente relacionada con la transformación tecnológica y la digitalización de la economía, se analizarán de forma conjunta, aunque con la debida especificidad, en este capítulo.

La economía digital (o digitalizada)³¹¹ es el resultado del proceso de transformación del comercio y de los modelos de negocio consecuencia del surgimiento de tecnologías disruptivas (como la computación en la nube, la tecnología *blockchain*, la robótica, el internet de las cosas o el tratamiento de datos digitales). Es un fenómeno transversal, que deja sentir sus efectos sobre las estructuras de funcionamiento y gestión organizativa de las empresas (en especial, de las empresas multinacionales), los modelos de negocio (con la aparición de nuevos modelos basados en el desarrollo y explotación de activos intangibles, el uso masivo de datos, los efectos de red y la interacción entre usuarios a través de plataformas de internet), las actividades profesionales y laborales, la inversión y el consumo. Por tanto, la revolución tecnológica, social y económica asociada a la digitalización es ya el nuevo terreno de juego en el que se define el futuro del crecimiento y el bienestar, de forma que las fronteras entre la economía digital y la economía en general serán cada vez más difusas³¹².

³¹¹ El término “economía digital” se emplea en el Informe Final sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) –OECD (2015d)–. Posteriormente, el Informe Provisional de 2018 (OECD, 2018a) utilizó la expresión “economía digitalizada” con la finalidad de destacar que la economía digital no es un sector específico, sino que la digitalización afecta a toda la economía en su conjunto. En este capítulo utilizaremos ambos términos de forma indistinta y no entraremos en un análisis teórico del concepto y características de la economía digital o digitalizada, ni de sus diversas manifestaciones. Nuestro enfoque será sustantivo y basado en las características de los diferentes modelos de negocio en relación con la tributación.

³¹² IMF (2018b).

La transformación tecnológica y digital plantea, además de transformaciones en el ámbito de las relaciones laborales, mercantiles, competitivas y sociales, importantes desafíos para los sistemas tributarios de las economías avanzadas, que se condicionan y superponen entre sí, ya apuntados por los principales organismos internacionales³¹³.

El primero de ellos se refiere a la mayor movilidad de las bases imponibles (capitales, beneficios empresariales o rentas altas de personas físicas) desde países de fiscalidad elevada hacia determinadas jurisdicciones con tratamientos fiscales especialmente favorables, en un contexto de competencia fiscal a la baja entre Estados, con efectos negativos sobre la suficiencia financiera y la distribución equitativa de la carga tributaria. Junto a ello, las tecnologías digitales permiten el desarrollo de actividades comerciales sin necesidad de contar con presencia física en los territorios donde se realizan, impidiendo a los países en los que se generan las rentas someterlas a tributación ante la inexistencia de un nexo que legitime el ejercicio de su potestad tributaria. Además, la economía digital enfrenta a los sistemas tributarios a las dificultades de caracterizar a efectos fiscales las rentas derivadas de nuevos modelos de negocio y actividades emergentes; de valorar los activos intangibles a efectos de precios de transferencia debido a la falta de comparables; de atribuir valor y determinar el tratamiento fiscal de los datos proporcionados a las empresas por los propios usuarios o por terceros; y –en el ámbito de la imposición indirecta– la recaudación del IVA en las operaciones transfronterizas de comercio electrónico, entre otras.

Los retos apuntados han puesto de manifiesto las limitaciones de los principios y conceptos sobre los que se erige el marco fiscal internacional (conceptos de residencia y fuente, establecimiento permanente, principio de libre competencia), así como la necesidad de adaptar las estructuras clásicas de nuestro sistema tributario a una nueva realidad más internacional y digital, muy distinta de la existente cuando se diseñaron sus principales figuras tributarias³¹⁴.

Sin perjuicio de los retos apuntados, la transformación tecnológica y digital también ofrece nuevas oportunidades para fomentar el desarrollo y la innovación, el emprendimiento y el crecimiento inclusivo y sostenible³¹⁵. La tecnología siempre ha transformado la economía y, en la medida en que mejore la eficiencia, la libre competencia y el aumento de la satisfacción de las necesidades en un entorno medioambiental y socialmente sostenible, la tributación debe contribuir a su desarrollo.

El objetivo de este capítulo es identificar los ámbitos en los que la actuación es necesaria a partir de los datos sobre el desarrollo de nuevos modelos de negocio y actividades emergentes en España, las novedades legales (europeas y nacionales) en el terreno digital y las experiencias de

³¹³ European Commission (2014); OECD (2015d); OECD (2018a); Mooij *et al.* (2021).

³¹⁴ Comisión Europea (2020a); OECD (2021c).

³¹⁵ OECD (2015d); Comisión Europea (2015).

Derecho comparado, con la finalidad de proponer líneas de reforma de nuestro sistema tributario. No obstante, este análisis está muy condicionado por dos factores relevantes. De un lado, por las decisiones que se adopten en otras instancias, como los progresos realizados a nivel internacional en el seno del Marco Inclusivo de BEPS (OCDE/G20 *Inclusive Framework on BEPS*)³¹⁶ basados –como se ha indicado en otras partes de este Libro Blanco– en una propuesta de dos pilares para responder a los desafíos que la digitalización de la economía plantea a la imposición societaria a nivel internacional, cuyos efectos prácticos son todavía difíciles de calibrar; y el Derecho de la UE, originario y derivado, destacando las propuestas sobre las que se está trabajando para conseguir una imposición societaria más justa, simple y eficiente en el mercado interior (2020 y 2021)³¹⁷, el plan de acción en materia de IVA (2016)³¹⁸, o el conjunto de novedades regulatorias impulsadas en el marco de la estrategia del Mercado Único Digital (2016, 2020, 2021)³¹⁹. Estas circunstancias añaden dos elementos, multilateralidad e incertidumbre, que condicionan la realización de propuestas concretas. De otro lado, el carácter transversal de la economía digital implica, desde la óptica de su incidencia sobre el sistema tributario, una importante complejidad en el análisis, al verse afectados la práctica totalidad de los impuestos del sistema, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta.

Las premisas que fundamentan el análisis y realización de propuestas concretas en este capítulo son dos. En primer lugar, contribuir a nivelar de forma justa y eficiente la tributación de las actividades digitales respecto de las actividades tradicionales de la economía, tengan o no residencia fiscal en España. En segundo lugar, fomentar la transformación digital de las pequeñas y medianas empresas, las iniciativas emprendedoras y las nuevas actividades en nuestro país. En todo caso, el Comité es muy consciente de que la tributación es sólo uno de los elementos para alcanzar los objetivos más generales de adaptar nuestra economía y sociedad a esta nueva realidad, teniendo que colaborar en ello el resto de las políticas públicas y el dinamismo de la sociedad en su conjunto.

Un principio fundamental, presente en todo este análisis, será simplificar lo más posible el cumplimiento y aplicación del sistema tributario en su adaptación a la economía digital y el fomento de la innovación. La claridad de las normas, su sencillez y la facilidad para su cumplimiento no son un atributo complementario de una reforma fiscal, sino un elemento central de la misma.

³¹⁶ OECD (2021b).

³¹⁷ Comisión Europea (2020d, 2021b).

³¹⁸ Comisión Europea (2016a).

³¹⁹ Comisión Europea (2015, 2020c, 2021d). Dentro del paquete de medidas normativas para la economía digitalizada en la UE destacan dos grandes textos: las propuestas de reglamentos europeos de servicios digitales [COM (2020) 825 final, 15.12.2020 –*Digital Services Act*] y de mercados digitales [COM (2020) 842 final, 15.12.2020 –*Digital Markets Act*], cuya aprobación se espera a lo largo de 2022.

2. NIVELACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Tras sintetizar los retos de la economía digital a los principios y conceptos tradicionales de la tributación, este epígrafe abordará el análisis de las opciones de reforma para evitar que las empresas deslocalizadas compitan deslealmente con las establecidas en territorio español, así como con la economía “tradicional”, presentándolas sobre una doble dimensión: los distintos ámbitos económicos y modelos de negocio y los impuestos afectados por la transformación digital. Las posibles alternativas para afrontar este problema tendrán en cuenta las iniciativas internacionales de actuación coordinada (OCDE), con particular atención a las propuestas y medidas legislativas en este ámbito de la UE.

2.1. Digitalización y desafíos tributarios

El marco tributario internacional y los sistemas tributarios actuales descansan sobre principios, normas y procedimientos cuya efectividad se ve desafiada por las características propias de la digitalización de la economía y la nueva economía digital, en algunos casos acentuando retos ya existentes y, en otros, creando desafíos nuevos.

Para ser efectivos los impuestos requieren que las administraciones dispongan de información sobre los agentes y sus actividades económicas; capacidad legislativa para determinar sus obligaciones; y capacidad administrativa (factibilidad) para aplicar eficientemente la normativa. Con estas premisas los sistemas han establecido los principios tradicionales para dar respuesta a las preguntas básicas para la determinación, cumplimiento y control de las obligaciones tributarias. De forma muy simplificada:

- *¿Quién está obligado tributariamente (sujeto pasivo) y cuáles son las figuras tributarias aplicables (hecho imponible)? Lo cual está muy vinculado a otra pregunta: ¿Dónde se tributa? (residencia; establecimiento permanente; lugar de realización del hecho imponible).*

De acuerdo con las reglas tradicionales de la fiscalidad internacional en materia de imposición sobre la renta, las rentas transfronterizas derivadas del ejercicio de actividades económicas tributarán de forma exclusiva en el país de residencia de su perceptor, salvo que dicha persona cuente con un establecimiento permanente en el país de la fuente –concepto muy ligado a la presencia física– a través del cual realice la totalidad o una parte de dicha actividad, en cuyo caso este último país podrá someter a tributación las rentas derivadas de las actividades económicas realizadas a través del EP. De forma complementaria, y como excepción, ciertas rentas pasivas pagadas o transferidas al extranjero pueden verse sometidas a retención en la fuente (dividendos, intereses y cánones –*royalties*–).

En la tributación sobre el consumo la regla general es el “principio de tributación en destino”, siendo la aduana el punto de control para los bienes físicos (con posibles excepciones para im-

portaciones de pequeño valor) procedentes del exterior, mientras que para los servicios adquiridos por empresas se prioriza el mecanismo de auto-repercusión o inversión del sujeto pasivo (auto-repercusión que también se prevé en las adquisiciones intracomunitarias tanto de bienes o mercancías como de servicios cuando el destinatario sea un empresario o profesional).

Frente a este marco tradicional de la fiscalidad internacional, la economía digital permite –y amplifica– la realización de actividades económicas, profesionales y laborales sin necesidad de presencia física en un determinado país, mediante la venta de bienes y servicios, la adquisición de activos, el desarrollo de nuevos modelos de negocio que explotan la información de sus usuarios, el funcionamiento de plataformas que canalizan la actividad en territorio nacional actuando de medio de conexión o mediante el trabajo a distancia. En todos estos casos aparecen problemas de sujeción tributaria, identificación de los sujetos pasivos y control de las transacciones, afectando tanto a los impuestos sobre la renta de sociedades y personas (al no poder aplicar los puntos de conexión clásicos) como a los impuestos sobre el consumo (dificultando la aplicación de principio de destino) o sobre la propiedad (al tratarse de activos intangibles, opacos o que carecen de obligaciones de información o registro de carácter territorial).

- *¿Cuánto está sometido a gravamen? (cuantificación de la base imponible).*

El gravamen de las rentas generalmente se basa en la determinación de su valor neto, ingresos menos gastos correlacionados con la actividad, a los precios de mercado, que correspondería a transacciones entre entidades no vinculadas (principio de plena competencia). Asimismo, la valoración de los bienes a efectos de impuestos sobre la propiedad tiene como referencia sus valores normales de mercado. Respecto a la valoración de los bienes a efectos de impuestos sobre el consumo la regla general es el precio o contraprestación.

Los problemas ligados a estos cálculos son bien conocidos y están presentes más allá de la economía digital. Sin embargo, también en este caso la digitalización y los nuevos modelos de negocio digitales multiplican los riesgos. En particular, la importancia de los intangibles y de las operaciones realizadas a distancia por empresas tecnológicas de un mismo grupo, incluyendo la computación en la nube, es mucho mayor y se enfrenta a graves problemas para la aplicación de los mecanismos tradicionales de control de los precios de transferencia, debido a la dificultad e inseguridad en la aplicación del principio de plena competencia en operaciones vinculadas que tienen por objeto activos intangibles de difícil valoración³²⁰.

³²⁰ Las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS de la OCDE (OECD, 2015g) incorporan importantes modificaciones en las Directrices de 2010 de la OCDE en materia de precios de transferencia. El 20 de enero de 2022, la OCDE ha publicado una nueva edición de las *Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones tributarias* (OECD, 2022b). En esta última versión se profundiza y proporcionan orientaciones para las administraciones tributarias sobre el tratamiento de los intangibles de

- *¿Cómo se administra y controla el pago del impuesto?*

En general la administración de los tributos se basa en: el acceso a la información de terceros; las obligaciones de registro e información de los perceptores de rentas y titulares de bienes y activos; las retenciones a través de los pagadores de las rentas o los intermediarios en el consumo; la obligación de declaración de los perceptores, facilitadas en muchos casos mediante “borradores” con la información acumulada de terceros; y los mecanismos de comprobación gestora e inspectora de los obligados tributarios.

Esta combinación de información fiable, cooperación de intermediarios en la transacción económica, fomento del cumplimiento voluntario y control coactivo se ve debilitada en cuanto falta alguno de sus elementos y en el caso de la economía digital estas carencias son habituales, en especial debido a la posibilidad de que los oferentes o intermediarios –plataformas– no sean residentes a efectos tributarios en el país de consumo o los medios de pago no tengan trazabilidad financiera formal, debilitando la capacidad de actuación de las administraciones por limitaciones de información y/o soberanía.

Por supuesto, algunos de estos problemas no son nuevos y ya han sido tratados en el pasado, por ejemplo, en el Informe de la OCDE sobre la fiscalidad del comercio electrónico de 1998³²¹. Sin embargo, la facilidad de los negocios digitales para operar a distancia desde distintas jurisdicciones sin presencia física en los mercados –o con un tipo de presencia que hasta ahora no constitúa establecimiento permanente, como es el caso del almacenamiento y logística–, así como de los consumidores para acceder a dichos bienes y servicios han multiplicado los riesgos y las complejidades para su control tributario. En el siguiente apartado se abordarán estos nuevos desafíos planteando sus posibles soluciones.

2.2. Opciones de nivelación de la tributación de la economía digital

Dada la diversidad de problemas (y posibles soluciones) planteados por la economía digital a la hora de nivelar su tributación, surgidos fundamentalmente por el diferente tratamiento entre actividades realizadas –y con tributación– en España o desde el exterior (con distinción entre la UE y terceros países), nuestro análisis tendrá que ser segmentado por tipos de impuestos y de modelos de negocio, distinguiendo:

difícil valoración a efectos de precios de transferencia, ya abordado inicialmente en el informe de las Acciones 8 a 10 de BEPS.

³²¹ OECD (2001).

- A) Comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios.
- a. *Bienes y servicios adquiridos digitalmente a una empresa no residente y provistos –sean éstos digitales o no–, directa e individualmente al consumidor.*
 - b. *Bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito radicados en el propio país.*
 - c. *Provisión de nuevos servicios digitales: computación o almacenamiento en la nube; adquisición de licencias de impresión 3-D.*
- B) Modelos de negocio digitales de empresas no residentes que rentabilizan los datos de los usuarios locales.
- a. *Rentabilización indirecta –marketing/publicidad– de los datos de usuarios de servicios gratuitos.*
 - b. *Plataformas de economía colaborativa y prestación de servicios.*
- C) Criptoactivos, *tokens* e ICO (*Initial Coin Offerings*).

En todos los casos iniciaremos el análisis con una visión sintética de la dimensión económica del sector. Sobre la relevancia presente y futura de estas manifestaciones de la economía digital no existen dudas, aunque sí grandes dificultades en cuanto a su medición, todavía no estandarizada³²². Las cifras que ofrecemos a continuación presentan un panorama general de su dimensión, si bien uno de los retos será su continua actualización y mejora.

2.2.1. Comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios

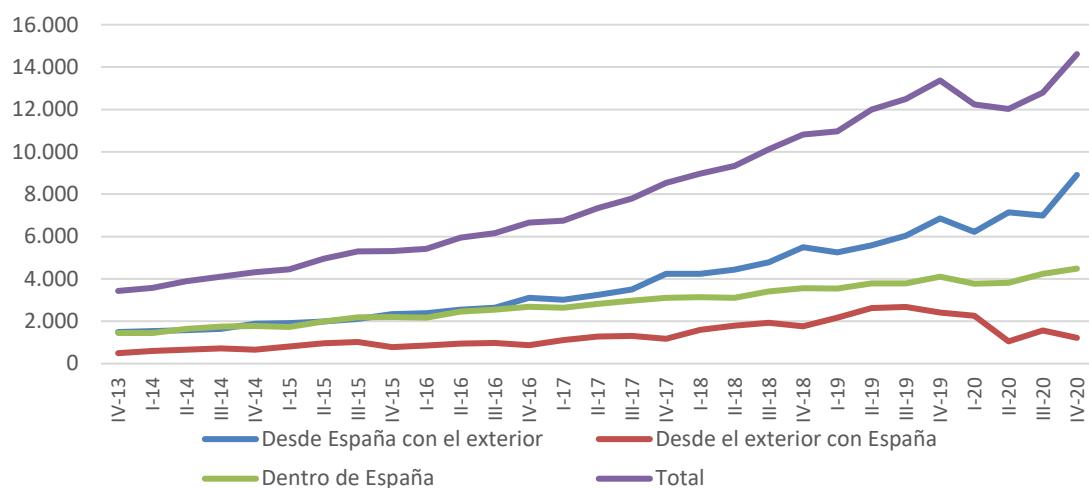
En este ámbito las estadísticas de comercio electrónico en España a través de entidades de medios de pago, elaboradas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) son la fuente principal de información, permitiendo –sin recurrir a encuestas, una práctica muy común en la que se basan, por ejemplo, las estadísticas de Eurostat para esta materia– la distinción del comercio, fundamentalmente minorista, nacional e internacional por sectores de actividad y localización geográfica³²³.

El volumen de negocio del comercio electrónico se ha más que triplicado en los últimos años (Gráfico IV.1), con una tasa de crecimiento acumulada del 225% desde 2014, alcanzando en 2020 los 51.676 millones de euros. Este crecimiento está liderado, sobre todo desde 2016, por las compras realizadas desde España al exterior que en el cuarto trimestre de 2020 suponían ya el 61% del total –43,5% en 2013– (Gráfico IV.2), seguidas por las compras realizadas dentro de España (el 30,7% frente 42,1% en 2013), con las ventas al exterior en último lugar (8,3% respecto a 14,4% en 2013).

³²² En IMF (2018b).

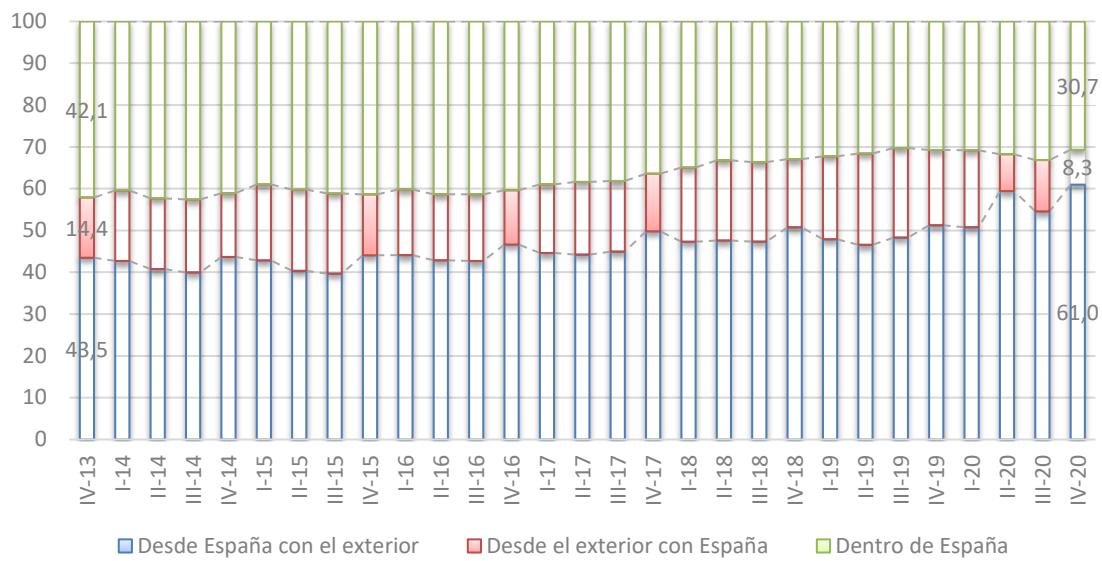
³²³ Datos y metodología –y limitaciones– están disponibles en: <http://data.cnmc.es/datagraph/>.

Gráfico IV.1
Evolución trimestral del volumen de negocio del comercio electrónico según origen/destino de las transacciones (millones de euros)



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

Gráfico IV.2
Evolución trimestral del volumen de negocio del comercio electrónico según origen/destino de las transacciones (en % del total)



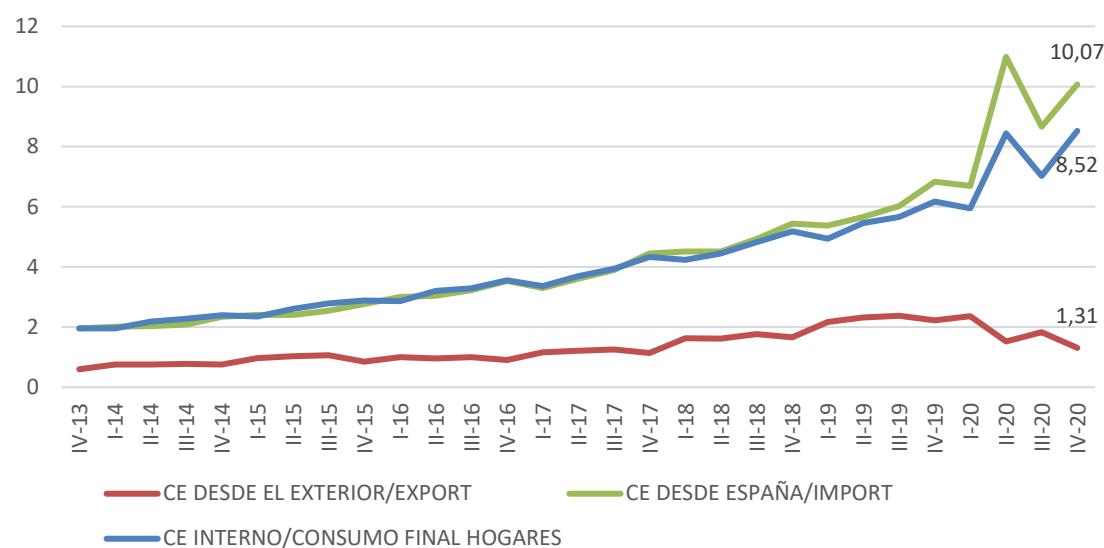
Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

La relevancia de estas cifras en términos económicos se hace patente al ponerlas en relación con las magnitudes globales de contabilidad nacional (Gráfico IV.3). En términos de volumen de consumo, el comercio electrónico interno (suma del realizado desde España con el exterior y el

de dentro de España) equivale al 8,5% del consumo final de los hogares. Las compras por comercio electrónico realizadas desde España con el exterior –IV trimestre 2020– ya equivalen al 10% de las importaciones (frente al 2% a finales de 2013), mientras que las realizadas desde el exterior sólo suponen el 1,3% de las exportaciones (un 0,6% en 2013).

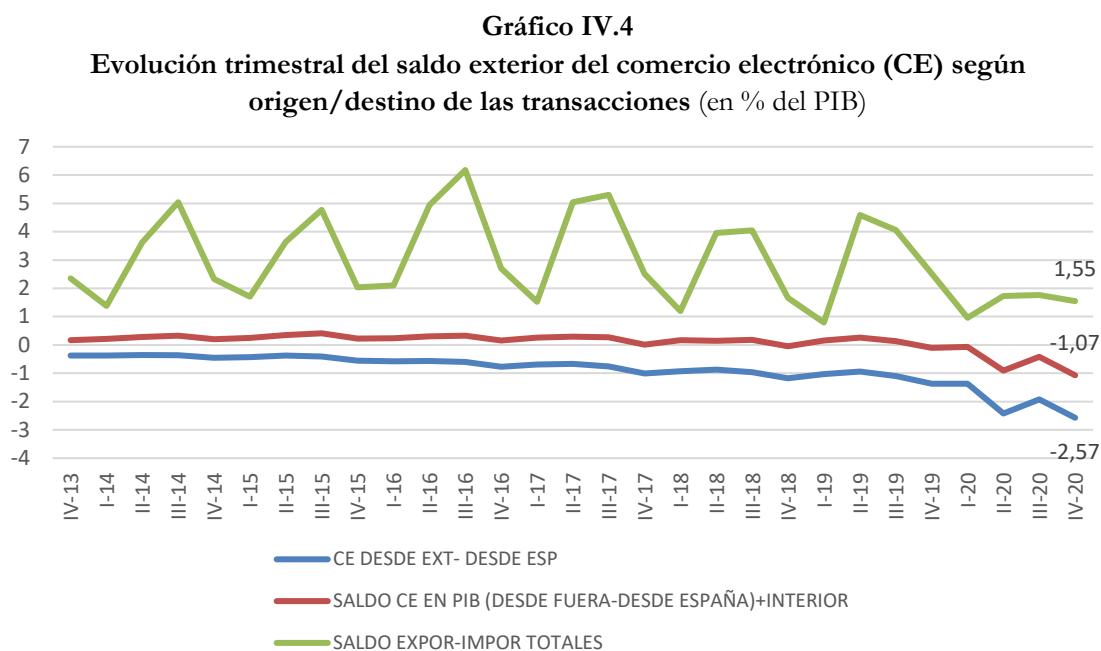
En consecuencia, los saldos del comercio electrónico (Gráfico IV.4) son creciente y significativamente negativos: la diferencia entre las compras realizadas en España desde el exterior equivale al -2,6% del PIB cuando el saldo en 2013 estaba prácticamente equilibrado (-0,37%); y su peso neto en el PIB (saldo exterior más consumo interno) en el último cuatrimestre llega al -1,07% (+0,17% en 2013), mientras que el peso global del saldo total de exportaciones e importaciones en ese periodo equivale al 1,55% del PIB.

Gráfico IV.3
Evolución trimestral del peso del comercio electrónico (CE) según origen/destino de las transacciones (en % de las exportaciones, importaciones y consumo final de los hogares)



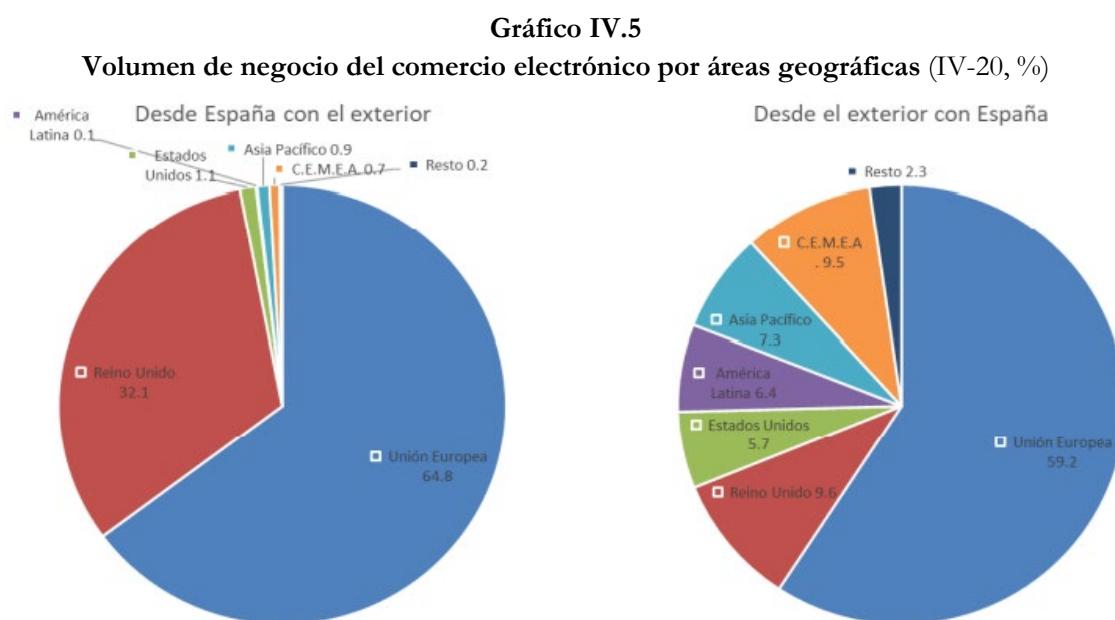
NOTA: CE Interno es la suma del CE desde España con el Exterior y el CE dentro de España.

Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>) e INE (<https://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm?padre=5614&capsel=5615>).



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>) e INE (<https://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm?padre=5614&capsel=5615>).

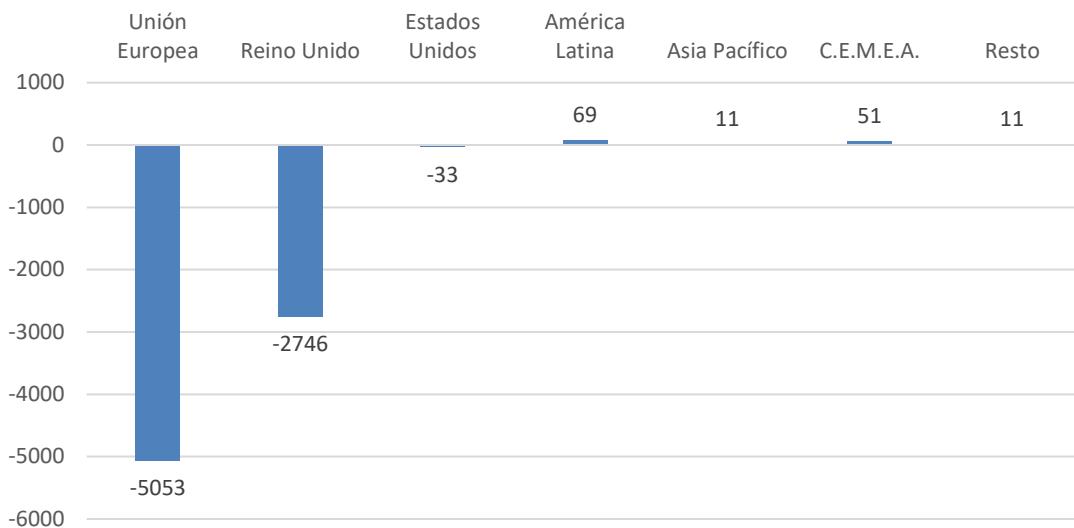
Por áreas geográficas (Gráfico IV.5), las compras al exterior proceden muy mayoritariamente de webs radicadas en Europa (64,8% UE; 32,1% Reino Unido), una prevalencia que se repite con menor intensidad en las compras realizadas en España desde el exterior (59,2% UE; 9,6% Reino Unido). En cuanto al saldo de ventas al y desde el exterior (Gráfico IV.6) nuestro saldo es claramente deficitario con Europa (y poco relevante con el resto de las áreas).



NOTA: CEMEA (Agrupación del área de negocio de VISA Internacional para 92 países en Europa central y del este, Oriente Medio y África)

Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

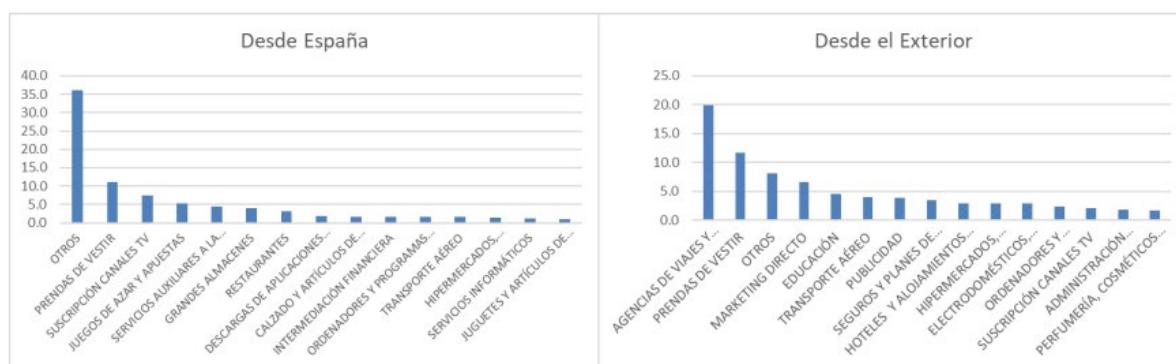
Gráfico IV.6
Saldo del comercio electrónico por áreas geográficas (IV-20, en millones de euros)



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

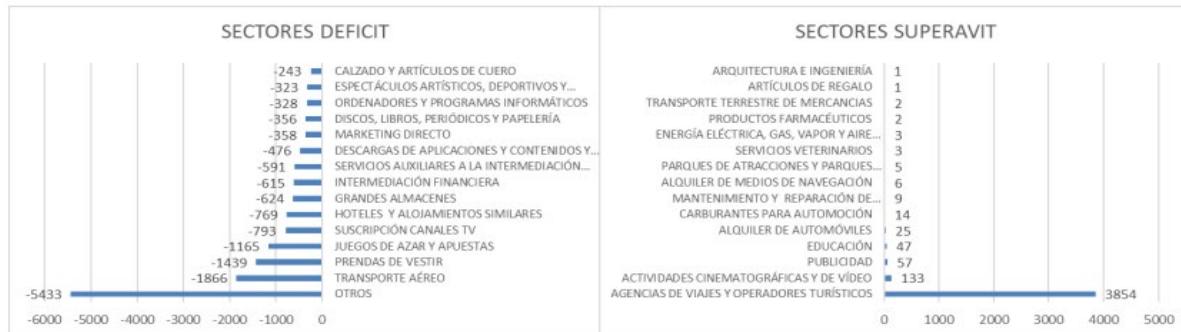
Por sectores de actividad (Gráfico IV.7), las compras al exterior presentan un elevado porcentaje (36%) no assignable por sectores, posiblemente por ser webs generalistas, siguiendo en importancia las prendas de vestir (11,1%), la suscripción a canales de televisión (7,5%) y los juegos de azar y apuestas (5,2%). Las ventas desde España al exterior están lideradas por las agencias de viajes (20%) y las prendas de vestir (11,7%). Casi todos los sectores, con la notable excepción de agencias de viajes y operadores turísticos presentan un saldo negativo con el exterior, muy significativo en las categorías de “otros”, transporte aéreo, prendas de vestir, juegos de azar, suscripción a canales de televisión, etc. (Gráfico IV.8).

Gráfico IV.7
Volumen de negocio del comercio electrónico exterior, por sectores (2019)
(% del total en cada caso)



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

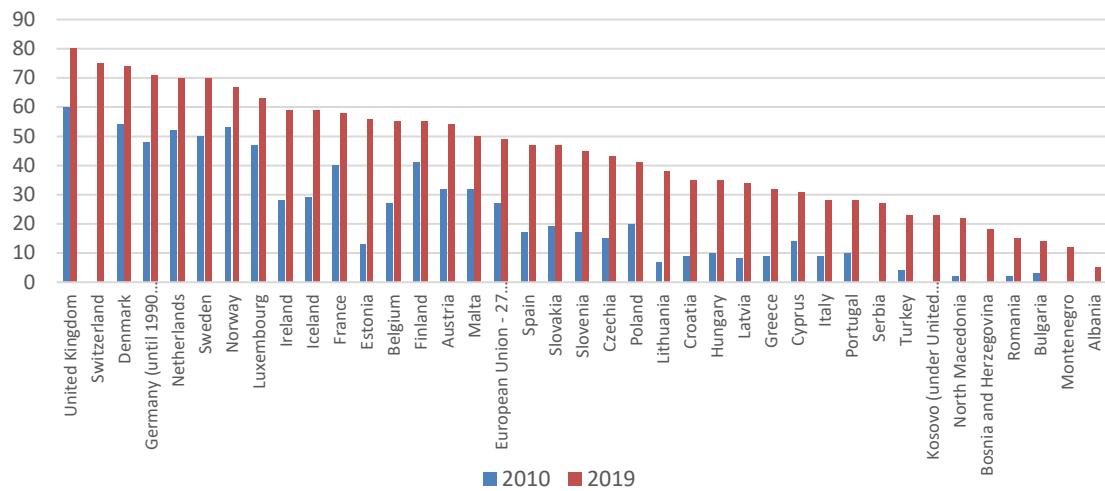
Gráfico IV.8
Saldo exterior del comercio electrónico, por sectores (2019) (en millones de euros)



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

El Gráfico IV.9 ofrece una panorámica europea de la extensión del uso del comercio electrónico entre los ciudadanos. España, con un 47% de los encuestados utilizando el comercio electrónico, se sitúa ligeramente por debajo de la media de la UE –si bien con un crecimiento espectacular, triplicándose en la última década–, siendo los países del centro y norte de Europa donde su uso está más extendido^{324, 325}.

Gráfico IV.9
Compra por internet de particulares
(% de personas que realizaron compras en los últimos tres meses)



Fuente: Eurostat (isoc_ec_ebuy) (https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=isoc_ec_ibuy&lang=en).

³²⁴ Las estadísticas de comercio electrónico de Eurostat están basadas en encuestas a las empresas, lo que, dada la concentración de las ventas en ciertos agentes, no proporciona una estimación adecuada de los volúmenes totales. Por otra parte, su definición no sólo incluye el comercio minorista (aunque es posible, en principio, desagregar los totales) y no permite distinguir el origen/destino de las ventas.

³²⁵ UNCTAD (2021) ofrece datos parciales recientes de las cifras globales de ventas minoristas online para algunos países seleccionados y empresas.

Las cifras del mercado del comercio electrónico a nivel de empresa, así como de la provisión de los nuevos servicios digitales, son todavía mucho menos accesibles, lo que muestra la complejidad de sus modelos de negocio, sus posibilidades de deslocalización fiscal y la necesidad de transparencia y nivelación para favorecer la libre competencia. En la mayoría de los casos, los datos proceden de estimaciones realizadas por empresas privadas con metodologías muy heterogéneas.

Teniendo en cuenta estas limitaciones, el Gráfico IV.10 nos muestra las ventas por comercio electrónico en España a nivel de empresa, un *ranking* liderado por Amazon³²⁶, con una facturación de más de 7.500 millones de euros en 2019, lo que representaría el 15,5% de las ventas totales si aceptamos su compatibilidad con las cifras de la CNMV. A distancia le siguen Ali Express³²⁷ (4,4%) y el Corte Inglés (2,7%), representando las cinco primeras el 26,7% de total³²⁸. En número de pedidos recibidos (Gráfico IV.11), la lista seguiría encabezada por Amazon, con casi 160 millones, Ali Express (40 millones), el Corte Inglés (20), Carrefour e Ikea (ambos por debajo de diez millones), si bien el denominado “ticket medio” o valor medio del pedido es con-

³²⁶ Amazon tiene diversas filiales en España como parte de su negocio logístico, de almacenamiento, transporte y distribución, prestación de servicios administrativos, financieros y técnicos, servicios de procesamiento y alojamiento de datos de publicidad *online* y marketing a otras empresas del grupo (*Amazon Online Spain, Amazon Spain Services, Amazon Data Services, Amazon Road Transport Spain* y *Amazon Spain Fulfillment*). Sin embargo, las ventas minoristas tienen sede en Luxemburgo –Amazon EU SARL–. (Fuente: <https://elpais.com/economia/2021-04-24/las-filiales-espanolas-de-amazon-ya-facturan-mas-de-1500-millones-y-pagan-solo-8-en-impuesto-de-sociedades.html>).

La empresa tiene en España almacenes urbanos, estaciones logísticas y centrales logísticas –distintos formatos de centros que se diferencian por tamaño y stock disponible– en: A Coruña, Alcalá de Henares, Alcobendas, Almería, Barcelona, Castellbisbal, El Prat de Llobregat, Getafe, Illescas, Leganés, Madrid, Málaga, Martorell, Murcia, O Porriño, Pontevedra, Paterna, Rubí, San Fernando de Henares, Sevilla, Trapagaran. Adicionalmente, cuenta con sus oficinas corporativas, su centro de desarrollo en el sur de Europa (en Madrid), así como el *Seller Support Hub*, un equipo multilingüe que da asistencia a pequeñas empresas de Francia, Italia y España que venden en Amazon, y un nuevo centro de investigación y desarrollo centrado en *Machine Learning*, en Barcelona.

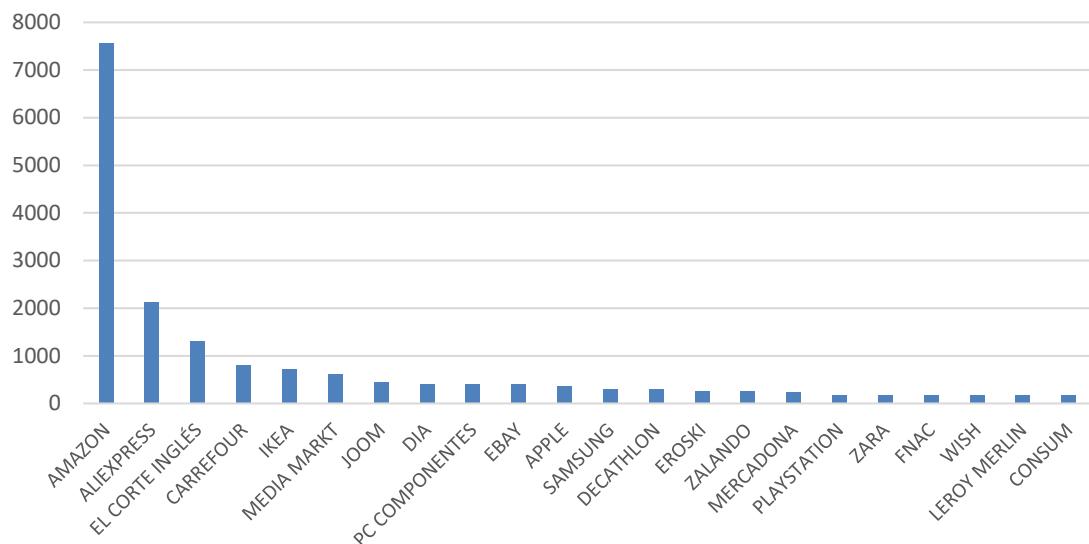
En proyecto están nuevas instalaciones en Alicante, Asturias, Barcelona, Cádiz, Madrid, Móstoles, Coslada, Murcia, Sevilla, Dos Hermanas, Valladolid y Zaragoza (Fuente: <https://marketing4ecommerce.net/donde-estan-los-almacenes-de-amazon-en-espana/>).

³²⁷ Forma parte de Alibaba Group (China). Cuenta al menos con tres almacenes en Madrid (<https://www.europapress.es/economia/noticia-alieexpress-amplia-capacidad-logistica-tres-almacenes-cerca-madrid-entregas-tres-dias-20201110100047.html>) y una tienda física (<https://www.xataka.com/empresas-y-economia/esta-primer-a-tienda-alieexpress-espana-europa-1-000-productos-60-marcas-toques-antes-comprar>). Su estrategia para acortar los tiempos de envío se basa en su empresa logística, Cainiao, y acuerdos con miles de empresas de distribución y transporte (<https://www.xataka.com/empresas-y-economia/asi-cainiao-empresa-logistica-alieexpress-que-quiere-enviar-a-todo-mundo-72-horas-tres-dolares-al-mes>).

³²⁸ La facturación conjunta de las diferentes empresas de Inditex se estima en 370 millones.

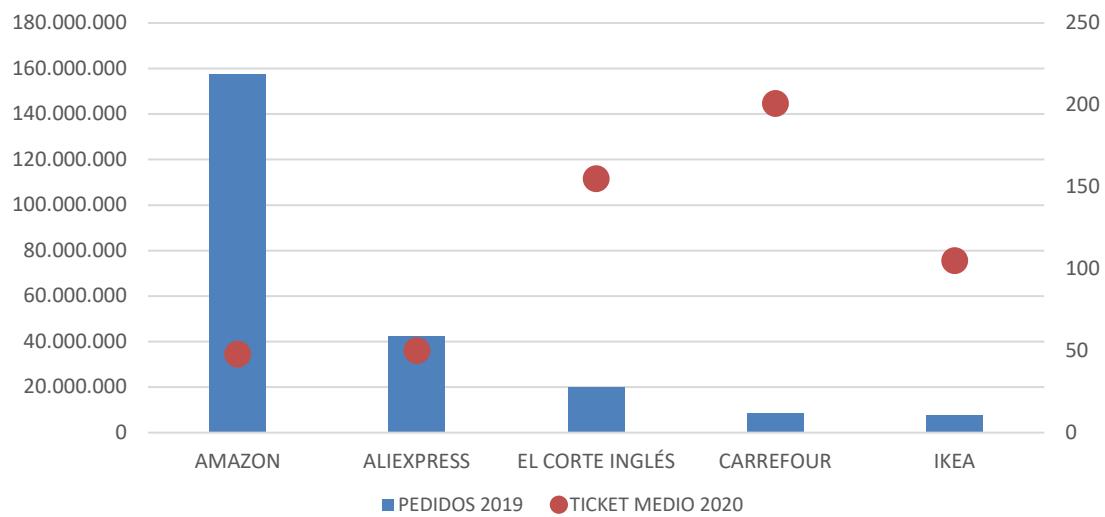
siderablemente menor para los gigantes del comercio electrónico (en torno a cincuenta euros en Amazon y Ali Express; hasta doscientos para Carrefour)³²⁹.

Gráfico IV.10
Ventas de comercio electrónico en España por empresa en 2019 (millones de euros)



Fuente: Ranking TOP 300 que elabora la publicación E>Show Magazine (citado por El Economista).

Gráfico IV.11
Comercio electrónico España: número de pedidos (izquierda) y valor del “ticket medio” en euros (derecha)



Fuente: Ranking TOP 300 que elabora la publicación E>Show Magazine

³²⁹ En 2020 el número de pedidos experimentó un notable incremento, hasta 175 millones para Amazon y 60 para Ali Express. El número de envíos puede ser notablemente superior al de pedidos dada la política de fragmentación en función de la disponibilidad de los productos, lo que rebajaría el valor medio de las mercancías enviadas por pedido.

Cabe destacar también que España es el séptimo país del mundo con más vendedores activos en Amazon en 2019 (doscientos tres mil), sólo superado por EE.UU. (con 1,1 millones), Reino Unido, Alemania, Italia, Francia e India (todos ellos entre doscientos y trescientos mil)³³⁰. Las ventas en España representarían alrededor del 3% de las ventas totales de Amazon³³¹, con el 69% de las mismas realizadas en EE.UU., Alemania en segundo lugar con el 7,8%, seguida del Reino Unido (6,2%) y Japón (5,7%). Por último, es destacable que las estimaciones asignan a China el mayor porcentaje de vendedores en Amazon España (54,5%), seguidos por las empresas españolas (21,5%), con un 24% de otras procedencias³³². En general, el comercio electrónico transfronterizo está concentrado en muy pocos países, siendo, por ejemplo, muy escaso el solapamiento entre la UE y EE.UU. (muy pocas empresas radicadas en uno de estos ámbitos venden en el otro).

Volviendo al comercio electrónico por sectores, el del juego de azar y apuestas *online* es particularmente interesante, por su dimensión, pero también, sobre todo, por su especial regulación, siendo el pionero en esta materia. En la UE (más el Reino Unido), el juego *online* supuso el 24,8% del total del mercado del juego en 2019 y las proyecciones elevan este porcentaje hasta el 34,7 en 2020 por las restricciones a la movilidad, mientras que la proyección para 2025 se sitúa en un 33,6%. En España el GGR (*Gross Gaming Revenue*: ingresos brutos menos premios) llegó a los 8,9 mil millones de euros en 2019 suponiendo el 4,5% del total (UE+RU), superado por Reino Unido (30,1%), Alemania (11,4%), Francia (9,2%), Italia (8,7%) y Suecia (6,2%)³³³. De acuerdo con los datos de la CNMV, representa el 5,2% de compras desde España al exterior y el 4,9% del total del comercio electrónico, siendo el cuarto sector en déficit de transacciones internacionales, con más de 1.100 millones en 2019 (1.400 en 2020).

El Gráfico IV.12 muestra su composición por origen/destino de las transacciones, con un reparto muy favorable –y relativamente estable en el tiempo– a las realizadas desde España con el exterior (en torno al 70%), seguidas por las de dentro de España (entre el 20 y el 30%, alcanzando los picos en los últimos trimestres gracias a las tradicionales loterías navideñas) y con un papel residual del consumo exterior.

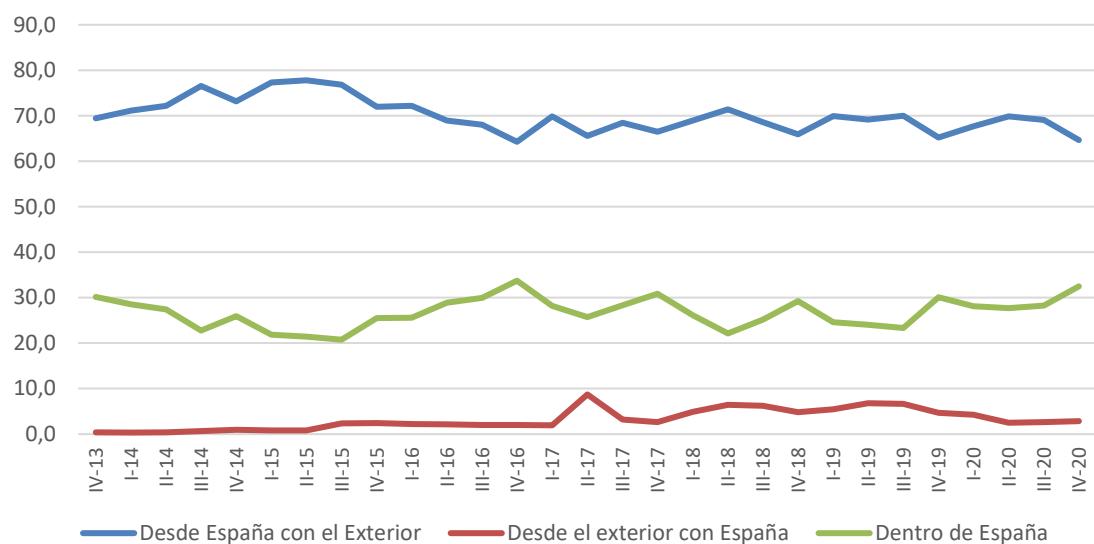
³³⁰ Fuente: Statista.

³³¹ Fuente: Statista y Wall Street Journal.

³³² Fuente: <https://www.marketplacepulse.com/marketplaces-year-in-review-2020>. Esta prevalencia de las empresas chinas se da en general entre los mayores vendedores en Amazon (un 42%), superando la cuota de vendedores nacionales en diversos países (España, Francia, Italia, México y Canadá entre ellos).

³³³ Fuente: H2 Gambling Capital y Statista.

Gráfico IV.12
Evolución trimestral del volumen de negocio del comercio electrónico en juegos de azar y apuestas según origen/destino de las transacciones (en % del total)



Fuente: CNMC (<http://data.cnmc.es/datagraph/>).

En cuanto a las empresas operadoras en el mercado con licencia de la Dirección General de Ordenación del Juego (DGOJ³³⁴), las que tienen sede y residencia en España suponen el 57,7%, porcentaje muy similar al existente en 2017 de forma previa al *Brexit* y a los cambios legales que favorecieron el atractivo fiscal de Ceuta y Melilla³³⁵ (atrayendo al 19,2 y al 10,3% del total de las operadoras, lo que supone más de la mitad de las que tienen sede en España), si bien este porcentaje no se corresponde, al menos todavía, con las cifras de volumen de juego desde y hacia el exterior, manteniendo las empresas responsables de muchos de los sitios web más visitados su residencia en el exterior. En 2021 Malta, gracias a un tratamiento tributario favorable, mantiene e incluso aumenta su atractivo, con el 35,9% de las licencias, siendo el porcentaje correspondiente al resto de países, todos de la UE, residual.

³³⁴ El juego *online* de ámbito estatal es competencia del Estado.

³³⁵ El artículo 81 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, modificó, con efectos a partir del 1 de julio de 2018, el apartado 7 del artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, estableciendo una tributación reducida del 10% en el Impuesto sobre Actividades de Juego. A ello se añade la bonificación, en el Impuesto sobre Sociedades, del 50% de la parte de cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios (art. 33 Ley 27/2014) y la no aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.

Tabla IV.1
Sede de los operadores con licencia en el mercado del juego *online* en España

País sede	2017		2021	
	Número	Porcentaje	Número	Porcentaje
ESPAÑA	29	55.8	45	57.7
CEUTA	-	-	15	19.2
MELILLA	-	-	8	10.3
OTROS	-	-	22	28.2
MALTA	12	23.1	28	35.9
GIBRALTAR	4	7.7	0	0.0
RESTO UE	7	13.5	5	6.4
TOTAL	52	100	78	100

Fuente: Elaboración propia a partir de <https://www.ordenacionjuego.es/es/operadores/> buscar y https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-10/papeles-paraiso-malta-industria-juego-online_1475212/

Es de destacar que una de las competencias que tiene asignada la DGOJ es la persecución del juego ilegal que se ofrezca en España, realizando labores de monitorización y supervisión. Una vez constatada la oferta de juego ilegal se utilizan las vías habilitadas por la ley para sancionar e interrumpir su comercialización. Desde 2014 hasta finales del período 2019, más de 1300 sitios *web* han dejado de estar operativos como resultado de las actuaciones inspectoras efectuadas³³⁶.

La CNMC ha analizado el consumo audiovisual de los españoles a través de plataformas *online* de pago, como Netflix, HBO o Amazon Prime Video. A finales de 2020, este tipo de plataformas de pago se consumían en casi la mitad (49,6%) de los hogares con acceso a internet. La tasa de crecimiento interanual fue de casi un 23%, según los últimos datos del Panel de Hogares (cuarto trimestre de 2020³³⁷)³³⁸. Con sus datos para 2018³³⁹ se estimaban seis millones de usuarios entre las tres grandes plataformas³⁴⁰, lideradas por Netflix y seguidas a distancia por Amazon Prime Video y HBO. Las estimaciones para 2020³⁴¹ cifraban en casi diez millones el número

³³⁶ Fuente: <https://www.ordenacionjuego.es/es/act-02-control-actividad-juego#vigilancia>.

³³⁷ En 2016 era únicamente del 12%.

³³⁸ Fuente: <https://www.cnmc.es/prensa/Panel-Hogares-OTTs-20210528>.

³³⁹ https://www.cnmc.es/sites/default/files/2583695_4.pdf.

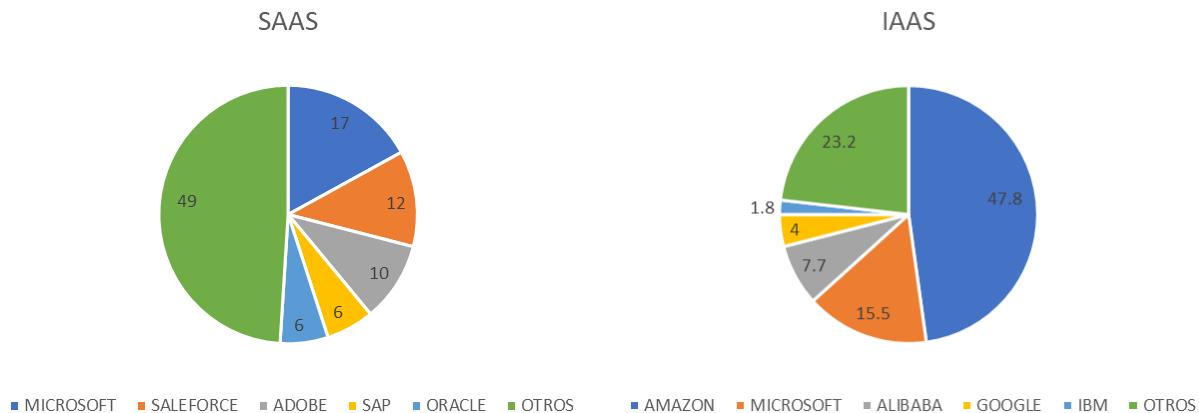
³⁴⁰ Excluyendo plataformas nacionales.

³⁴¹ <https://www.expansion.com/economia-digital/companias/2020/10/30/5f96c807e5fdea28548b4594.html>.

total de suscripciones, encabezadas por Netflix³⁴² con más de cuatro millones y seguidas por Disney+, Amazon Prime Video (ambas con más de un millón) y HBO (setecientos mil).

Por último, las cifras para España del negocio de la “nube” son muy difíciles de precisar, si bien los datos a nivel mundial de su crecimiento, dimensión y estructura del mercado permiten una aproximación. El volumen de negocio global en 2019 ascendió a 243 mil millones de dólares, representando el Software como Servicio (SaaS) aproximadamente dos tercios del total, seguido por la Infraestructura como Servicio (IaaS; redes, almacenamiento, servidores) y, con menor peso, el negocio de Plataforma como Servicio (PaaS; entorno para el desarrollo y gestión de aplicaciones). De acuerdo con las previsiones de Statista, la cifra de negocio se habrá duplicado en 2022 hasta los 482 mil millones. El Gráfico IV.13 muestra la alta concentración del mercado de servicios en la nube, donde las cinco empresas más grandes³⁴³ acumulan más del 50% y del 75% del negocio global de SaaS e IaaS³⁴⁴, respectivamente.

Gráfico IV.13
Cuota de mercado de las cinco principales empresas en el mercado de la “nube”:
SAAS (2019) y IAAS (2018) (%)



Fuente: <https://www.gartner.com/en/newsroom>.

En definitiva, pese a las limitaciones de información estadística, es indudable la importancia del comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios, presentando éste en nuestro país un

³⁴² Netflix comenzó en 2021 a computar en España los ingresos obtenidos por las cuotas de sus abonados, que hasta ahora se pagaban a Netflix International BV, su filial en Países Bajos (<https://www.lainformacion.com/empresas/netflix-tributara-espana-2021-impuestos-paises-bajos/2821892/?autoref=true>).

³⁴³ Microsoft pasó a tributar en España por parte de sus actividades en 2018, si bien la tributación ha continuado siendo reducida, debido a los pagos a su matriz con sede en el exterior (<https://www.lainformacion.com/empresas/caso-microsoft-netflix-impuestos-espana-facturacion/2822209/?autoref=true>).

³⁴⁴ Las cifras concretas para cada año y empresa varían dependiendo de la fuente, si bien coinciden en la alta concentración del mercado.

volumen y déficit respecto al exterior rápidamente crecientes en prácticamente todos los sectores menos el turístico –especialmente con empresas radicadas en Europa y con gran presencia de los productos físicos procedentes originalmente de China–. En algunos casos, las empresas sí han establecido su base de facturación en España, si bien pueden persistir problemas relacionados con los precios de transferencia. La estructura de mercado está fuertemente concentrada en pocos actores, en general no residentes en España a efectos fiscales.

A continuación, se analizarán sus desafíos tributarios, que afectan tanto a la recaudación como a la libre competencia, así como las propuestas de nivelación de la fiscalidad entre residentes y no residentes, distinguiendo por modelos de negocio.

2.2.1.1. Bienes y servicios adquiridos digitalmente a una empresa no residente y provistos –sean éstos digitales o no– directa e individualmente al consumidor

Este sería el caso de páginas web y plataformas de venta minoristas de productos físicos que se exportarían como bienes de bajo valor, del suministro de contenido audiovisual para su consumo a través de internet, de las descargas de bienes digitales o del juego *online*.

En el ámbito de la imposición indirecta (el IVA e impuestos especiales –incluyendo impuestos sobre el juego o aranceles–) el problema se produce con el principio tradicional de tributación en destino. Las soluciones que actualmente se están proponiendo difieren ligeramente según el tipo de producto o servicio:

- Eliminar –o reducir drásticamente– los umbrales de exención para bienes físicos de escaso valor y someterlos a la tributación estándar. El principal problema es la carga administrativa y de gestión. Para minimizarla, y al mismo tiempo contar con la información necesaria para el control de las operaciones, pueden utilizarse fundamentalmente dos vías de forma alternativa o combinada: obligar a los intermediarios nacionales que participan en la importación a efectuar la repercusión e ingreso del IVA (carriers, servicios postales, plataformas de venta *online* o intermediarios financieros); o establecer un sistema de registro simplificado³⁴⁵ para los exportadores con obligación de repercusión del impuesto, asociándolo a obligaciones de facturación sencillas y a una mayor rapidez en los trámites aduaneros.
- Para los proveedores de servicios/bienes digitales directamente al consumidor final la posible solución sería similar: un sistema de registro simplificado (con información respecto a los tipos de gravamen aplicables, los tipos de cambio a aplicar, las facturas...), obligación de repercusión y mecanismos de retención en las entidades financieras, fundamentalmente mediante el control de los pagos con tarjeta.

³⁴⁵ Y posiblemente con algún umbral mínimo de facturación.

- Exigir el registro de las operadoras de juegos *online*, con obligación de que las mismas practiquen la retención de los impuestos y su ingreso.
- Mecanismos de auto-repercusión (inversión del sujeto pasivo) para las empresas residentes adquirentes de servicios.

Por supuesto, estos mecanismos no son perfectos y podría haber incumplimientos de las obligaciones de registro o intentos de esquivar las retenciones por parte de los intermediarios utilizando canales de pago no controlados. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que de no hacerlo las grandes compañías podrían quedar expuestas a litigios, vetos a su actividad o daños reputacionales.

Por otra parte, los países descentralizados a efectos de imposición indirecta (así como las áreas económicas de libre comercio) se encuentran con estos mismos problemas de forma interna, si bien su solución puede utilizar la capacidad de legislación para todo el territorio implicado, introduciendo la tributación en destino con mecanismos de control similares a los expuestos.

En el caso de España, el tratamiento fiscal del comercio electrónico en el IVA ha sido objeto de una profunda reforma como consecuencia de la progresiva transposición del paquete de medidas contenidas en el Plan de Acción sobre el IVA presentado por la Comisión en 2016 con la finalidad de superar los problemas de distorsión de la competencia, fraude fiscal y costes de cumplimiento generados por la falta de adecuación del sistema IVA a una economía cada vez más global y digital³⁴⁶. Con efectos a partir del 1 de julio de 2021, culmina una nueva regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico por la que se establecen nuevas reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, contratados generalmente vía internet u otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero³⁴⁷.

El nuevo sistema descansa sobre cuatro ejes fundamentales: (a) La generalización del principio de tributación en destino en las operaciones intracomunitarias consistentes en la entrega

³⁴⁶ Comisión Europea (2016a). La Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) fue objeto de modificación en esta materia por medio de las Directivas 2017/2455 y 2019/1995, que introdujeron un paquete de reformas con una entrada en vigor escalonada, en 2019 y julio de 2021. La primera parte de la Directiva 2017/2455 fue objeto de traspaso al ordenamiento español a través la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2019.

³⁴⁷ A través, esencialmente, del Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, por el que se modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria; y varias órdenes ministeriales que aprueban distintos modelos de autoliquidación, declaración y comunicación de datos.

de bienes y prestaciones de servicios a consumidores finales; no obstante, se establece un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 € anuales que, siempre que no se supere, permite a los sujetos pasivos –tanto para las ventas intracomunitarias como para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos³⁴⁸– optar por que tales operaciones se sigan localizando en origen. (b) La ampliación del sistema de mini ventanilla única (*Mini One Stop Shop* –MOSS–) para abarcar a todos los servicios prestados a los particulares y las ventas a distancia dentro de la UE (*One Stop Shop* –OSS–), así como a las importaciones del comercio electrónico (*Import One Stop Shop* –IOSS–), evitando a los operadores que se acojan a ellas tener que registrarse en todos los países donde desarrollen su actividad económica. (c) La supresión de la exención del IVA a la importación de los pequeños envíos (hasta 22 euros), creando en su lugar un régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o países cuyo valor no exceda de 150 € –la denominada ventanilla única para las importaciones (IOSS)³⁴⁹. (d) La asimilación de las empresas titulares de interfaces electrónicas que “faciliten”³⁵⁰ el comercio electrónico a los proveedores, asu-

³⁴⁸ En las operaciones sujetas a la Directiva 2006/112/UE, no todos los servicios digitales son servicios prestados por vía electrónica (incluidos en su Anexo II). La identificación del tipo de servicio tiene relevancia a efectos de localización de la operación y de la aplicación del tipo de gravamen. El artículo 7 del Reglamento de Ejecución 282/2011 define las características principales de los servicios efectuados por vía electrónica como aquellos “*prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información*”. Dicha definición se acompaña de una tipología de servicios efectuados por vía electrónica contenida en su Anexo I. El artículo 69.Tres.4º LIVA los define como “*aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos*” y, entre otros, los siguientes: a) el suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; c) el suministro de programas y su actualización; d) el suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) el suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; y f) el suministro de enseñanza a distancia.

³⁴⁹ Junto a ello, se establecen medidas de simplificación para las ventas a distancia de bienes importados de valor no superior a 150 €, para los casos en que no se utilice la ventanilla única.

³⁵⁰ *Vid. art. 5 ter del Reglamento de Ejecución del Consejo 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva IVA (modificado por el Reglamento de Ejecución 2019/2026, de 21 de noviembre).* “*Se entenderá por ‘facilitar’ la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan establecer un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, un sujeto pasivo no facilitará una entrega de bienes si se cumplen todas las condiciones siguientes: a) cuando el sujeto pasivo no*

miendo obligaciones de autoliquidación, declaración y pago del IVA en determinados supuestos³⁵¹.

Para un adecuado funcionamiento del nuevo régimen de IVA para el comercio electrónico, las obligaciones de registro a cargo de empresarios y profesionales, intermediarios, operadores de servicios postales y plataformas digitales o mercados en línea (*marketplaces*) se convierten en herramientas cruciales de información para el control, incentivo de la utilización de los sistemas de ventanilla única y garantía de la recaudación. Por consiguiente, la cooperación administrativa sobre las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos que se acojan a estos regímenes especiales es fundamental para que los Estados de consumo puedan controlar la exactitud de las entregas o prestaciones declaradas. Del mismo modo, es importante que estos puedan instar al Estado miembro de identificación a iniciar investigaciones administrativas sobre los importes declarados y, en caso necesario, llevar a cabo controles fiscales simultáneos o auditorías conjuntas³⁵². Por otra parte, las autoridades aduaneras, como responsables de supervisar y controlar las mercancías importadas en el territorio aduanero de la UE y de recaudar los derechos de aduana y el IVA aplicado a las mercancías importadas, han de poder responder de forma eficaz ante el previsible incremento del volumen de trabajo consecuencia del nuevo régimen del comercio electrónico³⁵³.

establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes; b) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; c) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes.”

³⁵¹ En concreto, en las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o países en envíos con un valor que no exceda 150 €; y en la entrega de bienes dentro de la Unión efectuada por un proveedor no establecido a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, tanto respecto a entregas nacionales como a ventas a distancia intracomunitarias.

³⁵² El Reglamento (UE) 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, ha sido modificado para reforzar el intercambio de información y la realización de controles simultáneos y auditorías conjuntas entre las administraciones de los Estados miembros.

³⁵³ El Tribunal de Cuentas Europeo (2021b, p. 24), ha destacado las serias dificultades de las autoridades aduaneras para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los bienes adquiridos en línea. En este sentido, la Comisión Europea ha puesto en marcha en 2020 un Plan de Acción que pretende impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel, COM (2020) 581 final, de 28 de diciembre de 2020. Entre las medidas del plan, se pretende explorar la extensión de las obligaciones de información aduanera a las plataformas digitales para hacer frente a los retos del comercio electrónico. Aunque las plataformas no suelen estar implicadas en la organización del despacho en aduana de las mercancías adquiridas en línea, recaban información que puede mostrar cadenas completas de ventas (identificación del vendedor original, valor de la transacción, ubicación del comprador final). Estos datos complementarían la información facilitada en las declaraciones aduaneras y podrían coadyuvar a la mejora del control de actividades fraudulentas como la infravaloración, la descripción errónea de mercancías y las declaraciones de origen falsas.

Las nuevas reglas de IVA para el comercio electrónico son positivas en la medida en que buscan enmendar un sistema que no era apto para la economía digitalizada³⁵⁴. El nuevo régimen logra un importante grado de afinidad en la regulación de las prestaciones de servicios por vía electrónica y las ventas a distancia de bienes a particulares y fortalece el principio de tributación en destino, más respetuoso con el principio de neutralidad. No obstante, su implantación no es plena en la medida en que podrá ser sustituido a nivel intracomunitario por el principio de tributación en origen cuando las ventas del operador no alcancen el umbral de los 10.000 euros en el resto de los estados miembros, circunstancia que (pese a la cuantía reducida del umbral) posibilita que en un mismo Estado miembro los consumidores puedan acceder a bienes o servicios gravados a tipos diferentes, afectando a la neutralidad fiscal e incitando comportamientos fraudulentos³⁵⁵. Por otra parte, el acogimiento a estos regímenes especiales es voluntario para los empresarios, persistiendo la posibilidad de que se produzcan situaciones de competencia desleal a través de los tipos impositivos. Además, las nuevas reglas del IVA para el comercio electrónico son complejas e incompletas en algunos puntos. En concreto, pueden plantearse dudas en la determinación de la regla de localización aplicable en los supuestos de ventas en cadena (entregas sucesivas de un mismo bien), cuando este es transportado directamente desde el primer proveedor al adquirente final, sin que intervengan empresas titulares de las interfaces electrónicas, lo que exigirá un esfuerzo de clarificación normativa³⁵⁶. Asimismo, el régimen especial de importación no resultará de aplicación y, por lo tanto, no será aplicable tampoco la exención del IVA a la importación, a aquellos casos en los que el valor intrínseco de los envíos exceda de 150 euros o, sin exceder de ese importe, no se opte por la aplicación del nuevo régimen especial de importación, por lo que persistirán los problemas de elusión fiscal de los proveedores que no estén establecidos dentro del ámbito de la UE.

Sin perjuicio de los riesgos y problemas apuntados, la extensión de la utilización de los sistemas de ventanilla única es clave para el éxito del nuevo régimen fiscal. Según datos de la Comisión Europea, tras la implantación en 2015 del sistema de Mini Ventanilla Única, más de 11.000 empresas se registraron en dicho sistema³⁵⁷. Conforme a los datos proporcionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), desde el 1 de julio de 2021, el número total de

³⁵⁴ En enero de 2022, la Comisión Europea ha abierto una consulta pública sobre el futuro del IVA en la era digital. El plan de acción de la Comisión para 2022 prevé la presentación de una propuesta legislativa sobre el IVA en la era digital que abarcará: las obligaciones de declaración del IVA y facturación electrónica; el tratamiento del IVA en la economía de plataforma; y el registro único del IVA en la UE. https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age_en.

³⁵⁵ Macarro Osuna (2019).

³⁵⁶ Rodríguez Correa (2021).

³⁵⁷ Datos presentados por la Comisión a partir del Informe elaborado por la consultora Deloitte, “Options for modernising VAT for cross-border E-Commerce Final Report, Documento 3, Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop”. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

empresas y profesionales acogidos y de alta (a fecha de 8 de noviembre de 2021) en los nuevos regímenes exterior y de la unión (OSS) y en el régimen de importación (IOSS) se sitúa en 58.473, de los cuales 610 se han acogido al régimen exterior, 52.907 al régimen de la unión y 4.956 al régimen de importación. España es el quinto país de la UE-27 (detrás de Alemania, Países Bajos, Italia y Austria) elegido Estado de identificación, habiéndose producido un total de 4.108 registros (36 en régimen exterior, 3.918 en régimen de la unión y 154 en importación).

A juicio del Comité, la generalización de los sistemas de ventanilla única es un paso indispensable hacia la implantación futura de un sistema definitivo para el comercio intracomunitario entre empresarios (B2B) y de una política de tipos impositivos adaptada a esta nueva realidad, ambos pilares también esenciales del Plan de Acción de IVA iniciado por la Comisión en 2016.

Respecto a los tipos impositivos, los tipos reducidos previstos en la Directiva de IVA no son aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, salvo los recogidos en el punto 6) del Anexo III (suministro de libros, periódicos y revistas). Teniendo en cuenta la transformación digital de la economía, los productos digitales y las prestaciones de servicios electrónicos que participan de la misma naturaleza que los realizados en un entorno físico (por ejemplo, las retransmisiones en directo –*streaming*– de eventos culturales) deberían poder acogerse a los tipos reducidos para garantizar la neutralidad, evitar posibles distorsiones de la competencia y facilitar la transición digital³⁵⁸.

Asimismo, en opinión del Comité, la consolidación de este nuevo régimen fiscal del comercio electrónico en el IVA exigirá un refuerzo de la cooperación administrativa y asistencia mutua en materia de recaudación dentro de la UE y con países terceros (a través de tratados multilaterales y bilaterales)³⁵⁹.

Todas las medidas analizadas tienden a facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los operadores. Sin embargo, sigue siendo una cuestión pendiente abordar el fraude pro-

³⁵⁸ El ECOFIN, en reunión de 7 de diciembre de 2021, ha aprobado la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 14754/21.

³⁵⁹ El Tribunal de Cuentas Europeo (2019, pp. 32-69) advierte que los Estados miembros no acuden a los instrumentos de cooperación administrativa mutua en materia fiscal o aduanera para intercambiar información con terceros países sobre comercio electrónico; ni aprovechaban al máximo los instrumentos normativos europeos sobre cooperación administrativa en materia de IVA y asistencia mutua en materia de cobro de créditos. La Decisión de Ejecución (UE) 2021/942 de la Comisión, de 10 de junio de 2021, por la que se establecen normas de desarrollo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo en relación con la elaboración de la lista de terceros países con los que la Unión ha celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, incluye actualmente solo a Noruega.

veniente de transacciones con valoración inferior a la real o que, directamente, no son declaradas. En este contexto, la Directiva 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, pretende luchar contra el fraude del IVA en el comercio electrónico transfronterizo, estableciendo, a partir del 1 de enero de 2024, para los proveedores de servicios de pago, nuevas obligaciones de información y registro sobre pagos a efectos de IVA durante un período de tres años³⁶⁰, así como el acceso a tal información entre las administraciones (a través de un sistema electrónico central de información sobre pagos). Esta Directiva, junto a la Directiva 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021 (DAC 7) a la que nos referiremos más adelante, puede proporcionar a las autoridades tributarias y aduaneras un mapa bastante completo de las transacciones digitales. A largo plazo, podría explotarse una mayor implicación de los proveedores de servicios de pago en la recaudación del IVA.

Sobre la base de todo lo expuesto, el Comité formula las siguientes propuestas relacionadas con la tributación del comercio electrónico en el IVA:

Propuesta 39

Realizar un esfuerzo de clarificación normativa sobre las reglas de localización aplicables en los supuestos de ventas en cadena cuando no intervienen empresas titulares de las interfaces electrónicas.

Propuesta 40

Si la reforma de la Directiva IVA en materia de tipos impositivos amplía a determinados productos digitales y servicios electrónicos la aplicación de los tipos reducidos, el legislador estatal debería (en caso de no optar por la eliminación de tipos reducido y superreducido) equiparar el tratamiento fiscal entre unos y otros para garantizar la neutralidad y la transición digital.

Propuesta 41

Apoyar las iniciativas de la Comisión Europea tendentes a reforzar la cooperación administrativa y la asistencia mutua en materia de recaudación de IVA dentro de la UE y con países terceros.

Propuesta 42

Dadas las posibilidades de elusión que siguen existiendo en el comercio electrónico y sin perjuicio de la transposición y aplicación efectiva de la Directiva 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de

³⁶⁰ Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva IVA en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago; Reglamento (UE) 2020/283 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA.

2020, mediante la que se pretende luchar contra el fraude del IVA en el comercio electrónico transfronterizo, el Comité recomienda explorar a nivel europeo, a medio o largo plazo, la posibilidad de designar como obligado al pago en los supuestos en que el adquirente es un consumidor final, a los proveedores de servicio de pago. Esta medida se considera más efectiva en la medida en que, además de aportar información sobre las operaciones realizadas, supondría una garantía de cobro, al estar muchos de estos proveedores establecidos dentro de la UE³⁶¹.

Propuesta 43

Las autoridades españolas deben apoyar las propuestas legislativas de la Comisión Europea tendentes a extender de forma progresiva los sistemas de ventanilla única como paso indispensable hacia la implantación de un sistema definitivo para el comercio intracomunitario B2C y B2B. Asimismo, deben apoyar el nuevo plan de acción de la Comisión para 2022 sobre el “IVA en la era digital”.

Por lo que concierne a la imposición directa sobre la renta, si los beneficios derivados de las actividades económicas tributaseen en el país de residencia de la empresa perceptora no existirían problemas desde la óptica de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional. Sin embargo, si la localización de la residencia es manipulable en búsqueda de una tributación reducida o nula o si el régimen fiscal se configura para favorecer asimétricamente las exportaciones, la libre competencia se vería comprometida y los países podrían optar por proteger sus mercados y su base tributaria frente a la deslocalización. Desde luego, este problema no ha surgido con el comercio electrónico, si bien la inexistencia de costes de transporte y la facilidad para modificar la residencia lo ha exacerbado. En este caso los países “fuente”, donde residen los adquirentes, ante la inexistencia de un establecimiento permanente que les permita ejercitar sus derechos impositivos³⁶², podrían optar por introducir un gravamen adicional a los indirectos –como decíamos, una especie de arancel, sobre los ingresos brutos utilizando mecanismos administrativos

³⁶¹ Ramos Prieto (2012).

³⁶² En el ámbito del comercio electrónico se ha planteado si las páginas web y los servidores pueden considerarse establecimiento permanente a efectos del artículo 5 del MC OCDE. En el año 2003 se llevó a cabo una modificación de los comentarios al MC OCDE para rechazar expresamente que la página web pueda considerarse un EP (párrafos 42.1 a 42.10 de los comentarios al artículo 5, actuales párrafos 122 a 131 del MC OCDE 2017). En cambio, se acepta que los servidores en los que se alojan las páginas webs puedan considerarse EP de las empresas que disponen del servidor (bien por ser de su propiedad, bien por tener su posesión y disfrute directo) cuando el servidor que almacena la web es parte de un equipo con una ubicación física fija y en dicho servidor se verifica la realización de actividades típicas y principales de la empresa (no auxiliares o preparatorias) aunque no se exija para ello la presencia humana. España retiró en 2010 las observaciones realizadas respecto a los comentarios al artículo 5 MC OCDE en el marco de las actividades de comercio electrónico. Por tanto, en la actualidad, las autoridades españolas aceptan y siguen la posición interpretativa incorporada en los referidos comentarios. *Vid.* Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 (rec. nº 182/2012); y DGT CV0066-18, de 17 de enero de 2018.

similares a los ya comentados, si bien surgirían las previsibles controversias respecto a su adecuación con los tratados y las reglas del comercio internacional— o explorar la posibilidad de que les sea de aplicación la legislación por establecimiento permanente.

Para España la opción del gravamen adicional sólo podría aplicarse si no viola los convenios internacionales de doble imposición, la política arancelaria común y los acuerdos comerciales internacionales, por lo que es una opción difícilmente viable. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)³⁶³ aprobado en España en principio se ha configurado formalmente como un impuesto de carácter indirecto compatible con el IVA para tratar de evitar estos problemas. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de creación del impuesto, al centrarse en los servicios prestados, sin tener en cuenta las características del prestador de estos, entre ellas su capacidad económica (de forma directa y global, se entiende), el IDSD no sería un impuesto sobre la renta o el patrimonio, y, por tanto, no quedaría comprendido en los convenios de doble imposición. El Impuesto sólo gravaría una parte de la actividad considerada en este apartado, la puesta a disposición de interfaces digitales que permitan facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios («servicios de intermediación en línea»). Así, la contraprestación que las plataformas digitales de comercio electrónico reciban por prestar sus servicios³⁶⁴ a otras empresas para la venta en España sí quedaría gravado³⁶⁵. Más adelante trataremos en detalle el impuesto en relación con los servicios digitales que constituyen el objetivo principal de su gravamen. En todo caso, debe adelantarse que España (junto a Austria, Francia, Italia y Reino Unido) se ha comprometido con EE.UU. a la desaparición del gravamen cuando el acuerdo alcanzado en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 para la implantación del Pilar I entre en vigor

³⁶³ Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales; Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007, de 27 de julio); Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

³⁶⁴ La exposición de motivos de la Ley aclara que quedan excluidas del ámbito del impuesto “*las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (las actividades minoristas de «comercio electrónico») en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario*”.

³⁶⁵ Amazon anunció a principios de 2021 su intención de trasladar este impuesto a sus clientes empresariales, elevando un 3% sus tarifas. En la comunicación realizada por Amazon se pone el siguiente ejemplo: en el caso de un producto cuyo precio total de venta sea de 100 euros y cuya tarifa por referencia actual sea del 15%, “la tarifa por referencia a partir de abril será del 15,45% y la tarifa por referencia que pagarán las empresas por ese producto será de 15,45 euros”.

(https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/01/22/companias/1611316571_083277.html).

o el 31 de diciembre de 2023 (lo que suceda antes), ya que el mencionado Pilar I exige como condición la retirada de este tipo de medidas unilaterales³⁶⁶.

En el caso concreto del juego *online*, como hemos visto, se ha reaccionado frente a la competencia fiscal de otro país miembro de la UE con una rebaja selectiva y parcelada territorialmente de la tributación, aprovechando el estatus especial de Ceuta y Melilla. Estas medidas son acertadas dadas las restricciones. Sin embargo, no han sido totalmente exitosas, permaneciendo una parte importante del sector con residencia en el exterior al mismo tiempo que se incurre en el coste de la rebaja fiscal para aquellas empresas anteriormente radicadas en otros lugares de España y que decidan trasladarse a Ceuta y Melilla.

Las reflexiones anteriores respecto al juego también serían de aplicación a la industria de suministro de contenidos audiovisuales *online (streaming)*, y en todos los casos el tratamiento de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas por su menor fiscalidad, sería mucho más justo y eficiente si se avanzara en el proyecto BEFIT (*Business Europe Framework Income Taxation*)³⁶⁷, con el que se pretende establecer un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, basado en una base imponible común y en una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto todavía por concretar. A través de unas normas comunes para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades se aspira a conseguir una importante simplificación en el cálculo y presentación del impuesto para los grupos de empresas que operan en el mercado único. Esta propuesta sustituiría a las propuestas de directivas sobre una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) que serían retiradas³⁶⁸.

La opción BEFIT sería preferible incluso a la basada en conseguir que ciertas empresas (aquellas para las que sea justificable, como veremos en los siguientes apartados) tengan el estatus de establecimiento permanente (clásico o mediante una nueva modalidad “digital”).

Además, debe destacarse que, en este ámbito, y como parte de la Estrategia Europea de Mercado Digital Único (2015), la Directiva (UE) 2018/1808 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de noviembre de 2018³⁶⁹, por la que se modifica la Directiva de Servicios de Comunicación Audiovisual, incluye a los “prestadores de servicios de comunicación audiovisual a peti-

³⁶⁶ <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/21-10-21-ACUERDO-SOBRE-ACTUALES-IMPUESTOS-DIGITALES.pdf>

³⁶⁷ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_2430.

³⁶⁸ <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccctb/#:~:text=El%20proyecto%20de%20Directiva%20BICCIS,entre%20los%20correspondientes%20Estados%20miembros.&text=La%20decisi%C3%B3n%20sobre%20los%20tipos,soberano%20de%20los%20Estados%20miembros.>

³⁶⁹ <https://www.boe.es/doue/2018/303/L00069-00092.pdf>.

ción” como prestadores de servicios de comunicación, teniendo que observar como ellos las obligaciones de porcentaje mínimo de producción europea (30%), así como una contribución financiera a la producción de obras europeas, cuando los Estados miembros exijan esa misma contribución a los prestadores de servicios de comunicación sujetos a su jurisdicción, incluyendo los prestadores de servicios de comunicación dirigidos a audiencias situadas en sus territorios pero establecidos en otros Estados miembros (basándose exclusivamente en los ingresos obtenidos en los Estados miembros de recepción). En la actualidad, de acuerdo con lo dispuesto en el Proyecto de la nueva Ley Audiovisual que regulará esta cuestión en fase de tramitación parlamentaria³⁷⁰, a partir de 2022 dichas plataformas deberían contribuir con un 1,5% de sus ingresos brutos de explotación para financiar la radio televisión pública RTVE, así como destinar un 5% de los ingresos generados en España a financiar cine y series europeos o, directamente, al Fondo de Protección de la Cinematografía del ICAA. Esta disposición constituye un embrión claro de lo que podría ser una legislación de tributación común del sector basada en los ingresos por consumo realizados en cada jurisdicción.

Por último, en cuanto al gravamen de las rentas, el resultado de las negociaciones internacionales en relación con el Pilar I de la OCDE/G20 en el seno del Marco Inclusivo de BEPS podría significar que parte de las actividades englobadas en este apartado de comercio electrónico internacional estuviesen dentro de su ámbito de aplicación, al fijarse los umbrales para ello en términos cuantitativos (cifras de ventas mundiales –20.000 millones de euros³⁷¹– y de margen de beneficio –10% de beneficio bruto sobre ventas–) y no sectoriales o de modelo de negocio como en versiones anteriores³⁷². En caso de cumplirse las condiciones de sujeción, el 25% del “beneficio residual” –aquel que supere el 10% sobre ventas– se repartiría entre los países que cumplan los criterios de nexo³⁷³ –ventas por valor de más de 1 millón de euros³⁷⁴. Sin embargo,

³⁷⁰ *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Serie A, 17 de diciembre de 2021, nº 77-1.

³⁷¹ Reducible a 10.000 millones tras una revisión del funcionamiento a los siete años que no debería durar más de un año.

³⁷² “Servicios digitales automatizados” (motores de búsqueda *online*, redes sociales, venta de datos de los consumidores, publicidad *online*, plataformas de economía colaborativa, servicios de contenido digital, apuestas y juego *online*, servicios de computación en la nube) y los “negocios orientados al consumidor” (se excluye explícitamente del primer grupo la venta *online* de productos y servicios no considerados “servicios digitales automatizados” pero podría entrar en el segundo, la distinción estaba pendiente de aclaración y consenso). [OECD (2020a, pp. 25 ss.)].

³⁷³ Incluyéndose un mecanismo de corrección de la doble imposición de los beneficios de actividades de marketing o distribución ya gravados en el país de mercado.

³⁷⁴ 250.000 euros para los países cuyo PNB sea inferior a 40.000 millones de euros.

el nivel de estos umbrales ha levantado preocupación ante la posibilidad de que dejara fuera alguna de las empresas más relevantes del sector³⁷⁵.

Propuesta 44

En el ámbito europeo, España debe seguir presionando a favor de un sistema de registro exclusivo por país de localización de los consumidores o por el establecimiento de un ámbito fiscal europeo único para este tipo de actividad (juego, *streaming* y similares), con cálculo común de la base imponible y su reparto por localización de los consumidores para su posterior gravamen en el ámbito nacional. Es difícil justificar que la situación actual de este sector del comercio electrónico favorezca en ningún sentido la eficiencia económica o, lo que resulta también trascendente, el control de una actividad potencialmente perjudicial.

Propuesta 45

El Comité considera que el tratamiento de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas en ocasiones por su menor fiscalidad, sería en general mucho más justo y eficiente si se avanzara en el proyecto BEFIT (*Business Europe Framework Income Taxation*) en la dirección de establecer un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, basado en una base imponible común y en una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. En este sentido, el Comité alienta al Gobierno español a tener una posición activa en el seno de la UE a favor de los avances en materia de armonización de la tributación societaria a escala comunitaria.

De forma diferenciada de los gravámenes por consumo o renta, en algunas jurisdicciones se ha planteado un gravamen o tasa que recaiga sobre las empresas/plataformas comercializadoras de comercio electrónico de bienes físicos, residentes o no, así como sobre los servicios de entregas a domicilio (“*delivery*”), que serán considerados más adelante, en función del número de envíos. En Reino Unido³⁷⁶ la propuesta surgió en el marco de las reflexiones del Ministerio de Transportes en cuanto al impacto medioambiental y económico de la última fase de la distribución de estos productos (“*last mile logistics*”), con una motivación similar a las de los impuestos sobre las bolsas de plástico. En Pensilvania³⁷⁷ y la ciudad de Nueva York³⁷⁸ se trata de propuestas dirigi-

³⁷⁵ <https://www.theguardian.com/technology/2021/jun/06/global-g7-deal-may-let-amazon-off-hook-on-tax-say-experts>.

³⁷⁶ <https://www.gov.uk/government/publications/review-of-last-mile-logistics-2019/position-statement-on-last-mile-logistics>.

³⁷⁷ <https://www.phillyvoice.com/pennsylvania-package-tax-25-cent-amazon-fedex-ups-delivery-transportation/>. <https://leg.colorado.gov/bills/sb21-260>.

³⁷⁸ <https://footwearnews.com/2020/business/retail/new-york-tax-package-deliveries-retail-1203082413/>.

das a contribuir a financiar los déficits del transporte público y, sobre todo en el caso de Nueva York, intentar cambiar los hábitos de los consumidores en favor del comercio tradicional de proximidad³⁷⁹. Colorado³⁸⁰ es la única jurisdicción que ya habría aprobado las tasas sobre envíos, también con la intención de contribuir a financiar las infraestructuras de transporte³⁸¹, si bien retrasando su entrada en vigor hasta julio de 2022.

Barcelona³⁸² también estudia la posible implantación de una tasa que grave las entregas a domicilio de envíos por los operadores postales. La tasa se justifica por motivos fiscales, económicos, de ordenación territorial, urbanísticas y ambientales. El hecho imponible de la tasa sería el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías públicas para la prestación de servicios postales, que se acompaña de la creación de reservas de plazas de aparcamiento de utilización obligatoria para las entregas a domicilio –que requeriría licencia–. Para garantizar la neutralidad en el tratamiento fiscal, la tasa no se limitaría al comercio por internet, debiendo extenderse a todas las actividades de entrega de envíos a domicilio, aunque la mercancía se haya adquirido en establecimientos de forma presencial. No se someterían a la tasa las entregas a domicilio en vehículos de menos de cuatro ruedas (*riders*), autónomos, transportistas de reparto de mercancía entre empresas y entrega de paquetes en puntos de recogida. Los sujetos pasivos de la tasa serían los operadores postales que entregan a domicilio, aunque el reparto se subcontrate. Entre los operadores postales sujetos se encontraría Amazon, considerado por la CNMC (2020)³⁸³ como empresa que realiza labores de operador postal que debe cumplir con la normativa de este sector. Para cuantificar la tasa, que sería anual, se tendría en cuenta la estimación del valor que tendría en el mercado la utilización del espacio público y la facturación anual de cada operador postal en la ciudad. Se establecería una bonificación del 100% del importe de la tasa para los vehículos de cero emisiones. La recaudación se destinaría a la digitalización del comercio local.

Las propuestas mencionadas son interesantes en cuanto se preocupan por los efectos generados por el comercio electrónico sobre el aumento de tráfico, la contaminación, la congestión y la ordenación territorial y urbanística y están dirigidas tanto a provocar un cambio de hábitos de

³⁷⁹ Quizá por esa razón las cuantías propuestas son muy diferentes, 25 centavos en Pensilvania, 3 dólares en Nueva York.

³⁸⁰ <https://www.cpr.org/2021/06/17/transportation-funding-law-gas-delivery-fees-increase/>.

³⁸¹ La cuantía es de 27 centavos en los envíos de mercancías. También incluye tasas de 30 centavos en los trayectos de compañías como Uber o Lyft (si bien reduciéndose a 15 centavos en el caso de vehículos eléctricos), más adelante volveremos sobre las tasas sobre estos servicios. De forma previa a la aprobación se realizaron diversos estudios técnicos sobre el tema: <https://www.codot.gov/library/studies/emerging-mobility-impact-study/emerging-mobility-impact-study>

³⁸² *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*, <https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/handle/11703/122016>

³⁸³ Resolución de la CNMC de 24 de septiembre de 2020.

los consumidores y de prácticas de los vendedores, como a elevar su contribución al mantenimiento de las infraestructuras y medios de transporte públicos.

Propuesta 46

En el caso de España, el Comité recomienda que la opción que podría, en su caso, explorarse es el establecimiento de una tasa local por la ocupación del dominio público que se produce como consecuencia de la entrega a domicilio de paquetería. No obstante, la creación de una tasa de este tipo presenta varios inconvenientes: los objetivos de la tasa deberían definirse con claridad; el tributo no debería recaer exclusivamente sobre el comercio por internet, aplicándose también sobre el comercio “tradicional” cuando se realice el presupuesto de hecho del gravamen, para evitar tratamientos discriminatorios; la reserva de espacios de aparcamiento para las entregas a domicilio puede ser problemática en muchos municipios; las actividades o entregas que deberían excluirse o gravarse en menor medida deberían ser limitadas y tener una clara justificación objetiva; la determinación de la cuantía de la tasa debería tener en cuenta la naturaleza jurídica del tributo, así como sus objetivos; también debería estudiarse el mecanismo más eficiente y económico para su gestión; finalmente, su potencial recaudatorio parece, *a priori*, limitado, aunque cifras como las recogidas anteriormente en cuanto al número de envíos y cuantía media de las compras realizadas podrían contribuir a evaluar su impacto por sectores y su capacidad recaudatoria.

2.2.1.2. Bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito radicados en el país de mercado

En este caso, el problema es la posible elusión del estatus de establecimiento permanente –EP– (y, por tanto, de la tributación sobre la renta en el país de destino de los bienes) mediante el aprovechamiento de las excepciones para actividades de carácter auxiliar o preparatorio contenida en el artículo 5.4 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre Tributación de Renta y el Patrimonio (MC OCDE)³⁸⁴ o evitando la aplicación de la cláusula de agente dependiente prevista en el artículo 5.5 del mismo Modelo. Así podría suceder, por ejemplo, si las actividades del personal de promoción radicadas en la jurisdicción de destino de los bienes son esenciales para concretar las ventas o si las labores de almacenaje y logística son fundamentales para satisfacer las demandas de los clientes, pese a que su formalización se realice *online* a través de la web de una empresa radicada en el extranjero.

Una posible solución a este problema ha sido desarrollada por la Acción 7 del Plan BEPS³⁸⁵, proponiendo cambios en la redacción de los artículos 5.4, 5.5 y 5.6 del MC OCDE con el objeto de combatir la elusión artificiosa del estatus de EP mediante la aplicación de las excepciones pre-

³⁸⁴ OECD (2017b), traducido por el IEF, Madrid.

³⁸⁵ OECD (2015f).

vistas para actividades concretas (actividades auxiliares o preparatorias) o el uso indebido de acuerdos de comisión o estrategias similares; todo ello, con la finalidad de que pueda apreciarse la existencia de un EP y, por tanto, del punto de conexión necesario que obligue a tributar en el país de la fuente³⁸⁶. Estos cambios se han incorporado en el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en adelante, Instrumento Multilateral –IM–)³⁸⁷, que recoge en su Parte IV (artículos 12 –acuerdos de comisión o estrategias similares–, 13 –actividades preparatorias y auxiliares–, 14 –fraccionamiento de contratos de obra, construcción, instalación y montaje– y 15 –entidades relacionadas–) medidas para combatir estructuras que buscan evitar la existencia de EP en el Estado de la fuente de manera forzada o artificiosa³⁸⁸. España no ha formulado reservas respecto a los artículos 12, 13 y 15, de modo que, tras depositar el instrumento de ratificación del IM el pasado 28 de septiembre de 2021 y publicarse en el Boletín Oficial del Estado³⁸⁹, a partir del 1 de enero de 2022, lo establecido en estos preceptos sustituirá o se añadirá a lo dispuesto en 88 de los CDI preexistentes suscritos por nuestro país (identificados como objeto de modificación), siempre que el otro Estado contratante (y firmante del IM) haya notificado una posición simétrica respecto a tales preceptos. Sin embargo, la eficacia de las enmiendas al con-

³⁸⁶ Temporalmente, hasta que se restablezca dicha sujeción, los países podrían optar por establecer una retención a cuenta de la sujeción al impuesto sobre la renta de dichas sociedades o un impuesto nivelador de las condiciones de mercado (“*equalization levy*”) –si bien esta segunda alternativa puede crear dificultades en cuanto a los convenios y acuerdos comerciales vigentes–. En ambos casos, se trataría de un gravamen sobre los ingresos brutos cuya administración y control requeriría: a) en el caso de las ventas a empresas, B2B, la obligación de retención por parte de la empresa residente; y b) en el caso de ventas a particulares, B2C, la instrumentación de un sistema de registro de los exportadores y la colaboración de los intermediarios locales (tal y como veíamos en el caso del IVA).

³⁸⁷ OECD (2016b).

³⁸⁸ La solución propuesta por la OCDE está en general alineada con la jurisprudencia del Tribunal Supremo español sobre la identificación de un EP cuando se constata la existencia en territorio español de un “asentamiento operativo complejo” a partir del análisis de las funciones desarrolladas por las distintas ramificaciones locales del grupo empresarial no residente. En este análisis se valora tanto la eventual consideración como sustanciales para el desarrollo de la actividad propia de la empresa de determinadas actividades tradicionalmente consideradas como preparatorias o auxiliares (almacenaje y distribución), como la posible fragmentación de varias actividades que consideradas en conjunto constituyen un “asentamiento operativo complejo” dotado de coherencia económica susceptible de conformar una actividad sustancial. La sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016, (rec. nº 2555/2015) dictada en el caso Dell alude expresamente a “la necesidad de abandonar una interpretación formalista literal y estática del concepto de EP en los CDI y de adaptarlo al actual escenario en el que se pretende una distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales ante prácticas BEPS por parte de las multinacionales” (FJ 5º).

³⁸⁹ BOE nº 305, de 22 de diciembre de 2021.

cepto de EP de los CDI a través del IM puede ser reducida, tanto por estrategias de restructuración de negocio tendentes a evitar su aplicación, como por el hecho de que no todos los CDI españoles son objeto de modificación y respecto a los que sí lo son, es preciso que el otro Estado firmante del CDI mantenga una posición análoga sobre tales preceptos. Además, algunas jurisdicciones clave no han suscrito el IM o han expresado reservas sobre ciertas medidas. Por tanto, aunque con los cambios realizados en el artículo 5 del MC OCDE algunos modelos de comercio electrónico pueden caer dentro del concepto de EP, aquellos tendrán mucho menor impacto en los casos de grupos multinacionales que operan a través de estructuras totalmente desmaterializadas.

Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 5 del MC OCDE para impedir la elusión del estatus de establecimiento permanente, el principal escollo de este concepto clásico de la fiscalidad internacional en relación con la economía digital sigue siendo la exigencia de una presencia física o “lugar fijo de negocios” en el Estado de la fuente. Los trabajos desarrollados a nivel internacional y europeo para avanzar hacia un concepto de EP digital no han fructificado y han evolucionado hacia una solución (Pilar I) consistente en la asignación de unos mínimos derechos impositivos a las jurisdicciones de mercado respecto al beneficio residual de un número muy reducido de grandes grupos multinacionales, pertenecientes o no al sector digital. Tampoco han tenido mucho mayor éxito las propuestas consistentes en una fórmula de retención que permita gravar en fuente los servicios digitalizados (línea por la que apuesta el MC ONU 2021 con la introducción de un nuevo artículo 12B sobre tributación de servicios digitales automatizados).

En ausencia de un CDI, resultará aplicable el concepto de EP establecido en nuestra legislación interna a la hora de determinar el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de actividades económicas obtenidas en nuestro territorio por un sujeto no residente. El artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR)³⁹⁰ contiene un concepto de EP algo más amplio que el previsto en el MC OCDE. Se consideran establecimiento permanente “las instalaciones o lugares de trabajo *de cualquier índole*”, lo que podría incluir a una central de compras, y los supuestos en que se actúa a través de un agente autorizado a contratar en nombre y por cuenta de la empresa, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Igualmente, se incorpora un listado de ubicaciones que constituyen EP en el que se incluyen expresamente los almacenes (con independencia del tipo de actividad que se realice en ellos), los lugares de exploración o explotación de recursos naturales (el MC OCDE solo incluye los lugares de explotación), las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses (el MC OCDE establece un mínimo de 12 meses) y los EP con actividades de temporada o estacionales (art. 18 TRLIRNR).

³⁹⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Ante la evolución experimentada por el concepto de establecimiento permanente a nivel internacional, el Comité considera conveniente realizar cambios en la definición doméstica de establecimiento permanente para adaptarla al contexto internacional actual, en particular, tras las modificaciones introducidas en el artículo 5 MC OCDE 2017 y la ratificación del Instrumento Multilateral, del mismo modo que han hecho algunos países de nuestro entorno, como Italia³⁹¹ y Portugal³⁹². Tales cambios en el concepto interno de EP permitirían aproximarla a la realidad actual, identificando y delineando un conjunto de reglas que contrarresten prácticas potencialmente abusivas que, en ausencia de convenio, puedan escapar del concepto de EP. En concreto, se propone ampliar y clarificar el concepto de agente dependiente e introducir una norma antiabuso que tenga por objeto combatir la fragmentación de actividades que, de forma aislada, puedan ser consideradas como actividades auxiliares o preparatorias.

Propuesta 47

Actualizar la definición doméstica de establecimiento permanente para adaptarla al contexto internacional actual, en particular, tras los cambios introducidos en el artículo 5 MC OCDE 2017 y la ratificación del Instrumento Multilateral, para contrarrestar prácticas consistentes en evitar el estatus de establecimiento permanente también en aquellos casos en que no haya un convenio en vigor.

Adicionalmente, aun en el caso de hacer efectivo el establecimiento permanente, las autoridades podrían enfrentarse a los problemas clásicos derivados de los precios de transferencia, para determinar la atribución de beneficios correspondiente al EP y sujeto a tributación en dicha jurisdicción. En efecto, en el contexto económico actual, uno de los riesgos internacionales y transfronterizos de los grupos empresariales es la existencia de EP y la atribución de beneficios a los mismos. La Acción 5 del Plan BEPS³⁹³ y la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre³⁹⁴ establecen el intercambio obligatorio (espontáneo y automático, respectivamente) de información sobre acuerdos previos (*tax rulings*) transfronterizos, entre los que se incluyen los acuerdos que determinen o decidan sobre la existencia o ausencia de un establecimiento permanente en el país que lo emite, así como sobre la atribución de beneficios a dicho establecimiento. Ese intercambio de información pretende mejorar la transparencia en el ámbito de la imposición societaria, frenar la

³⁹¹ <https://www.itaxa.it/blog/stabile-organizzazione-in-italia-di-societa-estera-cambiano-le-regole/>.

³⁹² https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/irc5.aspx.

³⁹³ OECD (2015e).

³⁹⁴ Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

competencia fiscal perjudicial entre países y prevenir la elusión fiscal por parte de las empresas. Sin embargo, desde la óptica de las empresas multinacionales, la disparidad de criterio entre las administraciones nacionales plantea problemas de conflictividad y de seguridad jurídica que ya fueron puestos de relieve en el Informe sobre *Tax Certainty* elaborado por la OCDE y el FMI en 2017³⁹⁵.

Propuesta 48

El Comité considera que España debe contribuir a impulsar que la OCDE y la UE den pasos adicionales hacia la articulación de instrumentos de certeza jurídica entre el mayor número posible de países, que tiendan a la realización de acuerdos previos sobre la existencia o inexistencia de EP de carácter bilateral o multilateral. El Proyecto ICAP (*International Compliance Assurance Programme*) de la OCDE³⁹⁶, que es un programa voluntario de análisis de riesgos fiscales de grupos empresariales con presencia internacional, incluye entre tales riesgos la existencia de EP. Gran parte del éxito de este programa voluntario es su carácter multilateral. Desde 2021 este programa ha adquirido carácter permanente y, a juicio del Comité, debería potenciarse para convertirse en un instrumento de uso generalizado en el futuro. En el ámbito de la UE, la literatura ha defendido la necesidad de una armonización mínima de los procedimientos de concesión de acuerdos previos transfronterizos a escala europea, para asegurar que las administraciones tributarias nacionales alcancen la misma conclusión en relación con una operación o transacción transfronteriza³⁹⁷. Otras medidas, posiblemente más sencillas de articular a corto plazo, consistirían en poner en marcha, en el contexto de la imposición directa societaria, experiencias similares al proyecto piloto de resoluciones transfronterizas en el ámbito del IVA, que permite a los contribuyentes obtener resoluciones tributarias previas sobre el tratamiento fiscal a efectos de IVA de operaciones transfronterizas complejas entre dos o más países y en el que participan 18 Estados miembros³⁹⁸.

Tal y como se ha apuntado anteriormente, en el caso particular de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas por su menor fiscalidad, sería preferente avanzar en el proyecto BEFIT (*Business Europe Framework Income Taxation*), para introducir normas comunes de cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades y una fórmula de reparto, que la solución basada en conseguir que tengan el estatus de establecimiento permanente.

³⁹⁵ OECD y IMF (2017). Dicho informe ha sido actualizado en 2018 y en 2019. La última versión puede consultarse en IMF/OECD (2019).

³⁹⁶ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>.

³⁹⁷ Romano (2002).

³⁹⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en.

2.2.1.3. Provisión de nuevos servicios digitales: computación o almacenamiento en la nube; adquisición de licencias de impresión 3-D

En el caso de la imposición indirecta, sin perjuicio de las cuestiones relacionadas con el IVA del comercio electrónico ya analizadas anteriormente, una adecuada categorización jurídica a efectos de IVA de estos nuevos tipos de servicios digitales como “entrega de bienes” o “puesta en marcha de servicios” (y, dentro de estos últimos, como servicios prestados por vía electrónica) es esencial a efectos de la aplicación de las reglas de localización del impuesto y los tipos aplicables³⁹⁹.

Respecto a la imposición directa, en este caso el problema radica en la caracterización de las rentas derivadas de estos nuevos servicios cuando el prestador no tiene residencia fiscal en España, ya que resulta esencial establecer si se consideran cánones (*royalties*)⁴⁰⁰, pagos por asistencia técnica (también calificados como cánones en algunos CDI españoles) o beneficios empresariales –en cuyo caso sólo se verían gravados si se vinculan a un establecimiento permanente (tradicional o digital)–.

Las posibles alternativas para su gravamen por renta se encuentran teóricamente en la negociación de la categorización legal de los servicios a efectos de los convenios –con lo que un cierto grado de consenso internacional sería necesario para facilitarla– o en el desarrollo de una nueva definición de establecimiento permanente digital derivada de la consideración de una “presencia económica significativa” en un mercado independiente de los elementos tradicionales de presencia física (totalmente innecesarios dada la naturaleza de estos servicios) y relacionados con el volumen de sus ingresos procedentes de un cierto mercado, su presencia digital en el mismo –dominio, plataforma o métodos de pago locales– y/o el número de usuarios locales, uso de sus datos o “efectos red”⁴⁰¹. La OCDE, en el marco de la Acción 1 del Plan BEPS (2015 y 2018) y, en particular, la Comisión Europea, a través de la propuesta de Directiva sobre presencia digital significativa

³⁹⁹ El concepto de entrega de bienes se define (art. 14 de la Directiva IVA y art. 8.1 LIVA) como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal. En el ámbito del suministro de productos informáticos, la distinción entre entrega de bienes y prestaciones de servicios está bien asentada. Únicamente tendrá la naturaleza de entrega de bienes cuando concurren simultáneamente dos requisitos: que el objeto sea un producto “normalizado” que no requiera de adaptaciones particulares para su uso general por cualquier usuario y que se emplee cualquier soporte físico. El avance de la comercialización de juegos y programas a través de plataformas de descarga está convirtiendo en residual la entrega de soportes físicos. Respecto a un servicio de impresión en 3D calificado como entrega de bienes, *vid.* DGT CV1119-18, de 30 de abril.

⁴⁰⁰ En particular para el caso de los convenios que incluyen el alquiler de equipo comercial, industrial o científico en este concepto.

⁴⁰¹ Sobre este particular volveremos en el siguiente apartado al abordar los nuevos modelos de negocio basados en la rentabilización de los datos proporcionados por los usuarios residentes en el país-fuente.

dentro de la Unión (2018)⁴⁰², han tratado de avanzar en la ampliación del concepto de EP para ofrecer una solución a largo plazo a la tributación de las rentas derivadas de las actividades económicas digitalizadas. Sin embargo, tras el abandono de estas iniciativas, en el contexto actual la única opción viable en España para su gravamen es la posibilidad de que las empresas prestadoras de estos servicios que no tengan residencia en España caigan dentro del ámbito del Pilar I (o en el caso de que tengan su residencia en la UE, se avance en el proyecto BEFIT en el sentido de establecer una base única y su reparto en función de las cifras de ingresos por país miembro).

Por otra parte, el concepto de EP consagrado en el MC OCDE no es el único método que puede hacer tributar los beneficios empresariales obtenidos por no residentes en territorio español. El artículo 12 del MC OCDE recoge las reglas de reparto de la potestad tributaria en materia de cánones. Dentro del concepto de “canon” se incluyen “los pagos de cualquier clase percibidos como contraprestación por el uso, o por la cesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico (*know-how*)”. Aun cuando los cánones se perciban en el marco de una actividad empresarial o profesional, el principio de especialidad determina la calificación del rendimiento como canon. El artículo 13.1.f) 3º del TRLIRNR contiene una definición doméstica de canon algo más amplia que la propuesta en el MC OCDE, al considerar como canon las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, los derechos de imagen y cualquier derecho similar a los anteriores.

El artículo 12 MC OCDE establece que los cánones deben tributar únicamente en el país de residencia de su perceptor⁴⁰³. Sin embargo, España, al igual que otros países miembros de la OCDE, formuló una reserva general a este principio de imposición (suprimida en 2010) con objeto de ejercer la competencia de gravar (limitadamente) los cánones de fuente española (en línea con la regla de reparto de soberanías fiscales en materia de cánones contemplada en el MC ONU). La mayoría de CDI españoles contienen la regla de tributación compartida con limitación en la fuente. Respecto al concepto de “canon”, las autoridades españolas han defendido tradicionalmente un concepto más amplio que el acogido por la OCDE, que incluye las rentas procedentes de

⁴⁰² COM (2018) 147 final, 21 de marzo de 2018. La propuesta de Directiva se acompañaba de una Recomendación de la Comisión en la que se animaba a los Estados miembros a adaptar los convenios tributarios celebrados con jurisdicciones no pertenecientes a la Unión, a fin de ampliar el concepto de EP para incluir una presencia digital significativa, COM (2018) 1650 final.

⁴⁰³ Debe tenerse en cuenta la posible incidencia en la tributación internacional de los cánones de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros de la UE, que prevé la exención en fuente de los cánones satisfechos entre empresas asociadas (o establecimientos permanentes de empresas asociadas) siempre que concurran determinados requisitos.

arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores (reserva sufragada en 2014), las rentas procedentes de asistencia técnica prestada en relación con el uso o el derecho de uso, de derechos o informaciones considerados generadores de cánones (reserva retirada en 2010) y las rentas derivadas de la cesión de programas informáticos y productos digitales (imágenes, sonidos, texto) –siempre que no se trate de transmisiones plenas de derechos– para su uso profesional o empresarial por parte del receptor con la finalidad de utilizarlo en su propia actividad económica (en la medida en que dicho programa o producto precise ser adaptado de algún modo al usuario o destinatario) o para su explotación comercial, excepto cuando la cesión se traduzca en el derecho a distribuir copias estandarizadas del programa sin conceder el derecho o la posibilidad de adaptación o de reproducción de dichos programas⁴⁰⁴.

Por tanto, la calificación como canon o beneficio empresarial de determinadas operaciones propias de la economía digital tiene una trascendencia evidente a efectos impositivos. Sirva como ejemplo, el Auto del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 (rec. nº 5441/2020) en el que se admite como cuestión de interés casacional objetivo si los pagos realizados por una entidad residente en España a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos pueden considerarse cánones (*know-how*) y, por tanto, quedar sometidos a retención.

Dado que las especialidades de la posición española ante la OCDE en materia de cánones han encontrado reflejo en la mayoría de convenios españoles, el Comité considera que las autoridades españolas deben defender, ante la OCDE, una mayor clarificación en los comentarios al artículo 12 del MC OCDE sobre en qué casos las rentas derivadas de los nuevos modelos de negocios digitales pueden constituir cánones o beneficios empresariales, así como impulsar una evolución del concepto de canon que permita abarcar algunos de los servicios digitales más comunes.

Del mismo modo, las autoridades españolas deberían trabajar para que en el MC OCDE se incorpore una cláusula de sujeción al impuesto (*subject to tax rule*) inspirada en la prevista en el Pilar II (Globe), también recogida en el Modelo de Convenio de Estados Unidos de 2016 y propuesta en su día por la Comisión Europea en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva (punto 3.1). De esta forma, se permitiría gravar los cánones en el Estado de la fuente cuando no fueran gravados de forma efectiva en el Estado de residencia. En esta misma línea, las autoridades españolas deberían apoyar las propuestas de la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/49/CEE sobre régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas, a fin de que la no retención en fuente de los pagos quede condicionada a la sujeción efectiva a gravamen de tales rentas en el Estado miembro de residencia⁴⁰⁵.

⁴⁰⁴ Observación a los comentarios al artículo 12 MC OCDE 2017, párrafo 28.

⁴⁰⁵ La Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021 (DAC 7), ha incluido los cánones definidos en el artículo 2, letra b), de la Directiva 2003/49/CE dentro de las categorías de renta sujetas a intercambio automático y obligatorio de información.

Especial mención merece la evolución experimentada por el MC ONU en materia de cánones por su potencial para gravar la economía digital. Esta organización internacional trabaja desde 2017 en pro de una evolución del concepto de canon (uso de equipos, uso de software) que permita encajar en ella algunos tipos de servicios digitales. Para ello, ha creado un artículo sobre tributación de servicios técnicos (art. 12A MC ONU 2017)⁴⁰⁶ y otro sobre tributación de servicios digitales automatizados (art. 12B MC ONU 2021)⁴⁰⁷, con la finalidad de extender a los nuevos modelos de negocio de la economía digital las retenciones en la fuente que el artículo 12 del MC ONU aplica tradicionalmente a los cánones.

No obstante, la propuesta del MC ONU es antagónica a la defendida por la OCDE en el marco del Pilar I, con el que España ha mostrado su compromiso. Aunque pudiera haber cierto margen de desarrollo para España con la propuesta del MC ONU, sobre todo en las negociaciones con autoridades de países en vías de desarrollo y que hayan formulado reservas frente al acuerdo de la OCDE sobre los Pilares I y II, lo importante es determinar cuál es la mejor opción para España en su posición como jurisdicción de mercado, considerando dónde residen los principales proveedores de servicios digitales. El recorrido de esta acción sería, en todo caso, limitado, pues en última instancia dependería del acuerdo entre las dos partes firmantes del convenio de doble imposición, sin que parezca fácil alcanzarlo con los países donde residen la mayor parte de proveedores de servicios digitales; y problemática, al alejarnos de las directrices de la OCDE.

Propuesta 49

Las autoridades españolas deben trabajar a nivel internacional (OCDE) a favor de una mayor clarificación en los comentarios al artículo 12 del MC OCDE sobre en qué casos las rentas derivadas de nuevos modelos de negocios digitales (v.gr. *cloud computing* o la impresión en 3D) constituyen cánones o beneficios empresariales, así como impulsar una evolución del concepto de canon que permita abarcar algunos de los servicios digitales más comunes.

Propuesta 50

Las autoridades españolas deben trabajar para impulsar la incorporación en el MC OCDE de una cláusula de sujeción al impuesto (*subject to tax rule*) que permita gravar los cánones en el Estado de la fuente cuando no sean gravados de forma efectiva en el Estado de residencia.

Propuesta 51

El Gobierno español debe apoyar las propuestas de la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/49/CEE sobre régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones entre em-

⁴⁰⁶ United Nations (2017).

⁴⁰⁷ https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-04/CRP%202018%20_Proposed%20Art%202012%20Commentary.pdf.

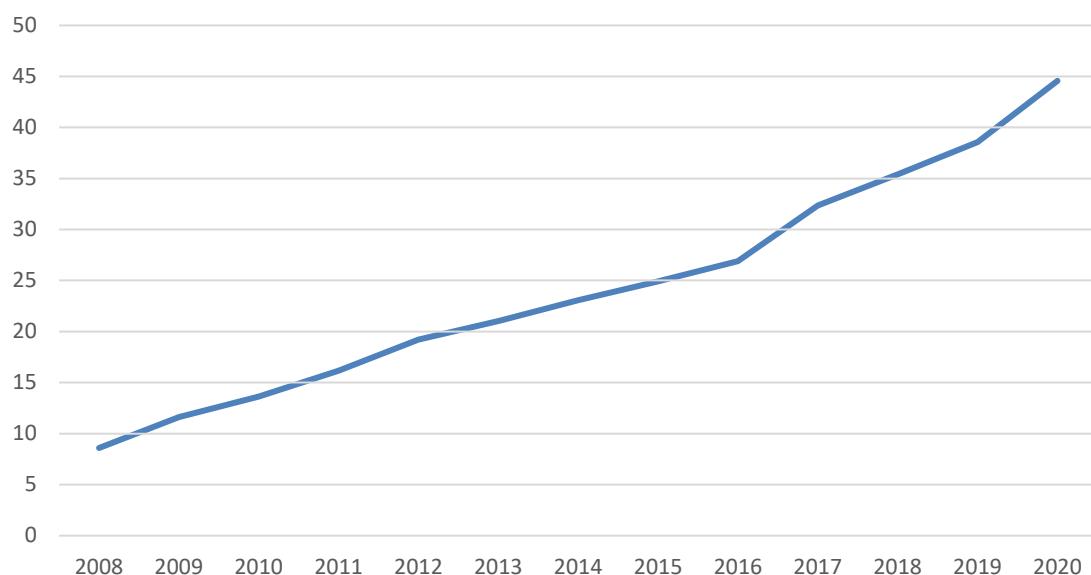
presas asociadas, a fin de que la no retención en fuente de los pagos quede condicionada a la sujeción efectiva a gravamen de tales rentas en el Estado miembro de residencia.

2.2.2. *Modelos de negocio digitales por empresas no residentes que rentabilizan los datos de usuarios locales*

En este apartado nos referimos a los nuevos modelos de negocio digital, en muchas ocasiones sin presencia física ni residencia en España, y que se distinguen de los tradicionales de compra-venta directa de bienes y servicios de manera individualizada a los demandantes de estos al rentabilizar la información de los usuarios de sus servicios a través de negocios paralelos de marketing/publicidad y el cobro de comisiones por intermediación.

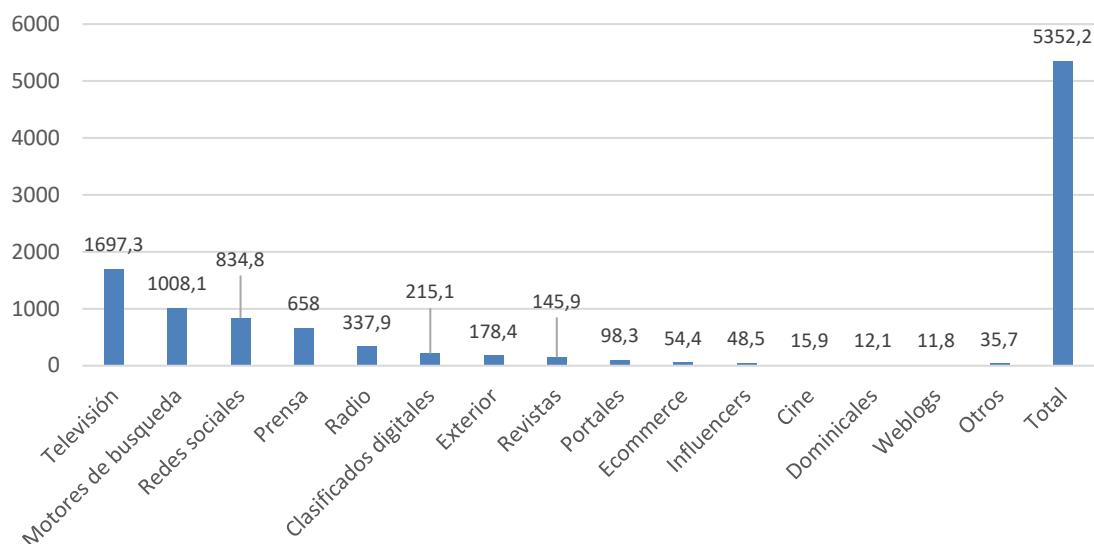
La publicidad digital supone en España en torno al 50% del gasto total en publicidad (que asciende a cinco mil millones anuales, aproximadamente), con un crecimiento imparable en la última década (Gráfico IV.14). Dentro de los medios digitales sobresalen los motores de búsqueda, seguidos muy de cerca por las redes sociales, acaparando en conjunto dos tercios del gasto en este ámbito (Gráfico IV.15).

Gráfico IV.14
Peso del gasto de publicidad en medios digitales (% sobre el total en España)



Fuente: Infoadex.

Gráfico IV.15
Gasto en publicidad en España por medios en 2020 (millones de euros)



Fuente: Arcemedia.

Esta situación es reflejo de las tendencias globales; las estimaciones sitúan el porcentaje digital sobre el gasto total en publicidad (más de trescientos mil millones) en el 58,2%. Por empresas no tenemos datos para España, si bien lo más lógico es que se repliquen las pautas presentes a nivel global, donde la publicidad digital aparece claramente dominada por dos grandes grupos de empresas, Google⁴⁰⁸ (en torno al 28%) y Facebook⁴⁰⁹ (22%), seguidas a distancia por otros gigantes digitales como Alibaba y Amazon⁴¹⁰.

Los datos para la denominada economía colaborativa se basan también en estimaciones discontinuas, con diferentes metodologías y ámbitos de análisis. A nivel global estimaciones recientes⁴¹¹ previas a la crisis de la COVID-19 situaban el volumen bruto de sus transacciones en 2018 en 204 mil millones de dólares, previendo que dicha cifra se doble en 2023, correspondiendo dos tercios de este valor a los usuarios participantes y el tercio restante a las comisiones de las plataformas o ingresos de las empresas que utilizan sus servicios (por ejemplo, restaurantes con entrega a domicilio por repartidores –*riders*–). Un 44% de este negocio se produce todavía en EE.UU., lugar de nacimiento de muchos de estos modelos de negocio, si bien su ex-

⁴⁰⁸ Incluye Youtube.

⁴⁰⁹ Incluye Instagram.

⁴¹⁰ Datos para 2020 procedentes de e-Marketer.

⁴¹¹ Mastercard and Kaiser Associates (2019). Diaz de Sarralde (2018) recopila los resultados de estudios anteriores más detallados para la UE.

tensión geográfica parece imparable. Por sectores, transporte y activos compartidos (alojamiento, sobre todo) representan el 90% (sesenta y treinta por ciento, respectivamente, de forma aproximada); otras actividades incluyen la prestación de servicios profesionales o las finanzas colaborativas. El porcentaje de trabajadores prestando sus servicios en este ámbito se estima entre el 0,5 y 2% del total⁴¹².

Desde la perspectiva de los usuarios, la encuesta de la Comisión Europea *Flash Eurobarometer 467* (European Commission, 2018a) ofrece la imagen más completa de su difusión, actividades y motivaciones. En línea con la media europea⁴¹³, un 24% de los encuestados en España afirman haber utilizado estos servicios con mayor o menor frecuencia⁴¹⁴, mientras un 7% ha participado como oferente (Gráfico IV.16)⁴¹⁵. Es muy relevante que estos porcentajes de uso se elevan considerablemente para los más jóvenes (casi el 40% de los menores de cuarenta años), urbanos (34%) o con mayor nivel de estudios (32%)⁴¹⁶.

Por sectores (Gráfico IV.17), el alojamiento es el más utilizado tanto en media como en España (69% de aquellos que declaran haber participado en las plataformas⁴¹⁷, el porcentaje más elevado de Europa), seguido por el transporte⁴¹⁸ (55%) y la alimentación⁴¹⁹(38%) -los porcentajes de oferentes son del 50, 52 y 12%, respectivamente, por encima de las medias de la UE-. El uso de los servicios de hogar, profesionales y finanzas colaborativas muestran porcentajes de uso (8, 13 y 9%, respectivamente) y oferta (5, 14 y 3%, respectivamente) más reducidos.

En cuanto a las motivaciones para participar en las plataformas de economía colaborativa (Gráfico IV.18), los oferentes españoles respaldan muy mayoritariamente las principales ventajas alegadas a favor de esta modalidad de negocio (mejor uso de los recursos, facilidad de interac-

⁴¹² OECD (2019c).

⁴¹³ 23% en 2018 (17% en 2016).

⁴¹⁴ La frecuencia está expresada en número de usos por meses (por ejemplo, “regularmente” se expresa como una vez al mes o más), por lo que puede estar subestimando la relevancia del uso para consumos por naturaleza más esporádicos (como el alojamiento en vacaciones). Una encuesta reciente de Europe Assistance (*Vacation Rental Survey 2021*) recogía que un 73% de los encuestados en España pensaban recurrir al alquiler vacacional y de ellos un 74% utilizaría las plataformas digitales.

⁴¹⁵ Letonia registra el máximo en uso y oferta (40% y 17%), Portugal y Bulgaria el mínimo en uso (17%) y Chipre el mínimo en oferta (2%).

⁴¹⁶ Cifras medias UE. Esté fenómeno se repite con la oferta, aumentando el porcentaje sobre todo entre los jóvenes y los autónomos.

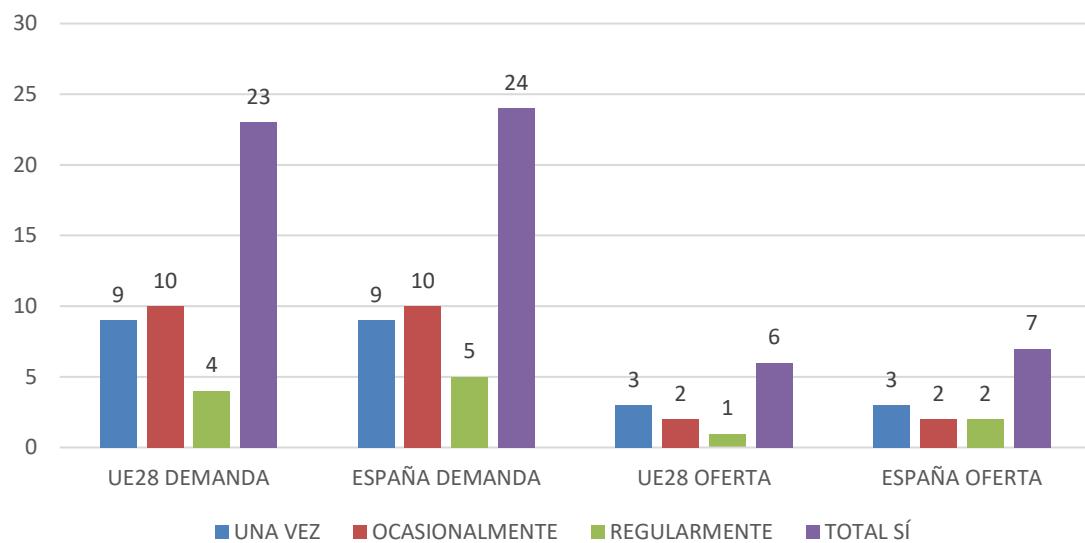
⁴¹⁷ En todos estos casos, el porcentaje de la población total sería el resultado de dividir por cuatro estas cifras.

⁴¹⁸ Poniendo como ejemplo los coches compartidos.

⁴¹⁹ Reparto a domicilio.

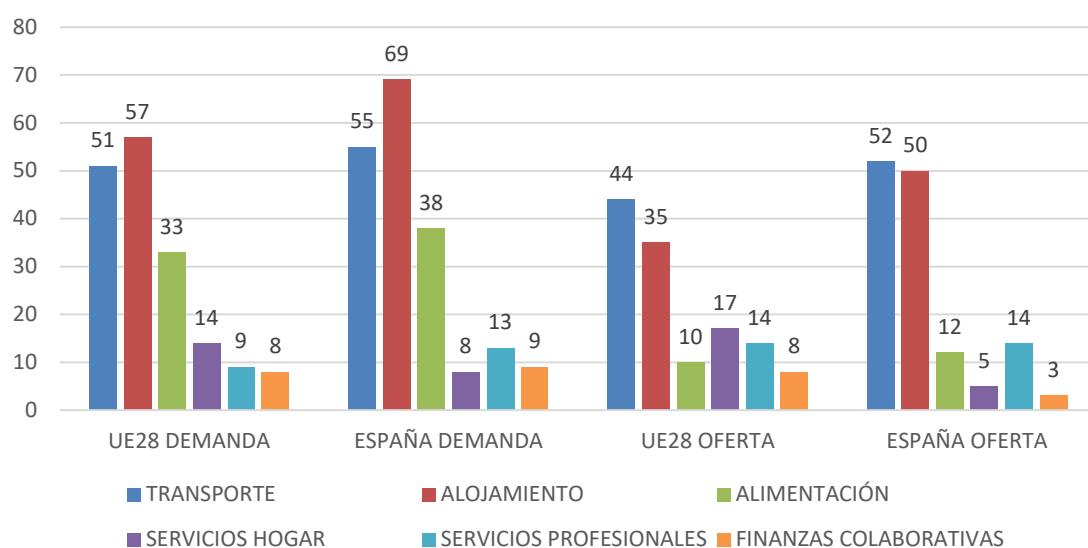
ción con los consumidores, acceso a un mercado amplio, facilidad de emprendimiento y, si bien en último lugar, innovación). En términos prácticos, valoran en gran medida el aporte de ingresos adicionales y la flexibilidad horaria, mientras que sólo para un 14% constituye la fuente principal de ingresos.

Gráfico IV.16
Demandantes y oferentes de las plataformas de economía colaborativa (en %, 2018)



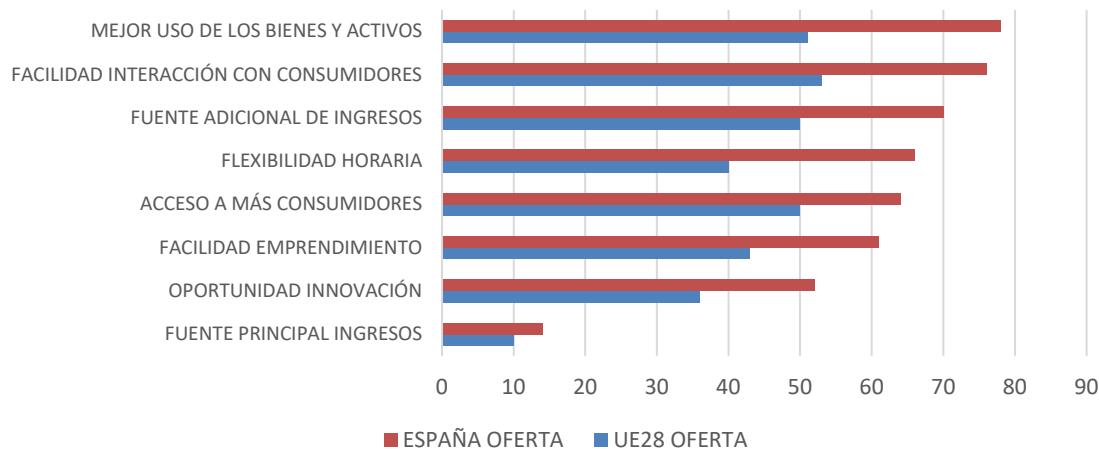
Fuente: Flash Eurobarometer 467 (European Commission, 2018a).

Gráfico IV.17
Demandantes y oferentes de las plataformas de economía colaborativa por sectores
(en % de los usuarios, 2018)



Fuente: Flash Eurobarometer 467 (European Commission, 2018a).

Gráfico IV.18
Motivaciones de los oferentes de las plataformas de economía colaborativa
(en % de los oferentes, 2018)



Fuente: Flash Eurobarometer 467 (European Commission, 2018a)

Es de destacar que estos resultados son fruto tanto de las preferencias de los ciudadanos como del desarrollo del sector en cada país, influido de forma determinante por sus regulaciones. A este respecto, el estudio del Parlamento Europeo (Goudin, 2016) clasificaba a España como uno de los países más restrictivos, con obstáculos legales “altos”⁴²⁰ para su desarrollo tanto en el sector del transporte como del alojamiento.

La estructura del mercado de la denominada economía colaborativa por sectores y empresas en España es, al igual que su dimensión global, extremadamente difícil de precisar. En cuanto al alquiler de alojamiento, informaciones periodísticas⁴²¹ apuntaban en 2019 a la existencia de, aproximadamente, un millón de pisos disponibles para el alquiler vacacional en un mercado claramente dominado por compañías con residencia fuera de España (Airbnb⁴²² 50%, Booking, 40% y Vrbo 10%, aproximadamente)⁴²³, equivalentes al 4% del parque de viviendas, con el im-

⁴²⁰ Prohibiciones, penalizaciones a las plataformas por actuaciones de sus usuarios, falta de adecuación de las normas a las especiales características del sector.

⁴²¹ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/08/28/companias/1566996804_195836.html.

⁴²² Los ingresos brutos de Airbnb en 2019 ascendieron a 38 mil millones de dólares (82% ingresos de los anfitriones; 14% por las comisiones cobradas por Airbnb; 4% de impuestos recaudados a cuenta) Fuente: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1559720/000119312520294801/d81668ds1.htm>.

⁴²³ Las cifras a nivel ofrecen participaciones muy similares (Airbnb 7 millones; Booking 5; Vrbo 2) (von Briel y Dolnicar, 2021).

portante matiz de que más de la mitad de los anfitriones tienen un perfil “profesionalizado”, ofertando más de una vivienda^{424, 425}. El ingreso anual medio de los anfitriones de Airbnb en España (2016) se situaba en 3.500 dólares, muy cercano a la media mundial (2.000 Alemania; 6.500 EE.UU.)⁴²⁶.

En el ámbito del transporte compartido entre particulares, BlaBlaCar, con sede en Francia, afirma contar con más de 90 millones de usuarios en los 22 países en los que está presente, 6 millones de ellos en España. Adicionalmente, existen, fundamentalmente en Madrid, diversas compañías que ofrecen, con un modelo de negocio muy diferente, el servicio con sus propias flotas, en general de vehículos eléctricos (Share Now, Free2Move, Zity, Wible, etc.). Por su parte, los gigantes Uber, la española Cabify o FreeNow tienen una implantación limitada debido a las prohibiciones municipales y a las restricciones a su uso por conductores no profesionales sin licencia respecto a otros países⁴²⁷.

Las plataformas digitales de reparto (*delivery*) también están afrontando en la actualidad una transformación debido a los cambios en la legislación laboral de sus repartidores (*riders*). De acuerdo con el estudio de Adigital y Afí (2020) “Importancia económica de las plataformas digitales de delivery y perfil de los repartidores en España”, había cerca de 4,7 millones de perfiles de clientes finales de las plataformas digitales de delivery en España en 2019, gestionando casi 36,2 millones de pedidos anuales, con más de 64.500 acuerdos de colaboración con restaurantes y comercios y una contribución directa a la actividad de restaurantes y comercios equivalente a más de 250 millones de euros de VAB, mantenimiento de más de 15.300 empleos totales en España con unos ingresos para los repartidores equivalentes a 1,4 veces el salario mínimo interprofesional. De acuerdo con el estudio de Fintonic “Plataformas de Food Delivery”⁴²⁸ de agosto de 2020, la española Glovo lideraba el servicio de comida a domicilio en España, con una cuota de mercado del 43,3%, seguida por Just Eat (27,8%), Uber Eats (18,9%) y Deliveroo (10%).

⁴²⁴ https://www.eldiario.es/economia/airbnb-espana-anfitriones-gestionan-alojamientos_1_1973028.html.

⁴²⁵ La página <http://insideairbnb.com/index.html> ofrece información muy detallada de la oferta de alquiler por ciudades utilizando técnicas de análisis de la información pública en la web de Airbnb.

⁴²⁶ OECD (2019d).

⁴²⁷ La compañía estonia Bolt estaría planteando su entrada en el mercado (https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/08/02/companias/1627901744_445549.html), mientras que la china Didi parece haber frenado sus planes de expansión en Europa (<https://www.iproup.com/innovacion/25422-didi-pega-el-volantazo-en-el-viejo-continente-que-paso>). A nivel mundial se desarrolla una batalla por el sector en clara competencia con el servicio de taxi tradicional regulado (<https://timis.es/el-entramado-de-las-empresas-de-transporte-buscan-acabar-con-el-taxi-publico/>).

⁴²⁸ https://www.elespanol.com/invertia/empresas/distribucion/20200813/glovo-just-eat-representan-mercado-delivery-espana/512699436_0.html.

Según esta misma fuente⁴²⁹, la salida de Deliveroo de España por los recientes cambios legales podría beneficiar aún más a Glovo dados sus clientes compartidos⁴³⁰.

Otro mercado en auge es el de las plataformas de ventas de segunda mano. Su facturación se sitúa en torno a los cien millones de euros anuales⁴³¹, con plataformas como Wallapop⁴³², Milanuncios, Vinted e incluso la participación de grandes empresas del comercio electrónico como eBay o Amazon. De acuerdo con los resultados de una encuesta reciente, tres de cada diez españoles (28 %) obtuvieron más de 50 € al mes en la venta de objetos a través de internet y casi la mitad de los españoles (45 %) venden por internet, en su mayoría de forma puntual (32 %)⁴³³. Una encuesta anterior de la OCU (2019)⁴³⁴ estimaba una venta de seis artículos al año, valorados en unos ochenta euros por transacción.

Por su parte, el mercado de la microfinanciación en nuestro país se estima en 167 millones de euros (Tabla IV.2), tras una fuerte caída en 2020⁴³⁵. El subsector de los préstamos es el principal, seguido de los de inversión e inmobiliaria, quedando los de donaciones y recompensa en los últimos puestos. El número de campañas superó las veinte mil, con una recaudación media cercana a los ocho mil euros, con 59 plataformas activas en España en el último año.

⁴²⁹ <https://www.fintonic.com/blog/estudios-fintonic-glovo-principal-beneficiado-por-la-salida-de-deliveroo-de-espana/>.

⁴³⁰ El 58% de los clientes de Deliveroo lo son también de Glovo y el 37% de los usuarios compartidos entre ambas compañías no usan ni Uber Eats ni Just Eat.

⁴³¹ <https://www.expansion.com/empresas/distribucion/2021/07/17/60f1d27c468aeb906d8b4645.html>
<https://www.larazon.es/economia/20210809/x5ed3oknjnfopcr4543qbqt3km.html>.

⁴³² 15 millones de usuarios mensuales y 80 millones de anuncios listados en 2020 (https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/02/24/companias/1614201110_345795.html).

⁴³³ <https://adevinta.es/news/uno-de-cada-tres-espanoles-ya-compra-por-internet-cada-semana-diez-puntos-mas-que-antes-de-la-covid-19/>.

⁴³⁴ <https://www.ocu.org/consumo-familia/consumo-colaborativo/informe/segunda-mano-online>.

⁴³⁵ En términos comparados con otros países europeos la dimensión de la microfinanciación en España estaría por debajo de la que correspondería en función de nuestro nivel de PIB.

Tabla IV.2
***Crowdfunding* en España**

	2019		2020	
	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje
TOTAL (<i>Millones</i>)	200.8	100.0	167	100.0
Préstamos	82.5	41.1	49.2	29.5
Inversión	47.5	23.7	44.5	26.6
Inmobiliario	39.8	19.8	29.3	17.5
Donación	15.1	7.5	27	16.2
Recompensa	15.9	7.9	17	10.2
Campañas (<i>número</i>)	18.715		21.329	
Recaudación media (<i>euros</i>)	10.731		7.831	

Fuente: <https://www.universocrowdfunding.com/wp-content/uploads/2021/06/informe-crowdfunding-2020-v3.1.pdf>.

Aun no es posible valorar cómo afectará a este sector la futura “Ley Crea y Crece”, cuyo Proyecto está en fase de tramitación parlamentaria⁴³⁶, y que tiene entre sus objetivos adaptar la regulación nacional a la normativa europea en el ámbito del *crowdfunding*, introduciendo más flexibilidad para que estas plataformas presten sus servicios en Europa⁴³⁷, además de reforzar la protección de los inversores, permitir la creación de vehículos para su agrupación y elevar los umbrales de los importes permitidos por proyecto financiado y por inversor para ampliar el universo de proyectos empresariales elegibles.

A continuación, analizaremos las propuestas de nivelación de la fiscalidad entre residentes y no residentes en este ámbito, distinguiendo de nuevo por modelos de negocio.

⁴³⁶ Proyecto de Ley de creación y crecimiento de empresas, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, nº 76-1, 17 de diciembre de 2021.

⁴³⁷ Las plataformas de financiación participativa están reguladas en España en el Título V de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación participativa. Sin embargo, el Reglamento 2020/1503 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de octubre [por el que se modifican el Reglamento (UE) 2017/1129 y la Directiva 2019/1937], ha establecido una regulación jurídica común para los proveedores europeos de servicios de financiación participativa para empresas, regulando las plataformas de *crowdfunding* tanto de préstamos como de inversión, como financiación alternativa a la bancaria. El Reglamento es de aplicación directa en España desde el 10 de noviembre de 2021. Se establece un período transitorio de 24 meses para que las plataformas de financiación participativa que ya cuenten con autorización nacional (por ejemplo, las ya registradas en la CNMV) accedan al estatuto europeo.

2.2.2.1. Rentabilización indirecta –marketing/publicidad– de los datos de usuarios de servicios gratuitos

En este caso, la empresa no residente ofrece servicios gratuitos de almacenamiento de información, búsquedas, redes sociales o comunicación digital y utiliza los datos de los usuarios para cobrar a otras empresas que actúan en dicho mercado por sus servicios de aproximación al cliente (básicamente estudio de mercado, selección de potenciales consumidores, publicidad), una actividad que, como hemos visto, ha adquirido una dimensión muy relevante.

El principal elemento diferenciador es que sin los datos de los usuarios locales la oferta de sus servicios sería inviable, lo que podría justificar, pese a la ausencia de residencia ni presencia física en dicho mercado, su sujeción a la tributación sobre la renta. Para ello, sería necesario definir –tal y como adelantábamos anteriormente– un concepto de establecimiento permanente “digital” derivado de la consideración de una “presencia económica significativa” que fuera trasladable a los convenios. A partir de aquí los problemas y opciones de solución son los mismos que ya vimos anteriormente para los casos de modificación de la regla de establecimiento permanente: retención a cuenta de la sujeción al impuesto sobre la renta de dichas sociedades o un impuesto nivelador de las condiciones de mercado (*equalization levy*) temporal; mecanismos de administración y control basados en la obligación de retención por parte de la empresa residente (B2B) o sistemas de registro de los exportadores y la colaboración de los intermediarios locales (B2C). De nuevo, adicionalmente, las autoridades podrían enfrentarse a los problemas clásicos derivados de las distintas modalidades de BEPS para determinar la renta sujeta a tributación en dicha jurisdicción, incrementado en este caso por la dificultad para establecer en términos de libre mercado la contribución a la creación de valor por las aplicaciones informáticas y el análisis de los datos.

En España, este tipo de actividades está dominado, como en todo el mundo, por unas pocas empresas multinacionales sin sede ni establecimiento permanente en nuestro país y caen claramente en el ámbito del IDSD. Como se señaló anteriormente, dicho impuesto grava únicamente las prestaciones de servicios que, a efectos legales, se identifican como “servicios digitales”: la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de la misma (“servicios de publicidad en línea”); la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (“servicios de intermediación en línea”); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (“servicios de transmisión de datos”). En ningún caso se entiende incluido el transporte de señales de comunicación a que se refiere la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones. Como consecuencia de la fundamentación del impuesto, dentro de los supuestos de no sujeción se encuentran (entre otros casos): las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un ser-

vicio de intermediación en línea; y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (las actividades minoristas de «comercio electrónico») en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación. A fin de determinar si un proveedor vende bienes o servicios en línea por cuenta propia o presta servicios de intermediación, será preciso tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación.

Son contribuyentes de este impuesto las personas jurídicas y entidades, residentes o no residentes en España que, al inicio del periodo de liquidación, superen dos umbrales: el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supera los 750 millones de euros; y el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

La creación de un impuesto sobre determinados servicios digitales, inspirado en la propuesta de Directiva del mismo nombre que la Comisión trató de impulsar a nivel europeo⁴³⁸, fue la respuesta de algunos Estados miembros de la UE ante la falta de progreso de los esfuerzos realizados a nivel internacional y europeo para adaptar el marco tributario internacional a la realidad de la economía digital. Desde esta perspectiva, han servido, en cierto modo, para avanzar hacia la búsqueda del consenso en un ámbito especialmente difícil.

Sin embargo, desde su creación, el IDSD ha generado controversia. Además de las implicaciones comerciales internacionales de su establecimiento, desde una óptica económica se ha criticado que genera distorsiones afectando negativamente a pequeñas y medianas empresas, a quienes las empresas sujetas a gravamen aplicarán precios publicitarios más altos⁴³⁹. En el plano jurídico, su caracterización como impuesto directo o indirecto no es pacífica (pese a la calificación legislativa como impuesto indirecto), ni tampoco su calificación como impuesto que grava “la renta” y su posible incompatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición. Se ha cuestionado igualmente su conformidad con las obligaciones internacionales asumidas en el marco de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y con el Derecho de la UE, aunque en este último caso la jurisprudencia más reciente del TJUE relacionada con figuras tributarias que guardan cierto paralelismo con el IDSD contribuye a apuntalar su adecuación a las libertades fundamen-

⁴³⁸ Propuesta de Directiva para la creación a nivel europeo del impuesto sobre servicios digitales, COM (2018) 148 final, 21 de marzo de 2018.

⁴³⁹ Liberini, Lassmann y Russo (2021) señalan que los impuestos sobre servicios digitales pueden desincentivar a las multinacionales a invertir en los países que los contemplan, si bien la fiscalidad puede provocar una ligera reducción general de la cantidad de anuncios, lo cual vendría a beneficiar a los consumidores. No obstante, se reconoce que estos gravámenes tienen implicaciones especialmente dañinas para las pequeñas empresas que dependen de la publicidad *online* para llegar a consumidores específicos.

tales y a las normas sobre ayudas de Estado⁴⁴⁰. Por otra parte, se trata de una figura tributaria difícil de interpretar⁴⁴¹, cuantificar, aplicar y controlar, circunstancia que tal vez haya afectado, entre otros motivos, de forma negativa a las previsiones recaudatorias del impuesto.

Las estimaciones iniciales situaban la recaudación anual por el IDSD en 968 millones de euros. Sin embargo, en los tres primeros trimestres de 2021 el impuesto dio lugar a unos ingresos de 166 millones de euros⁴⁴², menos de una quinta parte de lo esperado. La estimación de ingresos del Pilar I proporcionada por la AEAT oscilaría entre 264 y 148 millones anuales; tomando como referencia su valor medio (unos 205 millones), apenas representa un 0,8% de ingresos adicionales para el Impuesto de Sociedades de 2019 en términos de Contabilidad Nacional.

El IDSD nació con un carácter provisional, aplicándose mientras no entrasen en vigor las normas que incorporasen una solución global para la tributación internacional de los grupos multinacionales. Tras el acuerdo alcanzado en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE/G20 el 8 de octubre de 2021, España se ha comprometido políticamente (junto a Austria, Francia, Italia y Reino Unido) a retirar el impuesto en el momento en que entre en vigor el Pilar I o, de no hacerlo antes, el 31 de diciembre de 2023, a cambio de que Estados Unidos no aplique penalizaciones comerciales⁴⁴³.

Con la desaparición del IDSD, el gravamen de este tipo se servicios sólo será posible a través de la implantación efectiva del Pilar I de la OCDE/G20, siempre que los grupos multinacionales cumplan los umbrales establecidos en él (o, de nuevo, en caso de residencia en la UE, mediante el avance en el proyecto BEFIT).

La eliminación del IDSD responde a una decisión estratégica relacionada con la protección de grupos multinacionales y sociedades españolas y al reconocimiento de que problemas de naturaleza global precisan de soluciones globales y coordinadas. No obstante, el Comité considera que en un contexto de incertidumbre internacional sobre el contenido final del Pilar I y los efectos jurídicos

⁴⁴⁰ Respecto a una posible vulneración de las libertades fundamentales, SSTJUE (Gran Sala) de 3 de marzo de 2020, *Vodafone*, C-75/18, y *Tesco Global*, C-323/18. En materia de ayudas de Estado, SSTJUE (Gran Sala) de 16 de marzo de 2021, *Comisión/Polonia*, C-562/19P, y *Comisión/Hungría*, C-596/19 P.

⁴⁴¹ *Vid.* Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE nº 154, de 29 de junio de 2021) y consultas vinculantes V2153-21, de 28 de julio de 2021, y V2214-21, de 2 de agosto de 2021.

⁴⁴² Agencia Tributaria, *Informe mensual de recaudación tributaria*, noviembre 2021.

⁴⁴³ A partir de 2024, España calculará si la aplicación del IDSD durante el período transitorio (del 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023, de seguir vigente el tributo) fuese superior al que habría correspondido con el nuevo impuesto global. Las empresas que hayan pagado de más recibirán créditos fiscales para compensar la diferencia. https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Documents/2021/211021-acuerdo_impuestos_digitales.pdf.

cos reales de los compromisos políticos adquiridos por cada jurisdicción, el legislador español debe actuar con prudencia, acompañando la eliminación efectiva del IDSD a la clarificación del panorama internacional⁴⁴⁴. Por otra parte, el compromiso político sobre la supresión del IDSD alcanzado con Estados Unidos no debe ser incompatible con el apoyo por parte de las autoridades españolas al proceso legislativo que la Comisión Europea ha puesto en marcha en 2022 para aplicar de forma coordinada en toda la UE el acuerdo global de los Pilares I y II (posiblemente mediante la adopción de directivas adoptadas en virtud del artículo 115 TFUE, que requiere el consenso de todos los Estados miembros). La adopción de una Directiva sobre el Pilar I (cuya propuesta será previsiblemente presentada en julio de 2022) facilitaría la retirada uniforme y simétrica de los impuestos nacionales sobre servicios digitales, evitando comportamientos distorsionadores y protegería en mayor medida el poder tributario de los Estados miembros en sus relaciones intra-comunitarias⁴⁴⁵. Una cuestión abierta es si la Comisión recuperará la propuesta de “exacción digital” (*Digital Levy*) como un nuevo recurso propio para la financiación del presupuesto europeo⁴⁴⁶. Su objetivo era garantizar una contribución justa del sector digital a la financiación de la recuperación económica y social de la UE y aspiraba a ser compatible y coexistir con el acuerdo internacional que se alcance en el marco de los trabajos sobre los dos pilares de la OCDE/G20, así como con las obligaciones internacionales de la UE y los Estados miembros (OMC y CDI). No parece que vaya a ser así a corto plazo, a la luz de la publicación de la propuesta de Decisión por la que se enmienda el sistema de recursos propios de la UE⁴⁴⁷, en la que se prevé una contribución nacional al presupuesto de la UE del 15% aplicable sobre la parte de los beneficios residuales de las empresas multinacionales reasignadas a los Estados miembros en virtud de la futura Directiva relativa a la aplicación del acuerdo global sobre reasignación de derechos de imposición (Pilar I).

Propuesta 52

El Comité considera que en un contexto de incertidumbre internacional sobre el contenido final del Pilar I y los efectos jurídicos reales de los compromisos políticos adquiridos por cada jurisdicción, el legislador español debería actuar con prudencia, acompañando la eliminación efectiva del IDSD a la clarificación del panorama internacional.

⁴⁴⁴ En el momento en que se concluyó este Libro Blanco la OCDE ha publicado el documento de trabajo, *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* (OECD. 2022c), abriendo una fase de consulta pública del 4 al 18 de febrero de 2022.

⁴⁴⁵ Martín Jiménez (2021).

⁴⁴⁶ European Commission (2021k). Al parecer esta exacción se aplicaría a los grupos empresariales con una facturación superior a 250 millones de euros, con un ámbito de aplicación más amplio que la propuesta de Directiva de la Comisión de un impuesto europeo sobre servicios digitales, aplicando un tipo impositivo de entre el 0,3 y el 0,5%.

⁴⁴⁷ Proposal for a Council Decision amending Decision (EU, EURATOM) 2020/2053 on the system of own resources of the European Union, COM (2021) 570 final, Bruselas, 22.12.2021.

Propuesta 53

Sin perjuicio del compromiso político alcanzado con EE.UU sobre la eliminación del IDSD, las autoridades españolas deben apoyar el proceso legislativo que la Comisión Europea ponga en marcha en 2022 para aplicar de forma coordinada en toda la UE el acuerdo global del Pilar I, facilitar la retirada uniforme y simétrica de los impuestos nacionales sobre servicios digitales, evitar comportamientos distorsionadores y proteger el poder tributario de los Estados miembros en sus relaciones intracomunitarias.

Propuesta 54

Apoyar la eventual recuperación por parte de la Comisión Europea de la propuesta de “exacción digital” (*Digital Levy*) o de una figura similar como nuevo recurso propio para la financiación del presupuesto europeo.

2.2.2.2. Plataformas de economía colaborativa y prestación de servicios

Cuando la empresa no residente ofrece servicios que permiten a los usuarios locales el intercambio de bienes o servicios, cobrando por ello una comisión, pueden surgir problemas en materia de imposición directa e indirecta de dichas empresas, pero también sobre la tributación que eventualmente corresponda a los usuarios de tales plataformas.

En el ámbito de la imposición indirecta, las plataformas de economía colaborativa pueden quedar sujetas a IVA, por lo que debe valorarse el tipo de servicio que llevan a cabo (como intermediarias o prestadoras de otro tipo de servicios contratados a través de ellas) y si éste se presta de forma gratuita o no. En principio, la prestación del servicio de mediación de forma gratuita no quedará sujeta a IVA. En cambio, si la plataforma efectúa únicamente servicios de intermediación para las prestaciones de servicios o entrega de bienes y cobra por ellos, las reglas de localización de operaciones previstas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA ubicarán, con carácter general, la operación en territorio español, tanto si el destinatario de la operación es un empresario como un particular⁴⁴⁸. Si el servicio de intermediación está estrechamente relacionado con la prestación de servicio subyacente⁴⁴⁹, también deberá considerarse realizado en territorio

⁴⁴⁸ El hecho de que los servicios de mediación se presten a través de una página web no determina que puedan calificarse como servicios prestados por vía electrónica. DGT CV 0308-19, de 14 de febrero.

⁴⁴⁹ En su Comunicación de 2 de junio de 2016 “Una Agenda Europea para la economía colaborativa” (Comisión Europea, 2016b), la Comisión advirtió sobre la necesidad de atender a diferentes criterios indicativos del nivel del control e influencia de la plataforma colaborativa sobre los servicios prestados que permitirían considerar a las plataformas en ocasiones también como proveedoras del servicio subyacente. El Comité IVA se ha pronunciado al respecto en una respuesta a varias preguntas formuladas por Estonia respecto a un modelo de negocio similar a Uber (European Commission, 2018b), contemplando

español, siempre que se localice en España el referido servicio subyacente⁴⁵⁰. La casuística puede llegar a ser muy importante y compleja, particularmente en operaciones internacionales, por lo que merecería un tratamiento específico que la Comisión Europea pretende abordar a lo largo de 2022 adaptando el marco del IVA a “la economía de las plataformas”.

Respecto al gravamen de las rentas obtenidas por las empresas, la situación es diferente dependiendo de cada sector –con distintas dimensiones, estructura de mercado y residencia fiscal de las empresas, como hemos visto anteriormente– si bien en todos los casos en los que las empresas tengan su residencia fuera de España las soluciones a su tributación serían muy similares a las consideradas en el anterior epígrafe 2.2.2.1 para la publicidad. Así ocurre con el alquiler vacacional, dominado por grandes empresas multinacionales. En todo caso, este sector presenta una problemática particular distinta de la fiscal respecto a la deseabilidad o no de su modelo de negocio que no será tratada en este Libro Blanco⁴⁵¹. En los del transporte, *delivery* y segunda mano la relevancia en España de este tipo de multinacionales es algo más reducida, si bien en todos los

cuatro posibilidades para que los Estados clasifiquen los servicios prestados por estos operadores: a) servicio prestado por vía electrónica; b) servicios de intermediación; c) servicios de transporte de viajeros; d) servicios cubiertos por los artículos 44 y 45 de la Directiva.

⁴⁵⁰ La STJUE de 19 de diciembre de 2019, C-390/18, *Airbnb Ireland*, al analizar la actividad de la principal plataforma de alquiler turístico en la UE (Airbnb), la ha calificado como un “servicio de intermediación prestado a cambio de remuneración”, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma electrónica a potenciales arrendatarios con arrendadores, profesionales o no profesionales, que ofertan servicios de alojamiento de corta duración. Aunque Airbnb ofrece otras prestaciones, no ejerce una influencia decisiva sobre las condiciones de la prestación del servicio. Con relación a Uber o servicios similares como Cabify, la STJUE de 20 de diciembre de 2017, C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi*, calificó sus servicios de intermediación no como “servicios de la sociedad de la información”, sino como “servicios en el ámbito de los transportes”, lo que ha permitido exigir las correspondientes autorizaciones para el desarrollo de su actividad y limitado en cierta forma su expansión a la intermediación en el transporte con las licencias VTC. Así pues, en España estas dos entidades (con matices en el caso de Cabify, titular de alguna licencia propia) actúan como intermediarios entre los titulares de licencias VTC y los clientes ofreciendo el uso de su plataforma. Las comisiones por este uso tributan al tipo general del 21%, mientras que el servicio que se presta al cliente final accede al tipo reducido del 10%. La DGT ha rechazado que la actividad de alquiler de vehículos con conductor (aunque se matricule en el epígrafe 721.2, como los autotaxis) pueda determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar en el régimen simplificado de IVA, ya que el artículo 1 de las sucesivas órdenes de módulos solo incluyen la actividad de autotaxis. DGT, CV 1620-16, de 14 de abril.

⁴⁵¹ En la segunda parte de este capítulo, dedicado a las nuevas actividades y el emprendimiento, sí se hará referencia a las medidas fiscales adoptadas en otros países para fomentar su utilización como complemento de renta por particulares y respetando su esencia de maximización del aprovechamiento de los recursos, como son las exenciones existentes en algunas jurisdicciones o su compatibilidad con la consideración como vivienda habitual.

casos en los que estén presentes la forma de afrontar la posible nivelación de su tributación debería ser, de nuevo, la misma⁴⁵².

En el caso de los servicios de *delivery*, las entregas podrían estar sujetas a una tasa por entregas similar a la ya comentada en relación con el comercio electrónico. Sin embargo, habría que estudiar detalladamente su posible impacto sobre el mercado, ya que en este caso los prestadores finales del servicio sí tienen establecimientos físicos y residencia fiscal en España, pagando sus impuestos correspondientes, y una tasa de este tipo podría simplemente dañar una parte creciente e importante de su negocio, sobre todo en el sector de la alimentación y la restauración.

Este tipo de tasas por trayecto también se utiliza profusamente, por ejemplo, en EE.UU⁴⁵³., para el gravamen de las plataformas de transporte del estilo de UBER o Cabify, como medio para nivelar su gravamen con el mercado regulado del taxi. Sin embargo, la solución adoptada en España pasa por restringir al máximo su capacidad de actuación y excluir en todo caso la prestación de los servicios por particulares sin una licencia especial y obligaciones fiscales equiparables.

Una diferencia importante en este tipo de modelo de negocio es la necesidad de aclarar, además de la tributación de las plataformas, las obligaciones fiscales de los usuarios de estas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que lleven a cabo a través de ellas, quienes estarían sujetos a todos los tributos –y regulación– vigentes en cada una de las jurisdicciones de acuerdo con sus normas propias⁴⁵⁴. Así como la necesidad de abordar los problemas que surgen a la hora de acceder a dicha información, controlar (y facilitar) el cumplimiento y, en algunos modelos de negocio, determinar la naturaleza de la relación entre las personas físicas que participan en la actividad y la propia empresa que proporciona la plataforma digital. Aquí la casuística es muy variada, dependiendo de las legislaciones nacionales y del tipo de intermediación que realiza la empresa.

En cuanto al acceso a la información, la mejor opción es lograr que la propia plataforma la proporcione a las autoridades tributarias competentes⁴⁵⁵, una colaboración que puede interesar

⁴⁵² Los problemas del sector del *crowdfunding* o microfinanciación no parecen estar relacionados con la competencia desleal o fallos en la tributación de empresas sin residencia en España. El gravamen de promotores y aportantes se ha ido ajustando mediante consultas a las figuras equivalentes ya existentes, dándoles un tratamiento equivalente al de los préstamos, compra-ventas, aportaciones de capital o donaciones a efectos del IRPF, IS, IVA e Impuesto de Donaciones (<https://www.rankia.com/blog/crowdfunding-crowdlending/3906116-como-tributa-crowdfunding>). Su tratamiento como nueva actividad con potencial innovador será tratado en la segunda parte de este capítulo.

⁴⁵³ <https://www.enotrans.org/eno-resources/eno-brief-taxing-new-mobility-services-whats-right-whats-next/>. <https://www.documentcloud.org/documents/5777494-36154-Appeal-Redacted.html>.

⁴⁵⁴ Volveremos sobre esta cuestión en el apartado 3.3.3 de este capítulo.

⁴⁵⁵ Existen otras opciones de rastreo de las operaciones a través de las ofertas publicadas en internet, inspecciones o cruces de datos, sin embargo, su grado de eficiencia es mucho menor y los costes administrativos más elevados por lo que deberían ser, en todo caso, complementarias.

sobre todo a las grandes compañías ante el riesgo operacional y reputacional que puede implicar enfrentarse a las autoridades fiscales. La mejora del control y los incentivos al cumplimiento voluntario también estarían muy vinculados al acceso a esta información y a la colaboración de las plataformas para fomentar el cumplimiento. La introducción de un mecanismo automático de retención de impuestos directos e indirectos por parte de las plataformas debería ser el principal objetivo. El análisis del Derecho comparado⁴⁵⁶ muestra dos líneas principales de actuación en las acciones emprendidas por los distintos Estados para abordar los retos fiscales de la economía colaborativa. La primera es la adopción de medidas tendentes a clarificar y, en su caso, adaptar la aplicación del régimen tributario general a las actividades de economía colaborativa. Es frecuente proporcionar seguridad jurídica sobre la forma de tributación de las rentas obtenidas en el marco de la denominada economía colaborativa a través de la publicación de guías, orientaciones, webs, instrucciones o respuestas a consultas tributarias (v.gr. Australia, Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Austria, Lituania, Eslovaquia, Hungría, Francia, España). La segunda tendencia consiste en el establecimiento de medidas encaminadas a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes a través de la colaboración de las plataformas digitales y basadas, bien en planteamientos de cumplimiento cooperativo (v. gr. Estonia)⁴⁵⁷, bien en el establecimiento de nuevos deberes de información con el fin de obtener datos con trascendencia tributaria (v. gr. Italia, Francia, España)⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ Remeur(2018).

⁴⁵⁷ Como ejemplo de buena cooperación entre autoridades fiscales y empresas colaborativas suele citarse el caso de Estonia. En cooperación con las plataformas de uso compartido de vehículos, se ha establecido un sistema para simplificar el proceso de declaración fiscal para los conductores. A tal fin, las transacciones entre el conductor y el cliente son registradas por la plataforma colaborativa, que posteriormente envía los datos pertinentes a efectos fiscales a la Administración tributaria, la cual elaborará el borrador de declaración tributaria del contribuyente, con la finalidad de ayudarle a cumplir sus obligaciones tributarias de forma sencilla y eficaz [COM (2016) 356 final, p. 15]. En otros Estados (Portugal, Francia, Holanda), se han alcanzado acuerdos entre las autoridades y las plataformas digitales tendentes a garantizar la recaudación e ingreso de los impuestos debidos por los usuarios de aquellas. A nivel local, distintas ciudades (Ámsterdam, París) han acordado con las plataformas de alojamiento la recaudación y transferencia de la deuda tributaria correspondiente a las tasas turísticas.

⁴⁵⁸ Italia ha establecido la obligación para las plataformas intermediarias, de retener e ingresar la denominada “*tassa AirBnB*”. Con la aprobación y publicación del Decreto nº 2017-126, de 2 de febrero de 2017, Francia ha impuesto a las plataformas digitales la obligación de informar a sus usuarios, en cada transacción que realicen, sobre sus obligaciones fiscales y sociales, así como de facilitarles a lo largo del mes de enero de cada año un documento recapitulativo de los importes brutos percibidos por todas las transacciones realizadas. Una autoridad independiente certifica el cumplimiento de estas obligaciones de información por parte de las plataformas (<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/decret/2017/2/2/ECFE1629990D/jo/texte>). Con posterioridad, se ha establecido la obligación para las plataformas digitales, a partir

En todo caso, sobre todo para las personas físicas cuya participación en estas plataformas es esporádica y con un umbral de rendimiento bajo, podría plantearse una simplificación de su tributación, evitando que un número muy elevado de personas entren en sistemas más propios de los empresarios o profesionales por cuenta propia e incluso facilitando la innovación y el emprendimiento, elementos que serán tratados en detalle en la segunda parte de este capítulo. La determinación a efectos jurídicos (y tributarios) de la naturaleza de las relaciones entre las plataformas y sus usuarios es especialmente compleja cuando estas puedan implicar una relación laboral entre los mismos con obligaciones de ingreso de contribuciones sociales y regulación de las condiciones de trabajo, como se ha visto en España⁴⁵⁹, si bien este aspecto no es objeto del presente estudio.

En términos generales, sin perjuicio de los temas que se abordaran en la segunda parte de este capítulo, pueden realizarse diversas propuestas destinadas a garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales derivadas de la economía colaborativa y luchar contra el fraude fiscal, principalmente en dos ámbitos: obligaciones de información sobre terceros a cargo de plataformas digitales y el papel de los intermediarios como retenedores o sustitutos del contribuyente.

El gran número de transacciones realizadas en el ámbito de la denominada economía colaborativa dificulta su control fiscal, razón por la que la mayoría de las administraciones tributarias de nuestro entorno se han centrado en los últimos años en fiscalizar las actividades propias de la economía colaborativa más relevantes económicamente (alojamiento turístico). Para aumentar la efectividad de tales esfuerzos se ha implicado a las plataformas digitales que permiten el contacto entre oferentes y demandantes de los bienes y servicios para que proporcionen información sobre las operaciones que facilitan. En España, esta posibilidad se encuentra prevista en el artículo 93 LGT, precepto que ha habilitado para establecer, a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, el deber de información sobre la cesión del uso de viviendas con fines turís-

de 2019, de comunicar la información relativa a los ingresos obtenidos por sus usuarios, tanto a la Administración tributaria como a la Seguridad Social.

⁴⁵⁹ El Real Decreto-Ley 9/2021, de 11 de mayo (BOE nº 113, de 12 de mayo), por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de las plataformas digitales (posteriormente sustituido por la Ley 12/2021, de 28 de septiembre) introduce una nueva disposición adicional vigésimo tercera en el Estatuto de los Trabajadores por la que se presume la laboralidad de las actividades de reparto o distribución de cualquier tipo de producto o mercancía, cuando la empresa ejerce sus facultades de organización, dirección y control, mediante la gestión algorítmica del servicio o de las condiciones de trabajo a través de una plataforma digital. La Ley incorpora los criterios y parámetros establecidos por la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, en particular en la sentencia nº 805/2020, de 25 de septiembre.

ticos a cargo de los sujetos que intermedian en tales operaciones inmobiliarias, residenciándola en el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007⁴⁶⁰.

Es evidente que las plataformas digitales son de gran utilidad para la Administración por la información que gestionan. Ahora bien, respecto a la información que pueden llegar a proporcionar, hay que tener presente que las plataformas pueden realizar distintos tipos de prestaciones, desde una simple puesta en contacto entre la oferta y la demanda o de intermediación por vía electrónica, hasta la prestación adicional de una serie de servicios. En tanto que intermediarias poseen un registro de la actividad desarrollada entre las partes que ponen en contacto, de ahí que sean un instrumento importante para la obtención de información. En el marco de la OCDE (OECD, 2020a y 2021c) se han definido normas tipo de comunicación de información de los operadores de plataformas sobre usuarios de economía colaborativa y trabajo esporádico por encargo⁴⁶¹. Por su parte, en la UE, la Directiva 2021/514/UE del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, más conocida como DAC 7, introduce una nueva obligación de información para las plataformas digitales (que alcanza a los operadores de plataformas extranjeros) y el correlativo intercambio de dicha información por parte de las autoridades tributarias de los Estados miembros. La DAC 7 deberá transponerse al Derecho interno en este punto antes del 31 de diciembre de 2022.

La referida obligación de comunicación de información abarca tanto a operaciones transfronterizas como no transfronterizas, con independencia de la condición jurídica de quienes operan a través de la plataforma, ya se trate de particulares o entidades. No obstante, la Directiva considera vendedores excluidos (entre otros supuestos), a quienes hayan facilitado menos de treinta actividades pertinentes (únicamente en la venta de bienes) por las que el importe total de la contraprestación pagada no haya superado los 2.000 euros durante el período de referencia (año natural respecto al cual se efectúa la comunicación de información). En cuanto a su ámbito material de aplicación, la comunicación de información a cargo de la plataforma incluirá el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte, si bien las actividades ejercidas por un vendedor que actúe como empleado del operador de plataforma quedan excluidas del ámbito de aplicación de la comunicación de información (considerando nº 18). La obligación informativa lleva aparejada el cum-

⁴⁶⁰ La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (rec. nº 80/2018) anuló la obligación informativa al haberse establecido, sin notificar a la Comisión Europea, la intención de aprobar una norma que afecta al principio de libre circulación de los servicios de la sociedad de la información establecido en la Directiva 2000/31/CE. El Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, reintroduce la obligación de información en los mismos términos que la anterior.

⁴⁶¹ <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>.

plimiento de obligaciones de diligencia debida a cargo de la plataforma que suponen actividades de recopilación de datos de terceros y de calificación y gestión de dicha información. Los operadores tendrán que comunicar las rentas obtenidas a través de las plataformas antes de que las autoridades tributarias de los Estados miembros lleven a cabo sus liquidaciones de impuestos anuales e intercambiarse dentro del plazo de un mes después de que sea comunicada. Los datos se utilizarán para la determinación, administración y aplicación de los impuestos que entren en el ámbito de aplicación material de la Directiva. Sin embargo, el considerando nº 30 de la DAC 7 aclara que la información comunicada entre los Estados miembros también puede utilizarse para la determinación, la administración y la aplicación del IVA y otros impuestos indirectos.

Esta nueva obligación informativa a cargo de las plataformas digitales deberá transponerse al Derecho interno mediante la modificación de la LGT y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, sin perjuicio de la posible adopción de otras normas que regulen los procedimientos de diligencia debida y los requisitos de comunicación de información. A pesar de que ciertos aspectos de la Directiva plantean dudas y todavía no se ha efectuado su transposición a nuestro ordenamiento interno, a juicio del Comité, la nueva obligación de información que se establece podría ser útil no solo a efectos de asegurar que todos los contribuyentes paguen su “parte justa” de impuesto sobre la renta, en particular aquellos que obtienen ingresos a través de dichas plataformas, sino también a efectos del control de otros impuestos indirectos, extremo que es importante a nuestros efectos, por cuanto distintas manifestaciones de capacidad económica puestas de manifiesto a través de plataformas digitales pueden ser sometidas a tributación en impuestos cedidos cuya gestión corresponde a las CCAA (TPAJD). No obstante, debe tenerse en cuenta el carácter limitativo a tal fin de la exclusión de los particulares (en la venta de bienes) atendiendo al volumen de negocio con la plataforma.

Para una mayor simplicidad administrativa y reducción de costes de cumplimiento de las plataformas, tratándose de comunicación de información sobre operaciones internas, el receptor de esta debería ser la AEAT (al igual que sucede con la comunicación de información sobre operaciones transfronterizas), que se encargaría, en su caso, de distribuirla de forma automática y coordinada a las distintas CCAA, en función del lugar de residencia del contribuyente. En el desarrollo normativo de esta nueva obligación de información debería preverse que la plataforma requiera al usuario, en el momento de registrarse, que facilite su residencia fiscal y su condición de empresario o particular.

Además, los operadores de plataformas digitales que actúan como intermediarios pueden actuar como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos (art. 92 LGT), por ejemplo, mediante la realización de campañas de información y difusión o la asistencia en la cumplimentación de autoliquidaciones. Así, plataformas como Airbnb han llegado a acuerdos con las autoridades tributarias de algunos países para colaborar en la gestión de los tributos sobre estancias turísticas. En este sentido, la Ley 5/2017, de 28 de marzo, del Parlamento de Cataluña, por la que se

aprueba el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos regula en su artículo 32 la figura del “asistente en la recaudación del impuesto” que expresamente podrá incluir a los operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento o facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas que efectúan las estancias. Para ello, la plataforma debe firmar un convenio con la Administración y se requerirá una auditoría periódica de sus sistemas informáticos. De este modo, la plataforma podrá recibir el importe del impuesto del contribuyente (el turista) e ingresarlo en la Hacienda Pública. La Ley no prevé que las plataformas tecnológicas intermediarias sean sustitutos del contribuyente (que se reserva a los titulares de la explotación de los establecimientos turísticos) ni responsables solidarios (condición que se atribuye a los intermediarios que contratan directamente con los establecimientos).

El Comité considera que, aunque la comunicación de información es una herramienta que facilita el control tributario de este tipo de operaciones, podría valorarse, además, introducir, respecto a determinados tributos, medidas más eficaces para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como la figura del sustituto o del retenedor, puesto que simplificarían las obligaciones formales de los contribuyentes y facilitarían la recaudación. En particular, en relación con los alquileres de viviendas de uso turístico exentas de IVA (art. 20. Uno. 23^a LIVA) y con las ventas de bienes usados o de segunda mano entre particulares a través de plataformas digitales, ambas operaciones sujetas al ITPAJD, modalidad TPO (art. 7.1.B y art. 7.1.A TRLITPAJD).

Diversas CCAA (Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana y Galicia) han puesto de manifiesto en el trámite de consulta pública abierto para la elaboración del presente Libro Blanco las dificultades para identificar y gravar este tipo de operaciones realizadas a través de plataformas digitales en este impuesto cedido. A juicio del Comité, como ha destacado la literatura jurídica⁴⁶², podría contemplarse en la Ley estatal reguladora del Impuesto, un supuesto de sustitución del contribuyente respecto del ITPO devengado, que recaería sobre las plataformas que intermedien en los pagos de las transacciones, obligándolas a detraer e ingresar el impuesto debido e indicando el contribuyente. En este caso, la plataforma debería aumentar el precio de la transacción en el impuesto que resulte aplicable de acuerdo con la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida fiscalmente el contribuyente y declarar e ingresar el impuesto. El cobro del impuesto podría realizarse de forma automatizada en el momento de perfeccionarse la transacción a través de la plataforma. La declaración e ingreso del impuesto podría realizarse de forma digitalizada y directamente a la AEAT, que posteriormente distribuiría la recaudación entre las CCAA en función de la residencia de los contribuyentes.

Esta propuesta tiene la ventaja de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes (el inquilino o el adquirente del bien que puede no estar familiarizado con los procedimientos de autoliquidación e ingreso del tributo) y facilitar la gestión tributaria. Sin embargo, en aquellos supues-

⁴⁶² Lucas Durán (2020).

tos en los que la plataforma de internet no intermedie en el pago de la transacción, limitándose a poner en contacto a oferentes y demandantes, el control de la operación será más complejo al recaer fundamentalmente sobre la información de la que disponga y comunique la plataforma.

Por otra parte, respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes –IRNR–, cuando el particular que obtiene rentas derivadas de bienes situados en nuestro país (v.gr. inmuebles, vehículos, etc.) que se ceden en uso o incluso se transmiten a través de plataformas de economía colaborativa, es un no residente en España, tales rentas resultarán gravadas por el IRNR, habitualmente como rentas obtenidas sin establecimiento permanente. El artículo 9 del TRLIRNR declara responsable solidario de la deuda tributaria por IRNR al pagador de los rendimientos devengados en relación con tal tributo sin mediación de EP. Quienes realizan determinados pagos en el ámbito de la economía colaborativa no suelen ser conscientes de los riesgos fiscales que implica dicha calificación, pudiendo producirse situaciones indeseadas. Ello podría evitarse si las plataformas intermediarias informasen a los pagadores de la residencia fiscal del perceptor de las rentas y de las consecuencias tributarias que derivan de ello, o, preferiblemente, si el legislador estableciera para estos supuestos la obligación de la plataforma de retener e ingresar a cuenta del IRNR que deba satisfacer dicho perceptor⁴⁶³.

Si estas propuestas fueran valoradas por el Gobierno, conforme a lo establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (rec. nº 80/2018), debería notificarse a la Comisión Europea en cumplimiento de la Directiva (UE) 1535/2015⁴⁶⁴, que impone la obligación de notificar a las instituciones europeas toda disposición de carácter general que establezca una serie de obligaciones a las entidades colaboradoras prestadoras de servicios de la información (artículos 4 y 5.1). Además, antes de adoptar estas medidas, convendría esperar el fallo del Tribunal de Justicia de la UE, en el asunto *Aibnb Ireland and Airbnb Payments UK*, C-83/21, en el que el Consejo de Estado de Italia plantea si es conforme con la Directiva 1535/2015 la obligación de las plataformas de intermediación (en este caso inmobiliaria) de retener de los importes abonados por los arrendatarios a los arrendadores la parte adeudada a Hacienda e ingresarla.

Propuesta 55

En la transposición de la DAC 7 a nuestro Derecho interno se debe garantizar su aplicación tanto a operaciones transfronterizas como internas y destacar el uso de la información recibida a efectos

⁴⁶³ En este caso no parece adecuado establecer un supuesto de sustitución, ya que el contribuyente no residente puede tener derecho, en determinadas ocasiones, a deducir los gastos relacionados directamente con los ingresos obtenidos, circunstancia que la plataforma desconoce.

⁴⁶⁴ Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, DOUE L-241, 17.9.2015.

del control tributario de los impuestos directos e indirectos. Para una mayor simplicidad administrativa y reducción de costes de cumplimiento de las plataformas, tratándose de comunicación de información sobre operaciones internas, el receptor de la información debería ser la AEAT, que se encargaría de distribuirla de forma automática y coordinada a las distintas CCAA, en función del lugar de residencia del contribuyente.

Propuesta 56

Explorar la posibilidad de introducir, respecto a determinados tributos (ITPAJD, IRNR), medidas más eficaces para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, atribuyendo la condición de sustituto o retenedor a la plataforma digital, para simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y facilitar la recaudación. No obstante, en la adopción de este tipo de medidas debe tenerse en cuenta la jurisprudencia reciente de nuestro Tribunal Supremo y las cuestiones prejudiciales pendientes ante el TJUE.

2.2.2.3. Criptoactivos, *tokens* e ICO (*Initial Coin Offerings*)

Los criptoactivos son activos digitales basados en la tecnología DLT (*Distributed Ledger Technology*) y en la criptografía. De forma más precisa, se han definido como “una representación digital de valor o derechos que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro descentralizado o una tecnología similar”⁴⁶⁵.

El tipo de criptoactivo más conocido es la criptomonedas⁴⁶⁶. Desde la aparición de Bitcoin en 2008 el mercado de las criptomonedas ha crecido enormemente. Distintas estimaciones apuntan a que en la actualidad hay entre 7.000 y 9.000 criptomonedas diferentes con una capitalización de mercado de cerca de 2 billones de euros⁴⁶⁷. Esas mismas estimaciones apuntan que el número de usuarios de criptomonedas ha crecido desde 5 millones en 2016 hasta más de 100 millones en 2020 y que, en el ámbito de la UE, el importe de las plusvalías totales estimadas asciende a 12.700 millones de euros en 2020, incluidos 3.600 millones de euros de plusvalías realizadas. En

⁴⁶⁵ Artículo 3.2 de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937, COM (2020) 593 final. Aprobado por el Consejo el 18 de noviembre de 2021, 2020/0265 (COD).

⁴⁶⁶ La Directiva (UE) 2018/843, de 30 de mayo de 2018, conocida como quinta Directiva sobre blanqueo de capitales, define las criptomonedas o monedas digitales como una “representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos”.

⁴⁶⁷ Banco de España y CNMV (2021); Thiemann (2021).

cuanto a las plusvalías realizadas, Alemania ocupa el primer puesto (500 millones de euros), seguida de Francia (480 millones de euros) y España (380 millones de euros).

Sin embargo, las criptomonedas (*currency or payment tokens*) son solo una parte de la compleja realidad de los criptoactivos. Las clasificaciones más empleadas en la actualidad diferencian entre: (i) *utility tokens*, que proporcionan a su titular el acceso y derecho de uso de una aplicación, un servicio, un producto o recursos disponibles en un registro digital; (ii) *security tokens* que, a cambio de la entrega de criptomonedas o la realización de otro tipo de aportaciones, otorgan a sus titulares el derecho a participar bien en los beneficios futuros, bien en la revalorización del ente emisor o de un determinado negocio⁴⁶⁸; y (iii) *asset-backed tokens*, que representan un interés o derecho de su titular en elementos patrimoniales tangibles o intangibles, posibilitando incluso que se pueda fraccionar la titularidad de un determinado bien a través de diversos *tokens*.

Por su parte, las ICO (*Initial Coin Offering*) son instrumentos de financiación utilizados por las empresas para captar capital y, dependiendo de su configuración, pueden asimilarse a muy distintas operaciones con diferente tributación. En general, siguiendo la clasificación anterior, se distinguen tres tipos de ICO en función de las características de los cupones o *tokens* que se emiten a cambio de dicha financiación (*utility tokens* –cupones de consumo–, *asset-investment tokens* –cupones de inversión– y *payment-currency tokens* –cupones criptomoneda–).

Los criptoactivos se usan principalmente como instrumento de financiación, inversión y como medio de pago. No obstante, también se relacionan con actividades ilícitas (lavado de dinero, financiación del terrorismo) e incluso han sido considerados como un nuevo tipo de paraíso fiscal, dado que sus usuarios permanecen en el (pseudo)anonimato y no operan en ninguna jurisdicción fiscal específica.

La dimensión de este fenómeno en España es desconocida⁴⁶⁹, aunque sí lo suficientemente preocupante como para que el 9 de febrero de 2021 se emitiera un comunicado conjunto de la CNMV y del Banco de España sobre el riesgo de las criptomonedas como inversión.

Según recogen fuentes periodísticas, la Guía de Empresas Crypto en España cifra en 126 las empresas del sector en nuestro país a finales de 2020, prestando la mayoría de ellas servicios financieros (63,5%). El 80% del total son de origen español, casi la mitad de ellas con sede en Madrid.

⁴⁶⁸ Dentro de los *tokens* de valor o *security tokens*, es frecuente diferenciar entre los que representan un derecho de propiedad y suponen participar en las ganancias futuras (*equity token*) y los que representen una participación en la deuda de la entidad que los emite (*lending token or debt token*).

⁴⁶⁹ A nivel mundial las estimaciones a 29 de agosto de 2021 son de 2,1 billones de dólares (*trillion dollars*), un 44% correspondiente al Bitcoin (<https://coinmarketcap.com/>).

A pesar de su heterogeneidad, complejidad, volatilidad, falta de transparencia y dificultades de valoración, el mercado de los criptoactivos está en un proceso de evolución y expansión constantes. Sin embargo, su uso sigue siendo simplemente tolerado en la mayoría de los países, sin que exista por el momento una regulación específica que ordene su emisión y proporcione garantías y protección adecuadas a consumidores e inversores.

Los criptoactivos y las transacciones relacionadas con este instrumento digital de representación de bienes y derechos dan lugar a nuevas manifestaciones de capacidad económica frente a las que se debe evitar o minimizar el riesgo de inmunidad fiscal. Para ello, es necesario, ante todo, contar con un marco normativo sustantivo sobre este tipo de activos y las actividades y transacciones relacionadas con ellos. El uso de criptoactivos es un fenómeno de escala global, por lo que las respuestas regulatorias deben ser coordinadas a nivel internacional y europeo. La UE trabaja ya en una propuesta de Reglamento (MiCA –*Markets in Crypto-Assets*) que tiene por objeto establecer un marco legal para la emisión de criptoactivos y los proveedores de servicios sobre estos⁴⁷⁰. La OCDE, por su parte, ha publicado informes sobre la fiscalidad de las criptomonedas (OECD, 2020e). En España, la reciente transposición de la quinta Directiva sobre blanqueo de capitales⁴⁷¹ a través del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, ha determinado la incorporación, entre los nuevos sujetos obligados por la normativa de prevención de blanqueo de capitales, a las personas que presten servicios de cambio de moneda virtual por moneda de curso legal y a los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos. Tal obligación se acompaña de la creación de un registro en el que deberán inscribirse estos nuevos sujetos obligados⁴⁷², ya habilitado por el Banco de España.

Desde la óptica fiscal son dos las preocupaciones principales generadas por los criptoactivos. La primera es la falta de transparencia sobre las operaciones con criptoactivos y las personas y entidades que intervienen en ellas. El carácter (pseudo)anónimo de los criptoactivos y la inexistencia de un control centralizado de los mismos impide a las administraciones tributarias nacionales tener información acerca de la emisión, titularidad, transmisión o intercambio de este tipo de activos intangibles y los agentes que intervienen o están involucrados en ellas, obstaculizando el

⁴⁷⁰ Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifica la Directiva (UE) 2019/1937, COM (2020) 593 final, citada en nota anterior. Esta iniciativa se complementa con la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre un régimen piloto de las infraestructuras del mercado basadas en la tecnología de registro descentralizado, COM (2020) 594 final. También debe citarse la Propuesta de Reglamento de Parlamento Europeo y del Consejo sobre información que acompaña a la transferencia de fondos y ciertos criptoactivos (RECAST), COM (2021) 422 final.

⁴⁷¹ Directiva (UE) 2018/843, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018.

⁴⁷² Disposición adicional segunda de la Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención y blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

gravamen de estas nuevas manifestaciones de capacidad económica. El segundo problema deriva de la propia heterogeneidad de los criptoactivos, la rápida evolución de la tecnología subyacente en la que se basan y sus diferentes usos (como medio de pago, como instrumento de inversión, etc.). Estas características generan incertidumbre a la hora de identificar, calificar y cuantificar a efectos fiscales los derechos, operaciones o transacciones relacionados con ellos (creación, titularidad, custodia, intercambio, transmisión) de acuerdo con su auténtica naturaleza y determinar su tributación, tanto en el ámbito de la imposición sobre la renta, como en la imposición patrimonial y en la imposición sobre el consumo.

Respecto al primer problema apuntado, uno de los mayores riesgos fiscales asociados a los criptoactivos es la falta de información sobre las transacciones realizadas con este tipo de activos y los agentes que intervienen en las mismas, circunstancia que facilita su inmunidad fiscal. Para afrontar este problema, el pasado 10 de marzo de 2021, la Comisión Europea abrió un proceso de consulta pública para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información en el ámbito de los criptoactivos y del dinero electrónico, con vistas a presentar una propuesta de reforma de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito tributario⁴⁷³. El objetivo de esta propuesta es garantizar una adecuada transparencia fiscal que permita una correcta tributación. Para ello, se deberá definir qué son los criptoactivos con el fin de determinar el ámbito de aplicación material de la propuesta de Directiva, así como identificar los intermediarios pertinentes a efectos fiscales, de comunicación de información y de diligencia debida. Esta última tarea –la identificación de las entidades de criptoactivos y de dinero electrónico obligadas a proporcionar información y a cumplir obligaciones de diligencia debida análogas a las establecidas por la DAC 2 (Directiva 2014/107/UE) para las entidades financieras– es esencial para garantizar la integridad de los intercambios de información como herramienta para hacer frente a la evasión fiscal en el extranjero. Aunque el texto de la propuesta de DAC 8 todavía no se ha hecho público, debería ser coherente con la Estrategia europea para las finanzas digitales adoptada el 24 de septiembre de 2020 y con la propuesta de Reglamento MiCA.

La necesidad de ampliar el intercambio automático de información al ámbito de los criptoactivos no sólo ha surgido a nivel de la UE, sino también en la OCDE. En 2020, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) ha aprobado un plan de trabajo para revisar el Estándar de Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras en Materia Fiscal y tiene previsto transmitir al Consejo una actualización de la Recomendación sobre el referido Estándar para su adopción. El objetivo es incluir a los criptoactivos dentro de los activos financieros sujetos al intercambio automático de información y a la Norma Común de Información (*Common Reporting Standard*).

⁴⁷³ *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards measures to strengthen existing rules and expand the exchange of information framework in the field of taxation to include crypto-assets and e-money*, Inception Impact Assessment, Ref. Ares (2020) 7030524, 23/11/2020.

En España, los riesgos fiscales asociados a los criptoactivos (en especial las criptomonedas) reciben atención en los planes anuales de control tributario de la Dirección General de la AEAT⁴⁷⁴, en los que se destaca la importancia de la obtención de información procedente de diversas fuentes sobre las operaciones realizadas con criptomonedas. En el plano normativo, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal incrementa el control fiscal sobre las criptomonedas a través de dos medidas.

La primera⁴⁷⁵ consiste en el establecimiento de una obligación autónoma de información a cargo de las personas y entidades residentes en España, así como establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero que proporcionen servicios de salvaguardia –mantenimiento, almacenamiento y transferencia– de claves criptográficas (*wallets*) en nombre de terceros. Los datos que deberán comunicar a la Administración tributaria incluyen información sobre los saldos de cada moneda virtual diferente y, en su caso, en moneda de curso legal, así como la identificación de sus titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos. También quedan sujetos a esta nueva obligación de información quienes realicen servicios de cambio de monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales en nombre de terceros (*exchangers*) o intermedien de cualquier otra forma en la realización de esas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros. Estas personas o entidades deberán comunicar las operaciones realizadas con tales monedas, los cobros o pagos realizados en dichas monedas y los sujetos intervenientes en tales operaciones con indicación de su domicilio, número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación⁴⁷⁶.

La segunda medida consiste en incorporar en la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero (previsiblemente, a través de la presentación de un modelo similar al modelo 720)⁴⁷⁷, la obligación de “informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que

⁴⁷⁴ *Vid*, a modo de ejemplo, resoluciones de 19 de enero de 2021 (BOE 01.02.2021) y 26 de enero de 2022 (BOE 31.01.2022) de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021 y 2022 respectivamente.

⁴⁷⁵ Nuevos apartados 6 y 7 de la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

⁴⁷⁶ La misma obligación tendrán las personas o entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

⁴⁷⁷ Disposición adicional vigésima octava de la LGT.

proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales". Aunque la norma no lo concreta, parece lógico entender que se considera que la moneda está situada en el extranjero cuando la residencia de la entidad que lo custodia se encuentra fuera de España.

Las dos nuevas obligaciones de información limitan sus efectos a las monedas virtuales (al igual que la quinta Directiva sobre blanqueo de capitales). Dado que la finalidad de la Ley 11/2021 es reforzar el control tributario sobre los bienes virtuales, el Comité entiende que debería ampliarse dicha obligación informativa a otros criptoactivos, alineándola tanto con la propuesta de DAC 8, como con la propuesta de Reglamento MiCA.

No obstante, la regulación de la obligación de los contribuyentes de declarar la titularidad de monedas virtuales en el extranjero y, más en particular, del régimen sancionador que la acompaña debe respetar el principio de proporcionalidad en los términos que se desprenden de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, *Comisión/España*. La cuantía de la sanción debe guardar una adecuada proporción con la naturaleza de la infracción cometida y en estos supuestos se está sancionando el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero.

Para garantizar una mayor transparencia de las operaciones con criptoactivos y de las personas y entidades que participan en ellas, el Comité propone:

Propuesta 57

Apoyar activamente, por parte del Ministerio de Hacienda, las iniciativas de la OCDE y de la UE para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información en el ámbito de los criptoactivos.

Propuesta 58

Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros criptoactivos –en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA–. De otra parte, revisar el régimen sancionador que acompaña a la obligación de declarar la titularidad de criptomonedas en el extranjero para garantizar su adecuación al Derecho de la UE.

Respecto al segundo problema apuntado (tratamiento fiscal de la tenencia y operaciones con criptoactivos), España, como otros muchos países, no cuenta todavía con un marco normativo que regule los criptoactivos, extremo que es esencial para reducir la incertidumbre sobre su calificación jurídica correcta y, por tanto, su tributación. La única definición que, hoy en día,

tenemos en nuestro ordenamiento jurídico interno es la de “moneda virtual”, incorporada en el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación el terrorismo en línea con lo dispuesto en la Quinta Directiva de Blanqueo de Capitales.

Ante la inexistencia de una regulación normativa clara y precisa sobre la naturaleza de los criptoactivos, en el ámbito de la imposición indirecta las criptomonedas suelen considerarse un medio de pago contractual⁴⁷⁸, mientras a efectos contables⁴⁷⁹ y de imposición directa prevalece la calificación de las criptomonedas como bienes inmateriales, activos intangibles o representaciones de valor digitales⁴⁸⁰. El problema de la calificación jurídica se agrava con la emisión de otros tipos de criptoactivos y las operaciones realizadas con ellos (ICO) como medio de financiación de las empresas.

Pese a la dificultad apuntada, la titularidad y operaciones con criptoactivos dan lugar a manifestaciones de capacidad económica que determinan la exigencia de los tributos. Ante el silencio de la normativa tributaria, ha sido la Dirección General de Tributos la encargada de clarificar el tratamiento fiscal de la titularidad, actividades o negocios jurídicos vinculados con los criptoactivos, en especial de las criptomonedas, sobre las que versan el mayor número de consultas.

En el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas (IRPF), la creación de moneda virtual (minería) se considera normalmente como una actividad económica (art. 27 LIRPF), siempre que se realice en territorio español e implique la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción y mercado de bienes digitales, por lo que su rendimiento neto se determinará conforme al método de estimación directa normal de acuerdo con las reglas del IS (art. 28 LIRPF), integrándose en la base general del IRPF⁴⁸¹. Una cuestión controvertida es la imputación temporal del rendimiento.

⁴⁷⁸ La sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015, *David Hedqvist*, C-264/14, calificó las criptomonedas (Bitcoin) como “un medio de pago contractual” y, por tanto, la operativa de intercambio de criptomonedas y dinero de curso legal debía considerarse exenta de IVA por comprenderse dentro de las operativas relativas a “las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago” del art. 135.1.e) de la Directiva IVA.

⁴⁷⁹ La consulta nº 38/2014, de 5 de marzo, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) calificó las criptomonedas como un inmovilizado intangible en la medida en que cumplen con los requisitos expuestos en la Norma de Registro y Valoración 5º del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre). Sobre la tributación y calificación contable de las operaciones con moneda virtual en las empresas *vid.* Pedreira Menéndez y Álvarez Pérez (2018).

⁴⁸⁰ *Vid.*, sentencia del Tribunal Supremo nº 326/2019, de 20 de junio, que califica la moneda bitcoin como un “activo patrimonial inmaterial”. Asimismo, contestaciones de la DGT V1149-18, de 8 de mayo, y V1948-21, de 21 de junio.

⁴⁸¹ La actividad de minería digital también tiene efectos en el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas. Dado que esta actividad no se encuentra especificada en la clasificación relativa a las tarifas

La mayor parte de Estados (también España) entienden que cuando la moneda se obtiene en el marco de una actividad económica de minado, dicha imputación debe producirse en el instante en que se genera automáticamente la moneda virtual (art. 14.1.b) LIRPF). Sin embargo, algunos países (Croacia, Dinamarca, Estonia, Francia, Letonia, Lituania, Polonia, la República Checa y Eslovaquia) retrasan la imputación temporal al momento en que se transmiten las criptomonedas (OECD, 2020e, p. 32). La cuantificación del rendimiento derivado de la actividad económica no es, sin embargo, sencilla. Su cuantía se determinará por la diferencia entre el importe de los gastos incurridos en la actividad de minería y el valor de la criptomoneda recibida, pero determinar este último valor es complejo ante la dificultad de establecer un modelo de cambio fiable con una moneda de curso legal o con otras monedas virtuales.

Solo cuando la actividad de minado no constituya una actividad profesional (por cuenta propia o ajena), la renta obtenida se calificará como ganancia o pérdida patrimonial (art. 33 LIRPF) imputable a la base imponible general (art. 45 LIRPF) por la diferencia entre el valor de mercado de la moneda virtual adquirida y el coste de las inversiones y gastos en los que hubiese incurrido el adquirente para desarrollar la actividad de minado virtual.

En cambio, el tratamiento fiscal a efectos de IRPF de la obtención originaria de otra clase de criptoactivos puede diferir sustancialmente de la obtención de criptomonedas como consecuencia de la actividad de minado⁴⁸². Por ejemplo, en el caso de los *equity tokens* podría estarse en presencia de activos financieros que deberían recibir un tratamiento análogo a las acciones o participaciones sociales, de modo que si se generase un rendimiento por la participación en la entidad debería calificarse a efectos fiscales como un rendimiento del capital mobiliario derivado de la participación en los fondos propios de la entidad (art. 25.1 b) LIRPF). Por lo que se refiere a los *utility tokens*, habida cuenta de que permiten disfrutar de un bien, derecho o servicio no parecen ser un activo cuya obtención genere una renta al inversor susceptible de gravamen en el IRPF. La obtención de distintos activos virtuales como consecuencia de la participación de una persona en varias acciones comerciales organizadas por un proveedor de servicios de activos virtuales se ha considerado una ganancia patrimonial integrada en la base imponible general⁴⁸³.

Si, por el contrario, la actividad de minado de criptomonedas se realiza por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (IS), la renta obtenida por este, cualquiera que sea su fuente u ori-

del IAE, la DGT ha aplicado la Regla 8^a de la Instrucción, clasificándola en el Epígrafe 831.9 de la sección primera, relativo a otros servicios financieros que no constan en otros apartados (DGT V3625-2016, de 31 de agosto; DGT V2908/2017, de 13 de noviembre). Siguiendo la misma Regla 8^a, ha clasificado en el Epígrafe 969.7 de la sección primera, “otras máquinas automáticas”, la actividad de *exchanger* a través de cajeros (DGT V1028-15, de 30 de marzo de 2015).

⁴⁸² Pedreira Menéndez y Álvarez Pérez (2020).

⁴⁸³ DGT CV948-21, de 21 de junio.

gen, tributará por este impuesto, cuya base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable de la entidad, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, ante la falta de disposición específica en la Ley del IS sobre la eventual renta obtenida derivada de la obtención de criptomonedas por el minado⁴⁸⁴.

En la esfera del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), el gravamen de la obtención de moneda virtual derivada de un proceso de minado realizado como actividad económica solo será posible si el contribuyente no residente cuenta en España con un establecimiento permanente, esto es, con instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de la actividad de minería digital [art. 13.1 a) TRLIRNR], lo que sugiere si los equipos informáticos empleados en la actividad de minado ubicados en territorio español pueden tener esa consideración. Si la renta derivada de la actividad de minado digital se obtiene en el marco de una actividad laboral, sin perjuicio de lo que pueda establecer el CDI aplicable, para que el rendimiento se considere obtenido en España, deberá derivar de una actividad efectivamente desarrollada en territorio español [art. 13.1. c) TRLIRNR]. En cambio, cuando el no residente realice la actividad de minería al margen de una actividad económica la eventual ganancia patrimonial que se genere difícilmente tributará en España dada la insuficiencia de los puntos de conexión aplicables a los bienes muebles distintos de valores⁴⁸⁵. En algunos países (Suiza y Singapur) las ganancias patrimoniales obtenidas por los particulares al margen de una actividad económica no resultan gravados (OECD, 2020e, p. 26).

Respecto a la actividad de custodia de criptomonedas, cuando de ella derive la percepción de rendimientos por una persona física, normalmente se producirá en el marco de una actividad económica, por lo que son aplicables las consideraciones ya realizadas respecto a la actividad de minado. Idéntica conclusión cabe alcanzar en relación con el IS. Sin embargo, desde la perspectiva del IRNR, se plantea la posible consideración como establecimiento permanente de la prestación de un servicio de monedero digital a efectos de que la renta pueda ser gravada en España en presencia de

⁴⁸⁴ Respecto al tratamiento contable de la adquisición de criptomonedas por medio de minado, según el ICAC, si el sujeto pasivo tiene como actividad principal obtener criptomonedas mediante el minado con la pretensión de venderlas a un tercero mediante comisión, se contabilizarán como existencias, ya que están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta, como actividad ordinaria de la empresa. En caso contrario, si el sujeto pasivo no tiene como actividad principal la generación de criptoactivos, la calificación contable que corresponderá a éstos será de inmovilizado intangible o activo no corriente mantenido para la venta. En cualquiera de los dos casos (existencias o inmovilizado material), los elementos comprendidos en los mismos se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

⁴⁸⁵ El art. 13.1 i) 2º TRLIRNR establece como puntos de conexión que se trate de bienes o derechos situados en España o que deban cumplirse o se ejerçiten en territorio español. Salvo que la criptomoneda se almacene en un *wallet* radicado en España, no será fácil ubicar la ganancia patrimonial en territorio español.

un CDI aplicable. La existencia de medios materiales en España (ordenadores, servidores) dirigidos a prestar el servicio de monedero digital permitirían llegar a considerar que nos encontramos ante un EP en territorio español, pues se trataría de un lugar fijo a través del cual se desarrolla parte de la actividad de la empresa, siendo irrelevante la inexistencia de personal⁴⁸⁶. No obstante, debe también evaluarse si se cumple el requisito de disponibilidad de las instalaciones en España por la persona o entidad no residente y, de ser así, si la actividad desarrollada constituye una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa (no una actividad preparatoria o auxiliar).

La transmisión de criptomonedas (o de otro tipo de criptoactivos) también constituye un hecho susceptible de gravarse en la imposición sobre la renta de personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes, tanto en los casos de intercambio de moneda virtual por moneda de curso legal, como cuando se produce el intercambio por otras monedas virtuales o criptoactivos (calificada como una permuta, art. 1.538 del Código Civil). En el IRPF, la transmisión, permuta, donación o pérdida de criptomonedas puede considerarse bien como una actividad económica, bien como una ganancia o pérdida patrimonial que deberá incluirse en la base imponible del ahorro (art. 45 LIRPF) e imputarse en el período impositivo en que se haya realizado la entrega de las monedas virtuales por el contribuyente en virtud del contrato de compraventa, con independencia del momento en que se perciba el precio de venta [art. 14.1 c) LIRPF]⁴⁸⁷.

En el caso de una permuta de moneda virtual por otra criptomoneda o criptoactivo activo diferente no realizada en el marco de una actividad económica, los mayores problemas afectan a la cuantificación de la ganancia patrimonial, teniendo en cuenta que para las permutas se establecen reglas específicas de valoración en el artículo 37.1 h) LIRPF⁴⁸⁸. Respecto a qué ha de entenderse por valor de mercado de las monedas virtuales que se permutan cuando no existen cotizaciones oficiales, se entiende que es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la permuta. En cualquier caso, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse a través de los medios de prueba admitidos en Derecho⁴⁸⁹. También puede ser problemático concretar el valor de adquisición de la criptomoneda

⁴⁸⁶ DGT V0066-2018, de 17 de enero.

⁴⁸⁷ DGT V0808-2018, de 22 de marzo. Cuando se haya producido una pérdida patrimonial (por ejemplo, a raíz de una estafa), se admite la posibilidad de imputarla en el IRPF siempre que haya transcurrido un año desde el inicio del procedimiento judicial reclamando la restitución del crédito –art. 14.2 k) LIRPF– (DGT V1098-2020, de 28 de abril). Por otra parte, en los casos de donación de moneda virtual por un contribuyente del IRPF, podría producirse para el transmitente una ganancia patrimonial cuando el valor de mercado sea superior al valor de adquisición (art. 36 LIRPF).

⁴⁸⁸ La ganancia patrimonial se fijará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor valor de los dos siguientes: el valor de mercado del bien o derecho entregado o el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

⁴⁸⁹ DGT V0999-18, de 18 de abril.

cuando se han realizado adquisiciones de bienes virtuales homogéneos en distintos momentos temporales a diferentes valores y en diferentes casas de cambio. En ausencia de una regla específica en la LIRPF, se considera que, en caso de realizarse ventas parciales de monedas virtuales que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, las transmitidas son las adquiridas en primer lugar (FIFO)⁴⁹⁰. Esta interpretación plantea el problema de que a pesar de que las monedas virtuales cotizan en un mercado virtual, cada plataforma de intercambio puede tener en un momento determinado un precio de cotización diferente, por lo que, en ausencia de una previsión expresa en la Ley del IRPF, es difícil establecer un valor objetivo.

Algunos países (Chile, Francia, Letonia y Polonia), dadas las dificultades existentes para determinar la base imponible en los supuestos de intercambio de una moneda virtual por otra moneda digital, no someten a gravamen la plusvalía obtenida por el obligado tributario, sino únicamente la obtenida cuando se intercambie por moneda de curso legal. Un reducido grupo de países (Granada, Italia, Holanda, Portugal y Suiza) no consideran ningún intercambio entre particulares como supuestos susceptibles de tributación (OECD, 2020e, pp. 26-28).

En el ámbito del IS, la compraventa de criptomonedas por los contribuyentes de este impuesto, así como su permuta no presenta grandes especialidades⁴⁹¹. Sin embargo, en el IRNR, siempre que exista un CDI, la actividad de *exchange* realizada en el marco de una actividad económica por un no residente solo resultará gravada en España si cuenta en nuestro territorio con un establecimiento permanente. En ausencia de convenio habrá que prestar atención a los puntos de conexión establecidos en el artículo 13.1 b) TRLIRNR (cuando las actividades se realicen en territorio español o cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español). Si la transmisión genera para el no residente una ganancia patrimonial, en presencia de un CDI, posiblemente no tributará en España, pues la mayoría de los convenios españoles establecen, para las ganancias derivadas de la enajenación “de otros bienes y derechos”, la regla de tributación exclusiva en el país de residencia del transmitente (art. 13.5 MC OCDE). De no mediar convenio (o si éste atribuye potestad tributaria al Estado de la fuente), la cuestión esencial será determinar si la criptomoneda se ubica en territorio español⁴⁹².

⁴⁹⁰ DGT V1604-2018, de 11 de junio.

⁴⁹¹ DGT V2228-13, de 8 de julio. Si la actividad de compraventa o intercambio de bitcoin se realiza por un sujeto pasivo del IS, la renta obtenida por éste, cualquiera que sea su fuente u origen, tributará por este impuesto. La base imponible en el régimen de estimación directa se calculará corrigiendo el resultado contable de la entidad de acuerdo con las normas del Código de Comercio y el Plan General Contable. Dependiendo de la actividad económica principal realizada por el sujeto pasivo del IS, el registro contable de la compraventa e intercambio de monedas virtuales podrá realizarse como existencia, como inmovilizado o activo intangible, o como permuta.

⁴⁹² La DGT V1069-19, de 20 de mayo, ha considerado, a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, que una moneda virtual se encuentra situada en territorio español cuando en dicho territorio se encuentre

Del mismo modo, en la medida en que los criptoactivos son representaciones digitales de valor o derechos y tienen contenido económico, su titularidad debe declararse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio por su precio de mercado a 31 de diciembre (fecha de devengo del impuesto). Los problemas principales en este caso afectarán a la valoración de los criptoactivos. El artículo 24 de la LIP establece, respecto de los demás bienes y derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo, su valoración por el precio de mercado a fecha de devengo del impuesto. Esta regla de valoración debería determinarse por el legislador con mayor exactitud, dada la volatilidad y fluctuación del mercado de criptoactivos. Por otra parte, teniendo en cuenta el carácter heterogéneo de los criptoactivos, no cabe descartar que algunos de ellos, como los *equity tokens*, puedan calificarse, atendiendo a los derechos o facultades que otorgan a su titular, como valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, lo que daría lugar a la aplicación de normas de valoración diversas al valor de mercado (arts. 13 a 16 LIP)⁴⁹³. Finalmente, la transmisión lucrativa *inter vivos* o *mortis causa* de criptoactivos es susceptible de integrar la base imponible del ISD. De nuevo, el principal problema será de valoración.

En lo que se refiere a la imposición sobre el consumo, se ha planteado si la actividad de minado de criptomonedas o las operaciones de compraventa o cambio por monedas de curso legal pueden entenderse realizadas en el marco de una actividad económica y caer en el ámbito de aplicación del IVA. En el primer caso (minado), a partir de la sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015, C-264/14, asunto *David Hedqvist*, se ha interpretado que el minado de criptomonedas no debe considerarse una actividad económica. Las monedas virtuales recibidas por dicha labor no son la contraprestación de una prestación de servicios, pues no puede identificarse un destinatario o cliente efectivo en la misma al ser generada automáticamente por la red⁴⁹⁴. En el segundo caso (compraventa o cambio por monedas de curso legal), se admite que puede ser una actividad sujeta a IVA, si existe una ordenación de medios con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, si bien, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, le es aplicable la exención relativa a determinadas operaciones financieras (divisas), a pesar de no tratarse de una divisa tradicional (art. 20. Uno. 18.º Ley 37/1992)⁴⁹⁵. Sí quedarán sujetas a IVA las operaciones de compra de bienes o servicios realizadas utilizando criptomonedas como forma de pago cuando el vendedor sea un empresario o profesional (o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en otro caso). También se consideran sujetos y no exentos de IVA los servicios de custodia de criptomonedas a través de una plataforma no conectada a internet, al tratarse de servicios de gestión, administrativos o de depósito, similar al alquiler de

la entidad con la que se realiza dicho servicio de almacenamiento, ya que el acceso a los ‘bitcoin’ requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última.

⁴⁹³ Almudí Cid (2021). *Vid.* DGT, CV0766-21, de 31 de marzo.

⁴⁹⁴ DGT V3625-16, de 31 de agosto.

⁴⁹⁵ DGT V2670-18, de 2 de octubre.

cajas de seguridad, que no tienen naturaleza financiera; y los servicios prestados como proveedor de *staking* a través de *smart contracts*, cobrando un porcentaje de la rentabilidad obtenida por cada cliente⁴⁹⁶.

En cuanto al tratamiento fiscal de las ICO –instrumento utilizable por las empresas para captar capital– dependiendo de su configuración, podrían asimilarse a muy distintas operaciones con diferente tributación, en función de las características de los cupones o *tokens* que emiten a cambio de dicha financiación:

Los *Utility Tokens* (cupones de consumo) otorgan un derecho de uso (o de descuento en el pago por el uso) de los servicios de la empresa. En principio, su tratamiento sería el de un pago por servicios con contraprestación desplazada en el tiempo, con lo cual normalmente su imputación como ingreso de la empresa a efectos tributarios sólo se realizaría cuando se acceda al servicio. La sujeción al pago de los impuestos indirectos también se desplazaría al momento de uso de los *tokens* y estaría en función de la tributación de los servicios o bienes adquiridos.

Los *Asset-Investment Tokens* (cupones de inversión) se asimilan a las acciones, bonos o derivados ligados a los beneficios de la empresa. En consecuencia, no entrarían en el ámbito de gravamen del IS ni del IVA. Sin embargo, su rentabilidad o las plusvalías obtenidas sí constituirían renta personal gravada para el inversor.

Los *Payment-Currency Tokens* (cupones-criptomoneda) posiblemente se consideren como emisión de criptomonedas y los beneficios netos estarían sometidos al IS y exentos de IVA. Posteriormente, los usuarios e intermediarios tendrían un régimen tributario como el ya enunciado anteriormente para todo tipo de criptomonedas.

En los casos en los que los cupones o *tokens* emitidos tengan características mixtas o en los mercados secundarios se alterase su naturaleza original (por ejemplo, convirtiendo un cupón de consumo negociado en un cupón de inversión) habría que atender más a su uso efectivo que a su denominación nominal para determinar su tributación.

El repaso a la situación de la fiscalidad de las criptomonedas y criptoactivos en España pone de manifiesto la existencia de una importante incertidumbre en este ámbito. A medida que el nú-

⁴⁹⁶ DGT V2679-21, de 5 de noviembre. El *staking* es una alternativa a la minería para la generación y validación de bloques. En esta modalidad de inversión, los titulares de criptomonedas emplean sus propias monedas digitales para actualizar la cadena de bloques y a cambio reciben una retribución. El proceso de *staking* permite al propietario de las criptomonedas mantenerlas bloqueadas en una billetera digital con la finalidad de recibir ganancias. Los saldos están bloqueados y no pueden usarse libremente. La rentabilidad obtenida por el *staking* por los titulares de las criptomonedas que tengan la condición de empresarios o profesionales constituye una operación sujeta pero exenta de IVA, dado que dicha rentabilidad es el resultado de la propia cesión de la moneda digital.

mero de usuarios y de operaciones con criptoactivos se extiende, muchos países han facilitado información a los ciudadanos sobre las consecuencias fiscales de la tenencia y operativa con criptoactivos. En este sentido, la OCDE (OECD, 2020e, p. 54) considera una buena práctica facilitar guías informativas y publicar orientaciones que incrementen la certidumbre sobre la aplicación del régimen fiscal nacional en el ámbito de los criptoactivos. Hasta el momento, España ha optado por utilizar las respuestas a consultas tributarias como forma de proporcionar certidumbre sobre la fiscalidad de los criptoactivos, pero esta labor interpretativa solo aclara problemas puntuales de tributación.

Propuesta 59

Disponer cuanto antes de un marco normativo sustantivo sobre los criptoactivos (que se adaptaría posteriormente cuando se apruebe la normativa europea) que permita la adecuada calificación jurídico-tributaria de estos activos y de las operaciones subyacentes, superando las discrepancias contables y fiscales existentes respecto a su naturaleza jurídica.

Propuesta 60

Realizar adaptaciones en las distintas figuras impositivas estatales (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de criptoactivos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con criptoactivos e incorporar reglas específicas de valoración.

Propuesta 61

Facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los criptoactivos. Un instrumento adecuado a este fin podría ser la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria.

2.2.3. *Consideraciones finales*

La nivelación de la tributación de las nuevas actividades digitales es imprescindible para asegurar la libre competencia y la innovación en igualdad de condiciones, equiparando el tratamiento de empresas residentes y no residentes y aclarando la fiscalidad de las nuevas actividades. En gran medida, y más allá de su impresionante crecimiento y dimensión en sectores clave de la economía, la digitalización y su carácter internacional es ya el nuevo terreno de juego para toda la actividad económica.

Las medidas a adoptar son diferentes dependiendo de las características de los modelos de negocio y de su estructura empresarial, si bien en muchos casos necesitarán de forma imprescindible de la colaboración internacional para la concreción y perfeccionamiento de la iniciativas empre-

didas por el G-20 y la OCDE, asegurando que el Pilar I alcance a los actores más relevantes en este ámbito, y, en especial, que la UE avance en la coordinación del gravamen de las grandes empresas digitales a nivel europeo para minimizar las posibilidades de competencia fiscal desleal, falsificación del concepto de establecimiento permanente y abuso de los precios de transferencia.

Otros aspectos clave de la digitalización no tratados en detalle en este apartado, como son su impacto sobre el mercado de trabajo o el aprovechamiento de las nuevas tecnologías para mejorar la eficiencia de la administración de los tributos ya han sido reflejados en otros capítulos del Libro Blanco y, en particular en el diagnóstico inicial. Por una parte, la innovación tecnológica es inseparable del progreso y evolución de la humanidad y, aunque sus posibles consecuencias negativas (en cuanto al desplazamiento de ciertas actividades o los posibles sesgos que su aplicación irreflexiva pueda tener) deben abordarse con detalle y profundidad, no tiene sentido intentar frenar su aplicación cuando contribuya a realizar ciertas actividades de forma más eficiente y con un menor consumo de recursos.

En cuanto al segundo aspecto, la mejora de la eficiencia de la administración tributaria mediante el aprovechamiento de los avances tecnológicos que acompañan la revolución digital, no hay ninguna duda de que debe ser uno de los pilares en la mejora del sistema tributario, tanto en materia de facilitación del cumplimiento voluntario (canales de comunicación, información, resolución de consultas; aprovechamiento de la información para proporcionar declaraciones preelaboradas; coordinación de las gestiones entre los diferentes niveles de gobierno y figuras impositivas; etc.), como en la lucha contra la evasión (aprovechando los desarrollos informáticos y de las técnicas de análisis de datos). En el siguiente apartado trataremos algunos de estos aspectos en cuanto a su contribución al fomento de la innovación, el emprendimiento y las nuevas actividades.

3. FOMENTO DEL EMPRENDIMIENTO, LA INNOVACIÓN Y LAS ACTIVIDADES EMERGENTES

3.1. Introducción

El objetivo de este apartado es contribuir a crear un marco general tributario que facilite tanto la creación de nuevas empresas y actividades emergentes, como la innovación en las empresas nuevas o ya existentes. En relación con este objetivo el Comité es consciente de que el sistema fiscal es sólo uno de los factores relevantes, si bien su adecuado diseño puede contribuir a esta finalidad.

El enfoque de este epígrafe se estructura en torno a dos pilares, como veremos muy relacionados entre ellos en la práctica. De un lado, explorar si los instrumentos fiscales pueden contribuir al fomento del emprendimiento y un modelo productivo y laboral basado en la investigación, el desarrollo, la innovación y, en definitiva, el conocimiento. De otro, estudiar el papel de la fiscalidad en el desarrollo de fenómenos emergentes (economía colaborativa, teletrabajo, nuevas profesiones digitales), minimizando o eliminando el riesgo de inmunidad fiscal de algunas de ellas –aspecto en el que se ha centrado la primera parte de este capítulo– y favoreciendo el desarrollo de experiencias innovadoras en áreas con gran potencial de crecimiento futuro, de carácter cooperativo (solidario o social) que generen externalidades positivas, o aquellas de las que se deriven beneficios económicos complementarios para un número potencialmente elevado de ciudadanos.

El primer condicionante para el emprendimiento y la innovación es que exista la voluntad de realizar estas actividades. Y si bien esta voluntad puede depender de muchos factores culturales y sociales que no podemos pretender transformar mediante la política tributaria, sí podemos considerar su papel respecto a los principales factores que pueden dificultar su crecimiento.

La innovación y el emprendimiento se caracterizan, en general, por ser actividades desarrolladas en un ambiente nuevo y, por lo tanto, de incertidumbre, de alto riesgo respecto a sus resultados, con una elevada probabilidad de fracaso y, en caso incluso de éxito, con posible generación de pérdidas a corto y medio plazo, con expectativas de obtención de beneficios desplazadas en el tiempo. Todo lo cual, lógicamente, puede disminuir la voluntad de innovar y emprender y de financiar este tipo de actividades, en mayor medida cuanto mayor sea la aversión al riesgo de potenciales empresarios y financiadores y menor la posible recompensa.

Adicionalmente, se considera que la innovación –aun pudiéndose proteger la propiedad intelectual mediante patentes, marcas, derechos de autor, etc.– produce unos beneficios que no son plenamente apropiables por quienes la realizan e invierten en ella (al generar lo que en terminología económica serían efectos externos positivos), por lo que, en ausencia de políticas públicas que la fomenten y favorezcan su internalización (la reducción de costes o aumento de los beneficios de los innovadores), las iniciativas innovadoras tendrían un nivel inferior al social o colectivamente óptimo.

Sobre estos elementos puede actuar una política tributaria destinada a incentivar la voluntad de innovar y emprender, así como sobre otros aspectos del sistema económico que complementan esa iniciativa, creando un marco propicio para que se desarrolle. En concreto, consideraremos los tres siguientes ámbitos de actuación:

- Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre.
- Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación.
- Medidas tributarias complementarias.

En cada uno de los casos se tratarán, tanto las medidas transversales aplicables a todos los ámbitos económicos, como, en caso de que sea procedente, los tratamientos particularizados que podrían afectar a determinadas actividades emergentes. En la exposición se tendrán en cuenta las medidas ya propuestas en otros apartados de este capítulo que incidan en los mismos objetivos, redireccionando a aquellos el tratamiento detallado de las mismas.

En relación con los fenómenos o actividades emergentes, merece una atención especial la denominada economía colaborativa. Las instancias comunitarias son plenamente conscientes del fuerte impacto que este fenómeno está teniendo en las distintas economías de los Estados miembros. Así, la Comunicación de la Comisión Europea (2016b) “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, de 2 de junio de 2016⁴⁹⁷, reconoce que este tipo de economía crea nuevas oportunidades para consumidores y emprendedores y puede contribuir de forma importante al empleo y al crecimiento de la UE si se fomenta de modo responsable. No obstante, también advierte sobre los riesgos de que las lagunas o deficiencias regulatorias se aprovechen para eludir normas destinadas a proteger el interés público.

El concepto de economía colaborativa no es claro ni unívoco, debido a la complejidad del fenómeno, su carácter heterogéneo y su constante expansión. No obstante, la Comisión Europea, en la Comunicación antes apuntada, la define de forma amplia como referida a “modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes: i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúen a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; e iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea– conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro”.

⁴⁹⁷ COM (2016) 356 final, Bruselas, 2.6.2016.

Sin embargo, también se emplea con frecuencia una definición más estricta de economía colaborativa, entendiendo por tal el conjunto de transacciones económicas entre particulares de bienes y servicios, con o sin ánimo de lucro, instrumentadas a través de plataformas de internet. Quedarían fuera de este concepto todos los modelos empresariales virtualizados, es decir, el ejercicio de actividades empresariales o profesionales adaptados a las circunstancias tecnológicas disponibles en la actualidad, también conocida como economía de plataforma⁴⁹⁸. Como puede observarse, el uso de una determinada plataforma intermediaria no determina, por sí solo, que la operación deba encuadrarse en uno u otro tipo de economía (colaborativa o de plataforma). El aspecto decisivo es si los servicios son ofrecidos por prestadores profesionales o por particulares de manera puntual (pares). Esta distinción es esencial, tanto a efectos regulatorios como fiscales. Sin embargo, la legislación de la UE no establece expresamente cuándo un particular se convierte en un prestador de servicios profesionales. De hecho, el artículo 4.2 de la Directiva de Servicios⁴⁹⁹ define a los prestadores de servicios como cualquier persona física o jurídica que ofrezca o preste un servicio a cambio de una remuneración, sin exigir que el proveedor actúe necesariamente como profesional.

Los Estados miembros emplean actualmente criterios diferentes para distinguir entre servicios profesionales y servicios entre pares. Algunos definen los servicios profesionales como servicios prestados a cambio de una remuneración, en comparación con los servicios entre pares, que tienen por objeto compensar los gastos realizados por el prestador de servicios. Otros Estados miembros han marcado la diferencia utilizando umbrales máximos, teniendo en cuenta el nivel de los ingresos generados o la regularidad con la que se presta el servicio (v.gr., Bélgica, Francia, Reino Unido). Por debajo de estos umbrales, los prestadores de servicios están sujetos normalmente a menores exigencias legales, fiscales y de Seguridad Social. La Comisión Europea considera que los umbrales, utilizados de manera razonable, pueden ser un indicador útil y ayudar a clarificar cuándo una actividad se considera no profesional, es decir, entre pares.

Por otra parte, dentro del concepto de economía colaborativa en sentido estricto, es posible diferenciar actividades muy diversas que van desde iniciativas de ayuda mutua entre particulares o compartición de gastos, donde la gratuidad y solidaridad están presentes (consumo colaborativo), hasta actividades con ánimo de lucro por parte de quienes la realizan, aunque de forma no profesionalizada.

⁴⁹⁸ No entran dentro de la economía colaborativa aquellos casos en los que las empresas utilizan a particulares para la prestación de servicios económicos (Uber). En la STJUE de 20 de diciembre de 2017, C-434/14, caso *Uber*, el Tribunal de Justicia reconoció que Uber realiza servicios de transporte y no de la sociedad de la información. Por lo tanto, sus conductores precisan autorización administrativa. Tampoco integrarían la economía colaborativa aquellas plataformas digitales que prestan un servicio de mediación, pero respecto a sujetos que actúan como empresarios o profesionales, no como particulares (MyTaxi, Hailo, Cabify), que trabajan con los taxistas oficiales de cada ciudad.

⁴⁹⁹ Directiva 2006/123/CE del Parlamento y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios del mercado interior.

Lógicamente, las actividades de la economía colaborativa que originen hechos reveladores de capacidad económica deben ser objeto de un tratamiento tributario adecuado y proporcionando, equivalente al que soportan actividades análogas a las realizadas en el marco de la denominada economía tradicional. Desde esta perspectiva, el Comité comparte con la Comisión Europea (2016b), el Parlamento Europeo (Goudin, 2016) y el Comité Económico y Social Europeo (2018) que no es necesario establecer un régimen fiscal específico para la economía colaborativa.

No obstante, este Comité aprecia que en ciertos casos las normas de nuestro sistema tributario no se adaptan de forma adecuada a este nuevo fenómeno socioeconómico, pudiendo incluso penalizar experiencias innovadoras –tanto individuales, como empresariales⁵⁰⁰– de carácter esencialmente cooperativo o incluso solidario en las que no afloran rendimientos dinerarios o que son generadoras de externalidades positivas merecedoras de un tratamiento fiscal de incentivo (v. gr., consumo sostenible o uso más eficiente de los recursos). Por ello, se considera necesario realizar ciertas clarificaciones normativas que refuercen la seguridad jurídica de los particulares que participan en actividades de economía colaborativa sobre sus obligaciones fiscales, así como reducir las obligaciones formales y costes de gestión de estos proveedores de servicios. Estas propuestas no son incompatibles con la necesidad, ya apuntada en el apartado 2.2.2.2 de este capítulo, de que la normativa tributaria contemple instrumentos que faciliten la identificación y control adecuados de los contribuyentes y de los ingresos imponibles derivados de estas nuevas actividades.

De forma previa a profundizar en todos estos temas, ofreceremos un breve panorama de la innovación y el emprendimiento en España y el entorno comparado.

3.2. Panorama del emprendimiento y la innovación en España

El Observatorio del Emprendimiento de España a través de su *Informe GEM España*⁵⁰¹ nos proporciona una radiografía completa y comparable a nivel internacional (al formar parte del *Global Entrepreneurship Monitor*). En relación con los valores, percepciones y aptitudes emprendedoras de la población española, muestra claramente las barreras psicológicas en relación con los países de su entorno, figurando a la cabeza a nivel internacional en miedo al fracaso a la hora de emprender, con un 64% de la población que considera este factor como inhibidor de su decisión

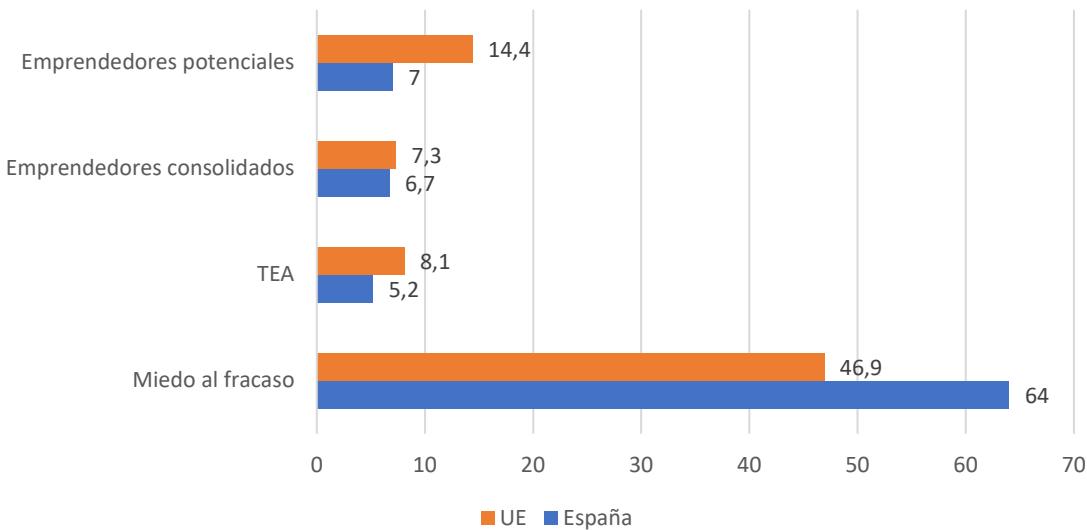
⁵⁰⁰ Hay que tener en cuenta que el desarrollo de iniciativas empresariales que articulen plataformas de economía colaborativa necesita de la existencia de un colectivo importante de personas usuarias de las mismas, así como que este tipo de emprendimiento genera conocimiento y cualificaciones que permitirán en el futuro su aplicación a este u otros ámbitos de la economía digitalizada en nuestro país, contribuyendo colectivamente al posicionamiento de España en estas áreas.

⁵⁰¹ OEE (2021).

(46,9% de media en la UE), a lo que se une una percepción de oportunidades considerablemente menor a la de la media de los países de la UE. Sin embargo, el alto porcentaje de la población que considera que tiene los conocimientos y habilidades para emprender (51,9%), que ser emprendedor se valora positivamente en la sociedad (61,1%) y que considera que emprender es una buena opción profesional (56,7%), permiten posicionar a España como país con potencial emprendedor.

En cuanto a la dimensión del fenómeno emprendedor, los resultados en España se encuentran por debajo de los valores medios de nuestro entorno en el TEA (Actividad Emprendedora Total: porcentaje de la población entre 18 y 64 años involucrada en iniciativas en fase inicial, de cero a 42 meses) promedio de las economías de la UE (8,1% frente al 5,2% en España), al igual que sucede con el porcentaje de emprendedores consolidados (7,3% frente a 6,7%). En lo que respecta a las personas emprendedoras potenciales, el porcentaje también es mayor en el conjunto de la UE (14,4% frente a 7,0%).

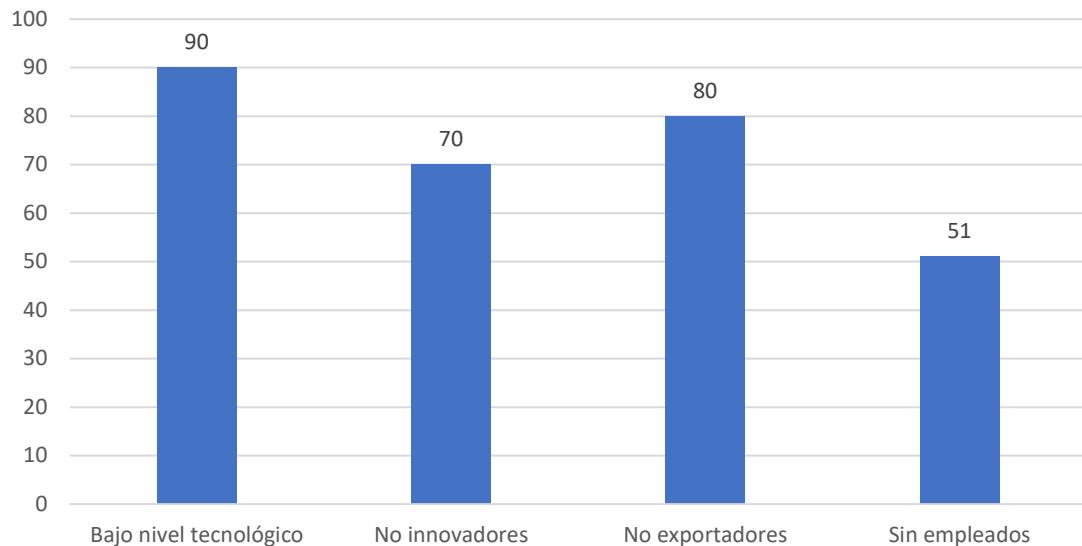
Gráfico IV.19
Actitudes y dimensión de la iniciativa emprendedora (en % de la población encuestada)



Fuente: Observatorio del Emprendimiento de España (OEE, 2021).

La gran mayoría de los negocios (90% de los que se encuentran en fase inicial y el 92% de los consolidados) son de bajo nivel tecnológico, de pequeña dimensión (el 51% no tienen ningún empleado y el capital medio inicial es de setenta mil euros, con una mediana de quince y una moda de veinte mil), no innovadores (un 70% de los nuevos negocios y un 86% de los negocios consolidados) y no orientados a la exportación (en torno al 80%).

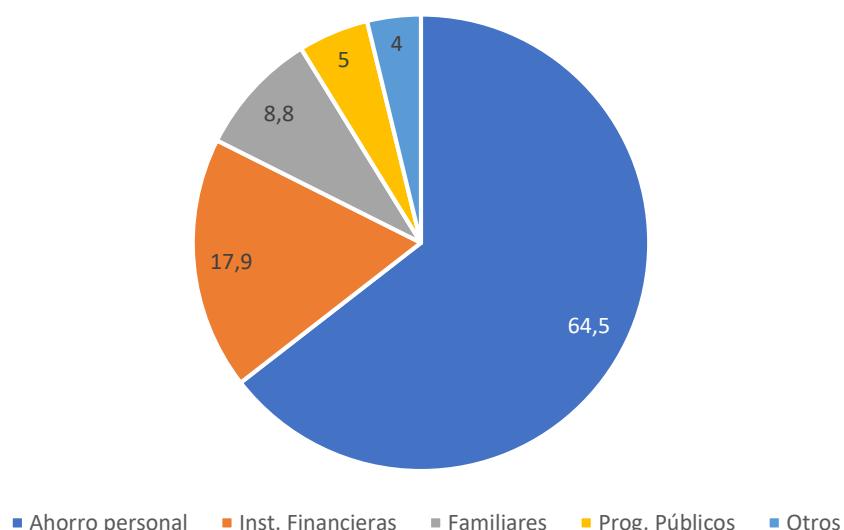
Gráfico IV.20
Características de la iniciativa emprendedora (en % de la población innovadora)



Fuente: Observatorio del Emprendimiento de España (OEE, 2021).

Los ahorros personales representan el 64,5% del capital semilla empleado en la creación de nuevos negocios, seguidos del procedente de instituciones financieras –17,9%–, de familiares –8,8%– y programas públicos –5%–. Amigos, inversores especializados (*business angels*), microfinanciación y otros, representan aproximadamente un uno por ciento cada uno de ellos.

Gráfico IV.21
Fuentes de financiación de la iniciativa emprendedora (en % de la población emprendedora)



Fuente: Observatorio del Emprendimiento de España (OEE, 2021).

Las empresas emergentes denominadas “startups”, caracterizadas por su especial carácter tecnológico e innovador, son un subgrupo relevante dentro del emprendimiento. La dificultad de su categorización también complica el disponer de cifras consensuadas sobre su dimensión y evolución, si bien informes realizados por empresas privadas nos permiten una aproximación⁵⁰². Siguiendo uno de los más recientes (Informa D&B, 2021), de las 420 mil empresas creadas desde 2015 y todavía en activo en 2020, un 5,4% (22.771) podrían considerarse *startups*. La gran mayoría se encuadraría en los servicios de alta tecnología, el 79,52% –las actividades de programación representan el 45,85 % del total y las actividades cinematográficas el 13,21 %⁵⁰³–, mientras el 17,23% son empresas manufactureras de tecnología media-alta y sólo el 3,25 % pertenece a actividades no tecnológicas. De acuerdo con las conclusiones de este informe las *startups* tendrían unas características positivas en relación al resto de empresas comparables en cuanto a antigüedad, mostrando un mayor porcentaje de supervivencia, mayor facturación y rentabilidad sobre ventas, un promedio de empleados mayor y con mayor estabilidad laboral, si bien –al igual que todo el colectivo de nuevas empresas analizado– el 95% de ellas son microempresas (menos de diez empleados y de dos millones de euros de cifra de negocios) y sólo un 5% tiene actividad exterior.

En cuanto al atractivo a la hora de atraer inversión, capital riesgo y capital privado, el índice elaborado por el Centro Internacional de Finanzas del IESE⁵⁰⁴, sitúa a España en el puesto 20, subiendo siete posiciones desde 2015, un éxito que el Informe achaca al aumento de la actividad del mercado de capitales y a la profesionalidad de su comunidad financiera, así como a una cultura más emprendedora⁵⁰⁵.

⁵⁰² Las fuentes de referencia privadas citadas en el texto, al igual que en la primera parte de este capítulo, pueden consultarse en sus respectivas páginas *web*, procediendo de empresas privadas dedicadas a proporcionar información comercial y financiera específica para diversos sectores en los que las fuentes oficiales de información no permiten su conocimiento a este nivel de detalle. Su utilización presenta, lógicamente ventajas –de cobertura– pero también inconvenientes –de validación metodológica– frente a las estadísticas públicas, debiendo tenerse en cuenta estas cautelas a la hora de su valoración.

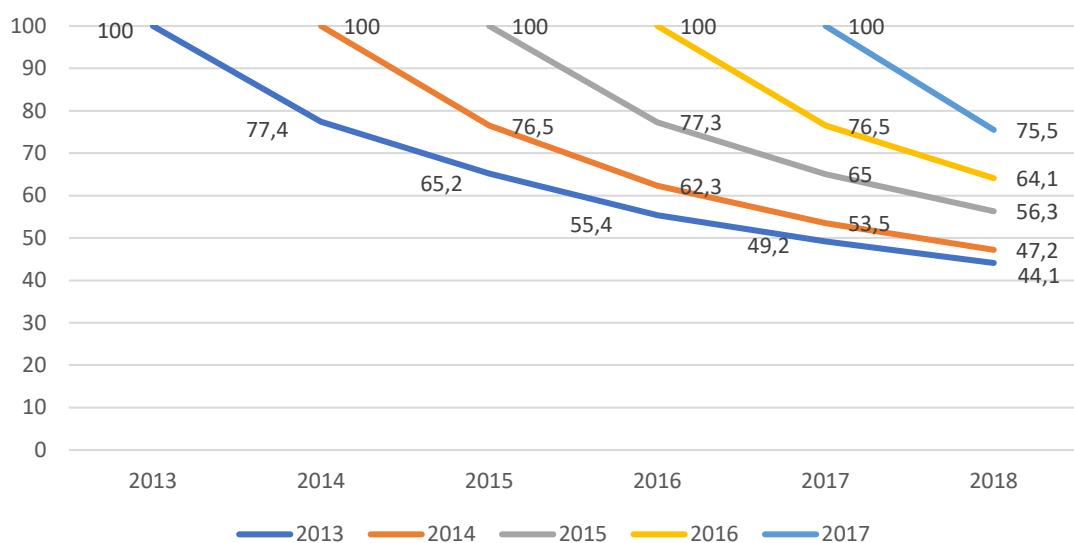
⁵⁰³ Telecomunicación, Investigación y Desarrollo y Servicios de Información superan también individualmente el cinco por ciento del total.

⁵⁰⁴ Groh *et al.* (2021). El índice valora indicadores de actividad económica, mercado de capitales, fiscalidad, protección de la inversión y gobierno corporativo, entorno social, cultura emprendedora y oportunidades de negocio.

⁵⁰⁵ Es de destacar que, en la dimensión de fiscalidad, entendida como incentivos a la inversión y valoración de la carga administrativa, es donde España logra su mejor puntuación, alcanzando el puesto duodécimo. Sin embargo, hay que tener en cuenta que un factor esencial valorado en esta dimensión es la diferencia entre los tipos de gravamen en el impuesto sobre sociedades y sobre la renta de personas físicas.

La base de datos de demografía empresarial del INE (2020b) nos ofrece información sobre aspectos fundamentales de las actividades emergentes. Con datos disponibles hasta 2018, en ese año el número de empresas operativas fue casi de tres millones setecientas mil, con un porcentaje de empresas nuevas del 10% (372 mil) y un 8% de empresas desaparecidas (292 mil)⁵⁰⁶. El 97,5% de las empresas que nacieron y el 96,9% de las que murieron tenían cuatro o menos asalariados y el 81,0% de las empresas nacidas y el 71,4% de las que desaparecieron no tenían asalariados. Con pequeñas variaciones anuales, el primer año de vida suelen haber desaparecido el 25% de las empresas, un 35% en el segundo, 45% en el tercero y más del 50% en el cuarto año. Por sectores se aprecia una cierta dispersión en las tasas de supervivencia, si bien las actividades generalmente consideradas como propias de las *startups* no registran grandes diferencias con la media.

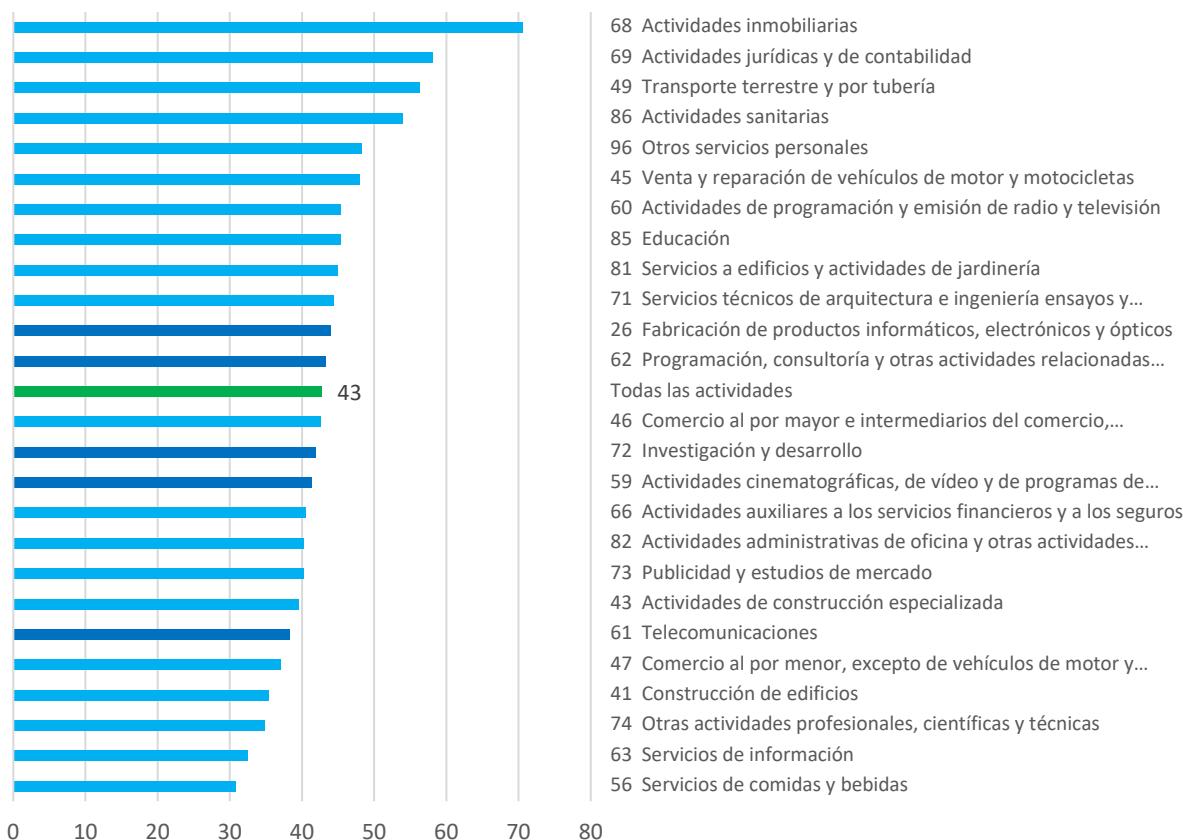
Gráfico IV.22
Supervivencia empresarial (en % de las empresas creadas cada año)



Fuente: INE (2020b) Demografía armonizada de empresas. Año 2018.

⁵⁰⁶ Entre 2014 y 2018 la tasa neta de nacimientos y muertes fue positiva, al contrario que entre 2008 y 2013.

Gráfico IV.23
Supervivencia empresarial por sectores (a los 5 años, en % del total creado)



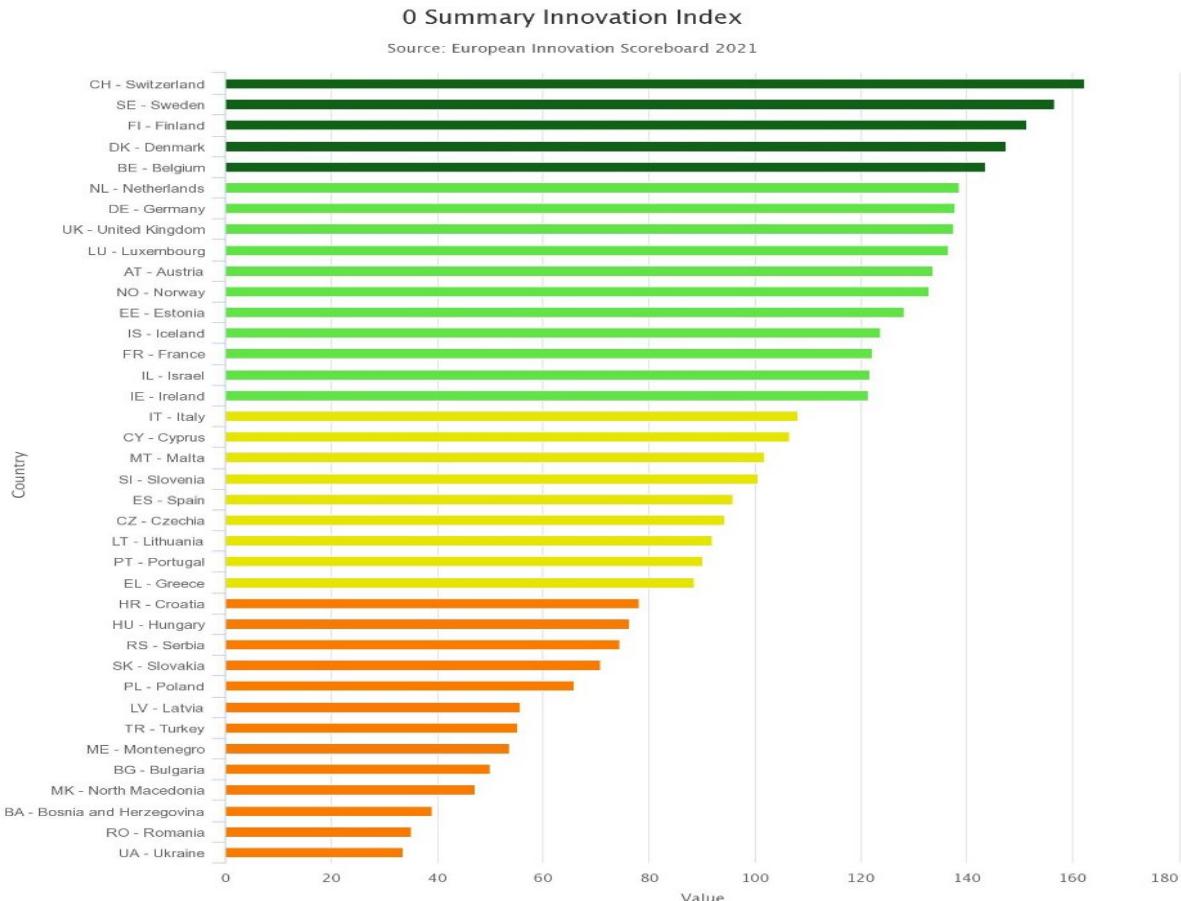
NOTA: sólo se recogen los veinte sectores más relevantes por número de empresas creadas, así como otros caracterizados por su relevancia en relación con las *startups* (azul oscuro).

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del INE (2013-2017).

Por último, la Comisión Europea elabora desde 2001 un cuadro de indicadores de la innovación⁵⁰⁷, compuesto por 32 indicadores relativos a 12 dimensiones agrupables en cuatro categorías principales: condiciones del entorno; inversión; actividades de innovación; impactos de la innovación. En 2021 España se encuadraría entre los “innovadores moderados”, el tercero de los cuatro niveles en los que se clasifican los países, en el puesto 21 de los 38 países evaluados. Sus fortalezas se encuentran en la formación de los recursos humanos y las infraestructuras de digitalización; en el extremo opuesto, la falta de inversión –tanto pública como privada– y la carencia de empresas innovadoras lastran los resultados, los cuales son especialmente malos en términos de patentes, empleo en empresas innovadoras y exportaciones intensivas en conocimiento.

⁵⁰⁷ European Commission (2021j).

Gráfico IV.24
Indicador sintético de innovación



Fuente: European Commission (2021j), *European innovation scoreboard*.

En definitiva, tal y como apuntamos en la introducción, la percepción del riesgo de fracaso, especialmente alto en España, es un factor limitante de la voluntad de emprendimiento y la innovación, una percepción que tiene su fundamento en las elevadas tasas de mortalidad empresarial en los primeros años de funcionamiento y su correlativa generación de pérdidas y dificultad para lograr financiación. En general, el emprendimiento en España se caracteriza por su reducida dimensión, su escaso nivel tecnológico y su exigua orientación exportadora, con resultados en términos de innovación bajos en relación con los países de nuestro entorno. Sin embargo, también existen factores positivos, como el dinamismo del subsector de las *startups*, el potencial innovador que aporta el nivel de formación o la calidad de las infraestructuras digitales. Además, debemos tener en cuenta el creciente fenómeno de la economía colaborativa y la intervención de sujetos que no presentan la condición habitual de empresarios o profesionales.

A continuación, analizaremos posibles opciones de apoyo al emprendimiento, la innovación y las actividades emergentes a través de medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre tributaria, medidas impositivas de fomento de estas actividades y medidas complementarias.

3.3. Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre

En este ámbito consideramos imprescindible avanzar todo lo posible en la simplificación de trámites y de la gestión del sistema impositivo y en la clarificación de obligaciones tributarias, factores que claramente pueden frenar la voluntad de emprender e innovar.

3.3.1. *Ventanilla única tributaria electrónica*

Un primer elemento a tener en cuenta, especialmente en el caso español dada su estructura descentralizada, es la diversidad de regulaciones y obligaciones tributarias a nivel local, provincial, autonómico y estatal, así como frente a la Seguridad Social, ante la apertura de un negocio. Iniciativas como los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE), el Documento Único Electrónico (DUE) o el sistema CIRCE (creación de empresas por internet) contribuyen a facilitar los trámites emprendedores, pero todavía queda mucho camino posible en la simplificación.

El objetivo sería la creación de una ventanilla tributaria única electrónica para la declaración, en su caso, y pago de todos los tributos y cotizaciones, en la que mediante el registro e identificación se pudiera acceder al cumplimiento de todas las obligaciones para la constitución y durante la actividad posterior. El sistema debería proporcionar, además, a los usuarios un sistema de alertas de todos los plazos de las distintas obligaciones y una plataforma de pago unificada.

Por supuesto, la tarea es compleja desde el punto de vista técnico, administrativo y competencial, sin embargo, esa misma complejidad (a la que como usuarios del sistema los emprendedores se deben enfrentar ineludiblemente en la actualidad) es la que justifica su necesidad y potenciales ventajas. Y actualmente, con el desarrollo informático, el objetivo sería técnicamente viable⁵⁰⁸.

Desde el punto de vista administrativo, su creación podría ser progresiva, comenzando por la creación de un portal único de redirecccionamiento a las diferentes aplicaciones y sistemas actualmente existentes, incorporando al mismo a todos los niveles de gobierno e instituciones que voluntariamente quisieran participar, sin violar, por tanto, sus respectivas competencias siguiendo un mecanismo similar al de la cooperación reforzada de la UE. Así mismo, para preservar las virtudes que la descentralización impositiva presenta en cuanto a elemento imprescindible de la corresponsabilidad, cada una de las obligaciones tributarias podría identificarse claramente de

⁵⁰⁸ En Brasil ha comenzado recientemente el *Proyecto de Integración Nacional Rede SIM* (<https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/redesim>), con el objetivo de diseñar, desarrollar e implementar una solución para la integración de los procesos y procedimientos relacionados con la legalización de empresas y negocios, entre la RFB (*Receita Federal do Brasil*) y otras partes interesadas en el proceso de simplificación y mejora del entorno empresarial del país. Integra a 27 Secretarías de Estado de Hacienda, 27 Capitales de los Estados, 4.000 municipios, 27 Departamentos de bomberos, 25 Vigilancias Sanitarias y 20 Oficinas de Medio Ambiente.

cara al contribuyente e incluso resumirse periódicamente, incluyendo, de hecho, más información en términos comparados de la que actualmente existe.

Propuesta 62

Creación progresiva de una ventanilla tributaria única electrónica para la declaración, en su caso, y pago de todos los tributos y cotizaciones, previo registro e identificación.

3.3.2. *Sistemas de consulta*

Además de facilitar el acceso y la cumplimentación de los trámites administrativos tributarios, para el emprendimiento y la innovación, sobre todo en relación con actividades nuevas y emergentes, resulta básico contar con la mayor seguridad jurídica o certidumbre tributaria posible. Un factor esencial para ello es el acceso mediante consultas a aclaraciones rápidas sobre la interpretación y aplicación de las normas vigentes y, en general, los mecanismos de cumplimiento cooperativo. En este ámbito ya existen iniciativas de la Agencia Tributaria muy interesantes, como el Foro de Grandes Empresas⁵⁰⁹ y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios⁵¹⁰, que incluyen entre sus compromisos la difusión de criterios de carácter general en la aplicación de los tributos. Estos foros deben reforzarse y extenderse a otros colectivos como pequeñas y medianas empresas y trabajadores autónomos⁵¹¹. Otra iniciativa relevante es la recientemente creada ADI (Administración Digital Integral), un “mostrador virtual”⁵¹² para ampliar y mejorar la ayuda al contribuyente, incluyendo tanto los casos en que el contribuyente únicamente necesita consultar cómo tributa una operación, qué trámite debe realizar en un determinado supuesto, etc., como la asistencia para presentar una declaración, o para responder a un procedimiento iniciado por la Agencia. Particularmente intere-

⁵⁰⁹ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml.

⁵¹⁰ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml.

⁵¹¹ El 16 de febrero de 2022 se han constituido dos nuevos Foros de Pequeñas y Medianas Empresas y de Trabajadores Autónomos. Entre los objetivos de estos foros se incluye la reducción de las cargas administrativas, la divulgación de las nuevas facilidades que ofrece la Agencia Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el fomento del uso de la administración electrónica en las relaciones de estos colectivos con aquella. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/AEAT/16-02-22-NP-AEAT-Foro-Autonomos-y-Pymes.pdf>.

⁵¹² https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_prensa/Notas_de_prensa/2021/La_Agencia_Tributaria_pone_en_marcha_la__ADI__un__mostrador_virtual__para_ampliar_y_mejorar_la_ayuda_al_contribuyente.shtml.

sante es la nueva funcionalidad prevista para incorporarse a ADI, denominada “Informa+”, que consiste en la solicitud, por parte del contribuyente, de una respuesta por escrito a su consulta, de forma que pueda tener certeza jurídica sobre el tratamiento tributario de una determinada operación económica que prevé realizar.

El Comité considera, asimismo, en línea con lo apuntado en el primer capítulo de este Libro Blanco, que deben potenciarse las consultas tributarias escritas como mecanismo de información y asistencia a los obligados tributarios, ya que son un instrumento que favorece la seguridad jurídica y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello, debería reducirse el plazo de respuesta, en la actualidad de seis meses, del que goza la Administración para su contestación, un plazo que puede restar eficacia a este instrumento en la medida que, como establece el artículo 89.3 de la Ley General Tributaria (LGT), la presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ello exigiría, además de la modificación del artículo 88.6 LGT, un importante refuerzo de los recursos humanos con los que cuenta la Dirección General de Tributos. En los últimos 10 años el Centro Directivo ha experimentado una disminución paulatina de personal, pasando de 164 efectivos en el año 2010 a 124 en 2020, mientras que el número de consultas contestadas en el mismo período ha pasado de 2.829 en 2010 a 3.716 en 2020, tal y como se desprende de sus memorias anuales⁵¹³.

También sería conveniente trabajar en la digitalización en la resolución de consultas de la DGT y actualizar su página *web*.

Propuesta 63

Mejorar el acceso mediante consultas digitales a aclaraciones rápidas sobre la interpretación y aplicación de las normas vigentes y, en general, a los mecanismos de cumplimiento cooperativo.

Propuesta 64

Potenciar las consultas tributarias escritas de la DGT, reduciendo los plazos de respuesta, trabajar en la digitalización de las resoluciones y en la mejora de su página *web*.

3.3.3. Clarificación normativa

A medida que la economía colaborativa se ha ido extendiendo, muchos países han facilitado información a los ciudadanos sobre las consecuencias fiscales de las rentas derivadas de estas

⁵¹³ <https://www.hacienda.gob.es/esES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20anuales%20D.G.%20de%20Tributos.aspx>.

nuevas actividades. La Comisión Europea (2016b) aconseja aumentar el conocimiento sobre las obligaciones fiscales de los operadores de la economía digital, publicar orientaciones y aumentar la transparencia a través de información en línea. Muchos Estados, miembros y no miembros de la UE, han publicado orientaciones sobre la aplicación del régimen fiscal nacional a los modelos de economía colaborativa.

España ha optado por utilizar las respuestas a consultas tributarias como forma de proporcionar certidumbre sobre los efectos fiscales de las actividades de economía colaborativa. Además, en el ámbito del arrendamiento con fines turísticos ha publicado información detallada en su web acerca de su tributación. También se han realizado cambios normativos para establecer obligaciones de información a cargo de quienes intermedian en las operaciones de alquiler turístico (art. 54 ter del Real Decreto 1065/2007).

Sin embargo, a juicio del Comité, cabría valorar la realización de algunas modificaciones en la legislación tributaria estatal para proporcionar seguridad jurídica sobre el nacimiento o no de obligaciones fiscales a cargo de los particulares en determinadas actividades de economía o consumo colaborativo con otros particulares, pues al tratarse de una realidad todavía reciente no se han desarrollado normas particulares al respecto.

Así, en el ámbito del IRPF se plantean algunos casos dudosos relacionados con el consumo colaborativo, la prestación de servicios en entornos no profesionales o la pérdida de beneficios fiscales asociados a la cesión temporal de la vivienda habitual.

Una primera cuestión controvertida es si el intercambio temporal de viviendas entre particulares realizados a través de portales de internet pone de manifiesto capacidad económica susceptible de someterse a tributación. Si la respuesta es negativa se estará ante una operación no sujeta al impuesto. Si es positiva, en principio, sería posible considerar que en estos casos se genera un rendimiento del capital inmobiliario en especie sujeto al IRPF (art. 22 LIRPF), pero la Administración tributaria encontrará problemas importantes para determinar el valor de mercado de la citada renta en especie (art. 43 LIRPF), especialmente en los supuestos en que el contribuyente residente del IRPF haya sido cesionario de una vivienda en el extranjero. Algo parecido sucede con el intercambio temporal de bienes muebles o semovientes entre particulares.

También son controvertidos los supuestos de compartición de gastos, como puede ser el servicio de transporte compartido mediante plataformas como BlaBlaCar. La mayor parte de la literatura considera que en dichas situaciones la persona que ofrece una plaza en su vehículo no está obteniendo renta, sino que simplemente se están compartiendo los gastos con la persona que transporta (combustible, peajes). Algunos estudios, sin embargo, defienden que el conductor sí experimenta un enriquecimiento en la forma de una ganancia patrimonial, aunque proponen establecer un mínimo exento. La solución ideada por Francia parece una respuesta equilibrada a esta manifestación de consumo colaborativo, al no someter a tributación los supuestos de com-

partición de gastos en los que concurran determinados requisitos materiales y cuantitativos, sometiéndolos a gravamen en el resto de los casos⁵¹⁴.

En los supuestos de prestación de servicios a través de los denominados bancos de tiempo, esto es, la prestación gratuita de servicios a cambio de recibir en el futuro los servicios de otros particulares, la escasa literatura que ha estudiado este tipo de transacciones entiende que el beneficio obtenido por tales prestaciones de servicios debe calificarse, a efectos de IRPF, como rendimientos de actividades económicas en especie. Esta calificación conlleva, de nuevo, el problema de la cuantificación de la renta en especie conforme a su valor normal de mercado (art. 43.1 LIRPF), extremo que genera incertidumbre cuando se trata de prestaciones de servicios (la prestada y la recibida) que pueden tener distintas valoraciones en el mercado, máxime cuando los servicios prestados pueden no ser equivalentes. Además, de acuerdo con la normativa del IRPF, el pagador de tales rentas en especie debería realizar un ingreso a cuenta en la Administración tributaria y para ello habría que valorar la renta en especie (arts. 99 y 101 LIRPF; arts. 95 y 104 RIRPF). Finalmente, la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas conlleva el nacimiento de obligaciones censales, de llevanza de libros-registro, de pagos a cuenta y de presentación de declaraciones. Estas obligaciones fiscales pueden convertir la realización de actividades con una finalidad social, propias de un sistema de ayuda comunitaria, en impracticables.

Una última cuestión controvertida es el efecto fiscal que puede llegar a tener la cesión temporal a cambio de retribución de la vivienda habitual del contribuyente. Lógicamente, la renta derivada de la cesión temporal del inmueble generará una renta del capital inmobiliario sujeta a tributa-

⁵¹⁴ La *Instruction Fiscal du 30 Août 2016, Non-imposition des revenus perçus dans le cadre d'une activité de "co-consommation"*, BOI-IR-BASE-10-10-10-10-20160830, precisa las condiciones en las cuales las rentas de los particulares derivadas de actividades de reparto de costes (co-consumo) no se someten a tributación. El co-consumo se define como la prestación que beneficia igualmente al particular que la propone y no únicamente a las personas con las que los gastos son compartidos. Se excluyen las rentas percibidas por personas jurídicas, por personas físicas en el marco de una actividad empresarial o profesional y las rentas derivadas del alquiler de un elemento de su patrimonio personal (vehículo, residencia principal o secundaria). En el caso de los servicios de transporte compartido, para quedar eximidas, las rentas derivadas del co-consumo no deben ser superiores a los costes directos en los que se incurra con ocasión de la prestación del servicio. El importe recaudado debe cubrir únicamente los costes incurridos durante el servicio prestado (sin tener en cuenta los costes relacionados con la adquisición, mantenimiento o uso personal del bien). Además, los costes compartidos no deben incluir la parte del coste imputable al prestador del servicio. Si esas dos condiciones concurren, las rentas no tributan en el IRPF. Por ejemplo, en el caso del servicio de transporte compartido en vehículo (*Blablacar*), el precio propuesto debe cubrir únicamente gastos relacionados directamente con el desplazamiento en común (carburante y peaje). Es necesaria la justificación del itinerario y los gastos. Si no se cumplen los requisitos anteriores, las rentas quedan sujetas a tributación.

ción. No obstante, de acuerdo con una interpretación estricta de la DGT⁵¹⁵, la cesión temporal (aunque sea por muy corto espacio de tiempo) de la vivienda habitual determinará que esta pierda tal consideración y, por tanto, desaparezcan los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual que pudieran aplicarse. Además, la pérdida de la condición de vivienda habitual determinará la obligación de realizar la imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF) por todo el tiempo que la vivienda habitual no esté cedida. Esta interpretación contrasta con la posición, más proporcionada, mantenida respecto a la cesión de algunas habitaciones de la vivienda habitual para alquiler turístico, que no conlleva la pérdida de la condición de vivienda habitual, sino la obligación de realizar una prorrata del beneficio fiscal aplicable, reduciendo este en la parte que, por estar alquilada a terceros, no puede considerarse vivienda habitual⁵¹⁶.

Propuesta 65

En los supuestos de intercambio temporal entre particulares de viviendas o de bienes muebles o semovientes, valorar la introducción de un nuevo apartado en el artículo 42 LIRPF en el que se especifique que estos supuestos no tienen la consideración de rentas en especie, o bien, de un nuevo apartado en el mismo precepto en el que se considere renta en especie exenta, condicionada por determinados límites temporales y/o cuantitativos, algo que la Ley del IRPF ya prevé para algunas prestaciones que merecen ser fomentadas por los poderes públicos, como el servicio de transporte público hasta el lugar de trabajo (art. 42.3 LIRPF).

Propuesta 66

En el caso de servicios de transporte compartido, aclarar en la LIRPF que el importe obtenido por el usuario que oferta una plaza en su vehículo no está sometido a tributación si aquél cubre únicamente los gastos relacionados directamente con el desplazamiento en común.

Propuesta 67

Respecto a las prestaciones de servicios gratuitas a través de bancos de tiempo, clarificar en la LIRPF que estas operaciones no están sujetas al impuesto o contemplar un supuesto de exención condicionada mediante la aplicación de determinados límites temporales.

Propuesta 68

Establecer en la propia LIRPF que la vivienda habitual no pierde tal consideración en caso de cesión temporal, siempre que dicha cesión no supere un determinado número máximo de días al año (v. gr., treinta días).

⁵¹⁵ DGT, CV2472-07, de 19 de noviembre de 2017.

⁵¹⁶ DGT, CV1314-17, de 29 de mayo de 2017.

En el Impuesto sobre Donaciones se aprecia la insuficiencia de la norma para abordar el régimen tributario del donatario, persona física, que percibe sumas recibidas gratuitamente en el marco de proyectos de financiación participativa o *crowdfunding* (modalidad donación). Los donativos percibidos quedarán sometidos al Impuesto sobre Donaciones, puesto que se trata de liberalidades gravadas por el referido tributo. La sujeción al impuesto plantea un problema importante, puesto que obliga a declarar individualmente cada una de las operaciones percibidas, ya que no se acumulan, incorporando la identificación del transmitente y adquirente (art. 66 RISD). No obstante, es posible que el donatario no sea consciente de sus obligaciones tributarias, extremo que podría acarrearle responsabilidades tributarias futuras. Por ello, la Ley 29/1987 podría obligar a las plataformas intermediarias a realizar los ingresos tributarios a la Hacienda Pública como sustitutas del contribuyente, entregando al donatario las cantidades netas, una vez satisfecho el impuesto. Otra posibilidad que podría valorarse, no incompatible con la anterior (podrían articularse simultáneamente) sería establecer umbrales exentos para excluir de gravamen donaciones de reducida cuantía para determinadas actividades de solidaridad.

En los supuestos de *crowdfunding* en los que una persona física presenta un proyecto y solicita aportaciones al mismo, ofreciendo a cambio de las aportaciones recibidas algún tipo de obsequio, recompensa o retorno cuyo valor es inferior al importe de la aportación realizada, el criterio administrativo es entender que el importe de la aportación que excede del valor atribuible a los bienes y derechos a entregar a los aportantes estará sujeto al ISD, siendo sujeto pasivo el donatario; y la parte en que coinciden el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos a recibir por los aportantes podrá estar sujeta al ITPO o al IVA en función de las circunstancias personales de los finanziadores y se considerará rendimiento de actividades económicas en el IRPF –con las obligaciones materiales y formales que ello conlleva–⁵¹⁷. Es evidente la complejidad y dificultad de aplicación práctica a la que conduce esta doctrina administrativa. A juicio del Comité, en aras de una mayor simplificación y seguridad jurídica para los contribuyentes, en el supuesto de que exista algún tipo de recompensa de carácter simbólico o con un valor económico muy reducido y, por tanto, accesorio respecto de la parte principal (y gratuita) de la operación, debería considerarse que la totalidad de la aportación constituye una donación incondicionada⁵¹⁸. Para ello, podría establecerse normativamente un umbral o porcentaje de escasa relevancia económica que no habría de superar la recompensa. Al tratarse de pequeñas cuantías y teniendo en cuenta que lo que no tribute por un concepto tributario lo hará por otro, no supondría un quebranto para la Hacienda Pública.

Respecto a las actividades de alojamiento no retribuido (*couchsurfing*), los particulares ofrecen de forma gratuita alojamiento en su vivienda por el mero placer de compartir experiencias, entra-

⁵¹⁷ DGT, CV2895-16, de 22 de junio.

⁵¹⁸ Moreno González (2017).

do en una comunidad que les permitirá también optar por alojamientos gratuitos ofertados por otros miembros de la citada red. Este supuesto podría encuadrarse en el derecho de habitación del artículo 524 del Código Civil y ser gravado por el ISD, lo que conllevaría problemas de valoración de la renta en especie (similar a la analizada en el IRPF), así como problemas para reclamar el pago del impuesto cuando la persona no sea residente en España.

Propuesta 69

A efectos del Impuesto sobre Donaciones, las plataformas intermediarias podrían considerarse sustitutas del contribuyente a efectos de realizar los ingresos tributarios a la Hacienda Pública, entregando al donatario las cantidades netas, una vez satisfecho el impuesto. La articulación de esta medida requiere tener en cuenta la jurisprudencia reciente de nuestro Tribunal Supremo, así como las cuestiones prejudiciales pendientes ante el TJUE. De forma complementaria, podría valorarse establecer ciertos umbrales para excluir de gravamen donaciones de reducida cuantía para determinadas actividades de solidaridad.

Propuesta 70

En los supuestos de donaciones a cambio de determinadas contrapartidas o recompensas, si la recompensa es de carácter simbólico o con un valor económico muy reducido y, por tanto, accesorio respecto de la parte principal de la operación, debería valorarse considerar que la totalidad de la aportación constituye una donación. Para ello, podría establecerse normativamente un umbral o porcentaje de escasa relevancia económica que no habría de superar la citada recompensa.

Propuesta 71

Establecer como supuesto de no sujeción al Impuesto de Donaciones las actividades de alojamiento no retribuido.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la principal dificultad es determinar si los particulares, oferentes y demandantes de bienes y servicios a través de las plataformas digitales pueden considerarse empresarios o profesionales sujetos pasivos del Impuesto, de modo que puedan repercutirlo en las operaciones que realizan, así como deducir las cuotas de IVA soportado en los pagos que hayan realizado y estén relacionados con su actividad. A efectos de IVA, se considera “empresario o profesional” a “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”, recogiéndose a continuación que “en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes” (art. 5 LIVA). En este sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, para que una actividad se entienda sujeta a IVA deben concurrir cuatro elementos en ella: (i) independencia; (ii) habitualidad; (iii) onerosidad, esto es, la operación debe ser retribuida; y (iv) naturaleza eco-

nómica en el sentido de organización de medios dirigidos a realizar una oferta de bienes y servicios en el mercado⁵¹⁹.

En el caso de alquiler de viviendas de uso turístico la operación de cesión se encuentra sujeta, pero exenta de IVA (art. 20. Uno. 23º LIVA), exención que se extiende a garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellas. La DGT interpreta que siempre que se ceda la vivienda a quien resulte usuario último de la misma y, además, en la medida en que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, la operación se encuentra exenta de IVA, con lo que tales arrendamientos resultarán gravados por el ITPAJD⁵²⁰. En cambio, cuando se presten servicios propios de la industria hotelera las operaciones estarán gravadas por un tipo de IVA del 10%. Cuando se realice una cesión retribuida de la vivienda a una persona o entidad a fin de que esta la subarriende para la realización de estancias turísticas, tal cesión resultará gravada en el IVA con el tipo general (21%). En la literatura se ha advertido que esta interpretación administrativa no se desprende necesariamente del supuesto de exención previsto en el artículo 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, ya que tal precepto recoge que las operaciones de alojamiento en sectores que tengan una “función similar” al sector hotelero resultarán igualmente gravadas por el IVA. Además, algunos países de la UE hacen tributar por tales operaciones y lo mismo sucede con la normativa canaria del Impuesto General Indirecto Canario. Por otra parte, respecto a las actividades que implican la cesión onerosa de bienes muebles o semovientes, se cuestiona si concurren los requisitos de habitualidad y naturaleza económica que requiere la jurisprudencia del TJUE para considerarlas sujetas a IVA, extremo que habrá que dilucidar atendiendo a las circunstancias de cada caso. También presentan perfiles borrosos como actividades sujetas a IVA aquellas en las que se produce un intercambio de bienes muebles o inmuebles por corto espacio temporal o los servicios prestados en bancos de tiempo.

La Comisión europea es consciente de las dificultades planteadas por la economía colaborativa a efectos de su tributación en el IVA⁵²¹. La incertidumbre sobre las reglas de IVA aplicables a la economía colaborativa y las diferentes interpretaciones realizadas por los Estados miembros, generan complejidad y distorsiones y pueden derivar en supuestos de doble imposición y de nula tributación. Los trabajos continúan con la finalidad de inventariar los principales problemas detectados e iniciar una discusión más global sobre si la legislación europea sobre IVA precisa o no de clarificaciones o cambios más profundos para afrontar esta nueva realidad.

⁵¹⁹ López Llopis (2018).

⁵²⁰ Entre otras, DGT, CV1203-20, de 4 de mayo de 2020.

⁵²¹ European Commission (2015, 2019d).

Los trabajos de la Comisión también reconocen las dificultades que puede haber para evaluar las obligaciones en materia de IVA de los participantes en la economía colaborativa. No obstante, se apunta que en muchas ocasiones estos proveedores de servicios de la economía colaborativa no estarán obligados a pagar el IVA, porque su volumen de negocios anual será inferior al umbral de registro. Se refiere la Comisión al régimen opcional de franquicia del IVA, que permite a quienes se acogen a él no repercutir ni ingresar el IVA en sus operaciones, ni deducirse el soportado en sus compras, siempre que su volumen de operaciones anual no supere un determinado umbral, una posibilidad que analizaremos más adelante en mayor detalle y sin perjuicio de que el citado régimen, de llegar a introducirse, deba aplicarse en distintos sectores, tanto de la economía digital como tradicional, en aras de la neutralidad y para no producir distorsiones.

Propuesta 72

España debe apoyar los trabajos de la Comisión europea dirigidos a aportar mayor seguridad jurídica al tratamiento tributario de la economía colaborativa en el IVA.

3.3.4. Sandbox: *espacio controlado de pruebas*

Un desarrollo particularmente interesante en este ámbito es la creación de los denominados *sandbox*, mecanismos que permiten la realización controlada y delimitada de pruebas, bajo la supervisión de las autoridades competentes, para analizar, por ejemplo, la viabilidad de nuevos modelos de negocio o la utilización de nuevas tecnologías. En España ya está en marcha el *sandbox* regulatorio para la prestación de servicios financieros⁵²², regulado en la Ley 7/2020, de 13 de noviembre, para la transformación digital del sistema financiero y cuya segunda convocatoria se abrió en septiembre de 2021. Sería deseable exportar este modelo al ámbito tributario, facilitando las iniciativas innovadoras y anticipándose a los posibles conflictos o dificultades de interpretación que pudiesen generarse, evitando así el freno al emprendimiento derivado de las dudas ante la fiscalidad de actividades emergentes. En una primera fase debería valorarse la incorporación de la perspectiva tributaria y las autoridades competentes en la materia en las comisiones de coordinación de los *sandbox* regulatorios existentes.

Propuesta 73

Exportar el modelo *sandbox* al ámbito tributario, facilitando las iniciativas innovadoras y anticipándose a los posibles conflictos o dificultades de interpretación que puedan generarse, evitando el freno al emprendimiento derivado de las dudas ante la fiscalidad de actividades emergentes.

⁵²² <https://www.cnmv.es/portal/Fintech/Innovacion.aspx>

3.3.5. Reducción de obligaciones tributarias

Los costes de cumplimiento son una carga adicional derivada de la tributación muy relevante para las empresas y, especialmente, para el emprendimiento. Se estima que, en media, a nivel mundial deben dedicarse 234 horas a cumplir con estas obligaciones (90 a impuestos sobre el consumo, 85 a los vinculados al trabajo y 59 al impuesto sobre la renta), con una media de 21,3 pagos (2,8 por impuestos sobre los beneficios, 9 relacionados con el trabajo y 11,3 con el resto)⁵²³. En un reciente estudio para la Comisión Europea⁵²⁴ se estima que las pyme en la UE dedican el equivalente al 2,5% de sus ingresos brutos (o al 52% de los impuestos efectivamente pagados) a costes de cumplimiento. Además, este coste es claramente mayor cuanto menor es la empresa (2,6% de los ingresos brutos para las microempresas; 0,7% para las de mayor tamaño dentro de las pyme analizadas). La literatura empírica, de forma específica para el IVA, sobre este tema alcanza en general las mismas conclusiones⁵²⁵. Además, el estudio de la Comisión Europea muestra que cuanto menor es la dimensión de la empresa, mayor es la necesidad de recurrir (y pagar) a ayuda profesional externa para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este aspecto, España se posiciona mejor que la media en la clasificación global de *Paying Taxes*, valorándose de forma positiva la contribución de la Agencia Tributaria⁵²⁶. En cuanto a los países donde son menores los costes de cumplimiento, España se sitúa en el puesto 35 de 189, mejorando la media mundial y europea en cuanto a número de días necesarios (143) –sobre todo gracias a los datos para impuestos indirectos– y en el número medio de obligaciones de pago (9). El estudio de la Comisión Europea considera que, en conjunto, los costes totales se sitúan en la media, si bien son mucho menores para el IVA (aunque, de forma paradójica el porcentaje de descontento en este ámbito está muy por encima del promedio).

En todo caso, el Comité considera que se deben explorar nuevas vías para continuar reduciendo los costes indirectos si tenemos en cuenta: a) los elevados costes de cumplimiento existentes sobre todo para las iniciativas de menor dimensión; b) el contexto de las propuestas realizadas en este Libro Blanco en cuanto a la desaparición de los regímenes especiales para pequeños contribuyentes por su ineficiencia y falta de equidad; c) el elevado número de personas que gracias a las nuevas opciones digitales podrían realizar actividades económicas de escasa cuantía; d) y el objetivo de reducir las barreras al emprendimiento.

El IVA es, por sus características y obligaciones asociadas (inscripción; devengo instantáneo; presentación mensual o trimestral de la declaración –con o sin actividad–; resumen anual; obli-

⁵²³ PwC y World Bank (2020).

⁵²⁴ European Commission (2018c).

⁵²⁵ Satterthwaite (2018).

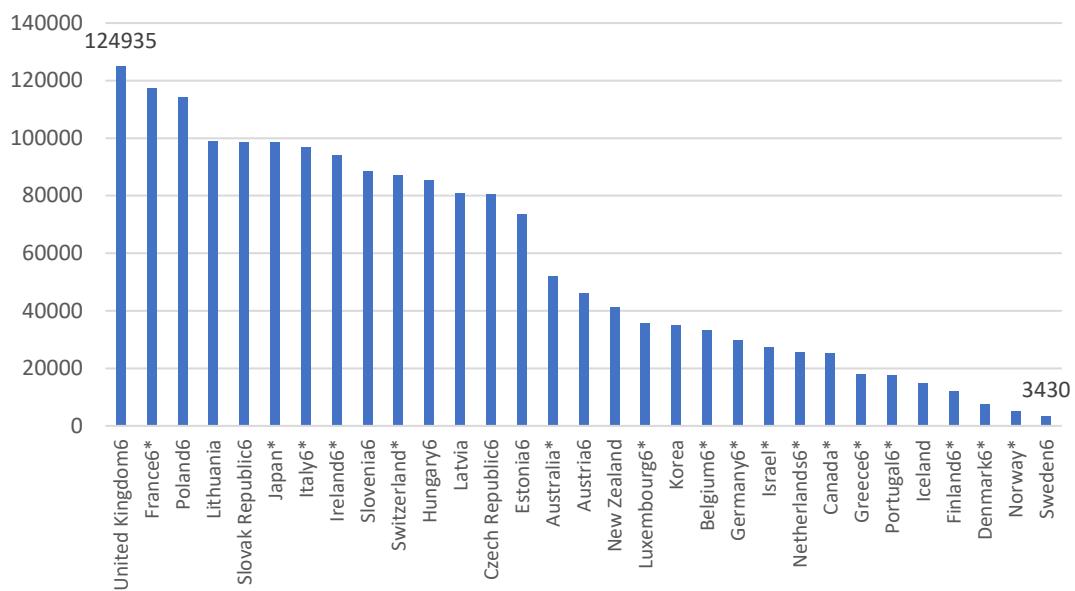
⁵²⁶ Véase, por ejemplo, PwC y World Bank (2020) y los comentarios en cuanto al Sistema de Información Inmediata en IVA.

gaciones informativas; obligaciones registrales), uno de los impuestos en los que los costes tributarios indirectos o de cumplimiento son más importantes, sobre todo para los emprendedores o quienes se encuentran en los primeros estadios de una actividad económica.

El informe final de la Comisión Europea sobre costes de cumplimiento considera que la exención, umbral o franquicia en materia de IVA (registro y/o obligación de declaración) para actividades por debajo de un determinado umbral de facturación puede ser considerada la mejor opción para su reducción y fomento de las actividades emprendedoras.

España es uno de los pocos países en la experiencia comparada que no presenta un umbral mínimo para el IVA, el cual exime de repercutir el IVA y, correlativamente, no permite la deducción de las cuotas soportadas. De acuerdo con los datos de la OCDE para 2020, sólo cuatro de treinta y nueve países (España, México, Chile y Turquía) no tienen un régimen de franquicia. El resto tienen diferentes sistemas –la mayoría, dos tercios, eximen también de registro–, nivel de los umbrales (desde 125 mil dólares –en paridad de poder adquisitivo– hasta 3.500, aproximadamente), sectores afectados –en muchos casos existen umbrales diferenciados por actividades o diferenciación entre personas físicas o jurídicas–, requisitos de permanencia –presentes en la mitad de los sistemas–, etc., si bien con pocas excepciones siempre se trata de un régimen voluntario.

Gráfico IV.25
Umbrales generales de registro/pago del IVA
(cifras de ventas en dólares, paridad de poder adquisitivo; 2020)



Fuente: OECD Tax Database.

En el marco de la UE, donde somos el único país que no cuenta con este sistema, cabe mencionar la Directiva 2020/285 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Di-

rectiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas y el Reglamento (UE) nº 904/2010, en relación con la cooperación administrativa y el intercambio de información a efectos de vigilancia de la correcta aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas, con efectos 1 de enero de 2025.

Esta Directiva, que debe ser transpuesta no más tarde del 31 de diciembre de 2024, es una de las medidas de simplificación en favor de las pequeñas empresas derivada del Plan de Acción sobre el IVA. Su objetivo es reducir la carga administrativa que soportan las pyme y contribuir al establecimiento de un entorno fiscal que facilite su crecimiento y el desarrollo del comercio transfronterizo. La Directiva lleva a cabo una importante revisión del actual régimen especial de las pequeñas empresas (arts. 282 y ss., de la Directiva 2006/112/CE), que se acompaña de una simplificación de las obligaciones de las empresas beneficiarias de la franquicia. Cabe destacar que los Estados miembros que establezcan el régimen especial deberán conceder la franquicia tanto a las empresas establecidas en el Estado miembro en que se devenga el IVA, como a aquellas establecidas en otros Estados miembros distintos de aquel. Asimismo, se actualizan las normas relativas a los umbrales, con un límite superior máximo que se sitúa en un volumen de negocios igual o inferior a 85.000 €, permitiendo la fijación de umbrales diferenciados por sectores de actividad. Para evitar falseamientos de la competencia, solo deben poder disfrutar de la franquicia en un Estado miembro en el que no estén establecidas aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de negocio anual en la Unión no exceda de 100.000 euros y el valor de las entregas en el Estado miembro donde el sujeto pasivo no esté establecido no exceda del umbral aplicable en dicho Estado para la concesión de la franquicia a sujetos pasivos establecidos. Ante el riesgo de un posible desincentivo al crecimiento de las empresas derivado de la aplicación de umbrales, se autoriza a los Estados miembros a realizar una aplicación flexible de aquellos, permitiendo que los sujetos pasivos sigan beneficiándose de la franquicia durante un determinado período de tiempo (con carácter general, un año) tras su superación siempre que se cumplan determinados requisitos (que su volumen de negocios no supere en un porcentaje del 10% o, excepcionalmente, del 25% el umbral de la franquicia nacional), facilitándose así la adaptación progresiva a la aplicación del régimen general. Se establecen obligaciones de registro y de información simplificadas para los sujetos pasivos que se acojan al régimen especial y, para garantizar el control adecuado del nuevo régimen, las autoridades competentes de los Estados miembros tendrán acceso automatizado a los datos recopilados de los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia.

En cuanto al razonamiento económico respecto a la introducción y nivel de umbrales en el IVA, se guía por el análisis de sus costes (pérdida de recaudación –valor añadido, tipos–, desvirtuación de la competencia –suele aplicarse a negocios orientados al consumidor final–, incentivos para el fraude en su aplicación, posibilidad de fragmentación o “enanismo” de las empresas

acumulándose por debajo del umbral y frenando su crecimiento –*bunching*^{527, 528}–, ocultación de ingresos, necesidad de seguir teniendo información de las ventas para actividades de control, etc.), frente a sus beneficios (reducción de los costes de cumplimiento, gestión y control, eliminación de barreras de entrada al emprendimiento y la innovación, fomento de las actividades esporádicas y de complemento de rentas)⁵²⁹.

Siendo conscientes de sus ventajas e inconvenientes, el Comité considera que tanto la evidencia comparada como la reflexión teórica en el marco del fomento del emprendimiento y la reducción de los costes de cumplimiento recomendarían estudiar la posibilidad de implantar un sistema de umbrales mínimos para las obligaciones de contribución por IVA. Los detalles en cuanto a su configuración requieren un análisis técnico detallado que fundamente la elección de los contribuyentes afectados, el nivel del umbral y las medidas complementarias de control e información. En particular, debe valorarse:

- Si el régimen debe aplicarse únicamente a empresarios personas físicas o extenderse a personas jurídicas y otro tipo de entidades.
- Si es conveniente establecer un único umbral o varios umbrales distintos para la entrega de bienes y las prestaciones de servicios (v. gr. Francia, Irlanda), o para determinados sectores de actividad (v. gr. Francia), siempre que haya razones objetivas que lo justifiquen. Por ejemplo, en Francia se establecen dos umbrales distintos. El umbral general de 85.800 euros y un segundo umbral, bastante inferior al primero, de 34.400 euros que resulta aplicable a actividades relacionadas con la economía colaborativa (compartición de costes que no cumplen los requisitos legales para no tributar, transporte de pasajeros a cambio de remuneración, prestación de servicios a cambio de remuneración, alquiler de bienes muebles y semovientes).
- La exclusión de la aplicación del régimen de determinadas actividades.

⁵²⁷ Para el caso español existe alguna evidencia empírica respecto a las posibles distorsiones fiscales sobre el tamaño de los contribuyentes: Almunia y López-Rodríguez (2018), Esteller-Moré y Foremny (2016) y López Laborda y Torres-Remírez (2018).

⁵²⁸ De cara a reducir esta distorsión los estudios recomiendan una aplicación flexible a corto plazo de los límites, siempre que sea coyuntural. *Vid.* European Commission (2017c).

⁵²⁹ Kanbur y Keen (2014) realizan una referencia estándar en cuanto a la modelización de los umbrales. Wei y Wen (2019) analizan sus aplicaciones en la tributación de la renta y sus vinculaciones con los umbrales para el IVA. El ya citado Satterthwaite (2018) resume el estado actual de las reflexiones teóricas e investigaciones empíricas (incluyendo entre ellas la evidencia de *bunching* o acumulación de empresas por efecto de los umbrales). La Comisión Europea ha analizado también en profundidad este tema en el marco del análisis de la relación entre la tributación, el emprendimiento y la economía colaborativa en European Commission (2017b).

Por último, esta aplicación flexible de los umbrales debe ir unida a una adecuada labor de información y asistencia a los obligados tributarios que, al superar el umbral, quedan sujetos a la liquidación y pago del IVA (facilitación y simplificación de obligaciones de cumplimiento tributario). Asimismo, debe acompañarse de medidas que permitan hacer un seguimiento de las operaciones económicas de los sujetos beneficiarios del régimen.

Teniendo en cuenta todos estos antecedentes, el Comité es favorable a introducir unos umbrales de tributación (y registro) que no superen los 3.000 euros. De acuerdo con las simulaciones solicitadas a la AEAT, este límite de 3.000 euros de volumen de operaciones presentaría, aproximadamente, medio millón de potenciales usuarios (488 mil) de este régimen voluntario de franquicia en el IVA, lo que representa una reducción del número de obligados del 13%. De ellos, un 80% serían personas físicas (cuyo número total se reduciría en un 17%) y el 20% restante personas jurídicas (una reducción del 7%). Por regímenes, el grueso de los beneficiarios (86%) está actualmente en el régimen general, si bien representa el 12% del total de los declarantes del mismo, mientras que el 13% que declara exclusivamente en el régimen simplificado representa casi uno de cada tres –el 31,5%– de sus declarantes. El coste recaudatorio se estima en 228 millones de euros, un 0,35% de la recaudación total. Por último, conviene enfatizar que el número de beneficiarios reales de la existencia de este umbral y de su simplificación en materia de cumplimiento es previsiblemente mucho mayor, al dar seguridad jurídica a las potenciales actividades emergentes que ante las barreras actuales decidirían en su ausencia desistir de las mismas.

Más allá del ámbito del IVA, algunos países han dado pasos más ambiciosos y han introducido en sus impuestos sobre la renta determinados beneficios fiscales generales (sin diferenciar entre sectores de la economía colaborativa) o específicos (limitados a sectores concretos de esta). Tales beneficios suelen tener por finalidad contribuir a la simplificación y efectiva aplicación de los tributos, si bien en algunos casos parecen orientados a potenciar determinados ámbitos de la economía colaborativa. Entre ellos podemos destacar:

Bélgica: En 2016 se introdujo legislación específica para la economía colaborativa. En concreto, los ingresos obtenidos a través del trabajo de plataforma se clasifican como “ingresos diversos” (otras rentas) en lugar de “ingresos de actividades profesionales” y les resulta aplicable un tipo reducido de gravamen del 10% hasta el límite de 5.000 euros anuales (20% de tipo, permitiendo deducciones del 50% de los ingresos brutos obtenidos). El gravamen es detraído en la fuente por las plataformas que actúan de intermediarias adheridas al sistema. Dicho régimen también prevé la exención del IVA y del pago de contribuciones sociales, siempre y cuando el servicio sea brindado por un particular a otro particular (P2P) a través de una plataforma *online* que se haya adherido previamente a un sistema de colaboración con la Administración tributaria belga.

ga⁵³⁰. Con este régimen fiscal se busca estimular a los particulares a operar a través de aquellas plataformas que voluntariamente han “aceptado” el cumplimiento de determinados deberes en el marco de la colaboración social, particularmente un régimen de comunicación automática de datos a la Administración tributaria belga, para su inclusión en las declaraciones de la renta de los particulares⁵³¹.

Dinamarca ha establecido una exención impositiva a favor de las rentas obtenidas por el alquiler de un apartamento o una casa, siempre que dicha renta anual sea inferior a 24.000 coronas danesas⁵³².

En *Francia*⁵³³, además de las medidas sobre compartición de gastos mencionadas anteriormente, destacan las aplicables a las rentas derivadas del alquiler de viviendas amuebladas, ya sea de forma tradicional o a través de una plataforma colaborativa, que están sujetas a impuestos y deben ser declaradas. No obstante, existe una excepción a favor del alquiler de temporada de una o varias habitaciones de la residencia principal, que está exento siempre que los ingresos no superen los 760 euros anuales. Por otra parte, desde el 1 de enero de 2017, en aquellos casos en que no se perciban más de 23.000 euros por arrendamientos inmobiliarios amueblados o 5.348 euros por alquiler de habitaciones de huéspedes (8.227 euros para el arrendamiento de otros bienes), deberán declararse en el impuesto sobre la renta, pero no se deberá pagarse cuota alguna a la Seguridad Social⁵³⁴.

⁵³⁰ Si la renta anual derivada de estas prestaciones P2P excede de 5.000 euros se considerará renta derivada de actividad profesional. El suministro de bienes (*takeaway*) y el simple arrendamiento de propiedad inmobiliaria o mobiliaria está excluida (Remeur, 2018, p. 19).

⁵³¹ El marco legislativo se modificó en 2018, para aumentarlo hasta los 6.000 euros anuales (6.130 euros en 2019 y 6.340 en 2020) y ampliarlo a los servicios remunerados entre particulares por trabajos ocasionales y por servicios análogos prestados a asociaciones socioculturales sin ánimo de lucro y autoridades públicas. Sin embargo, esta reforma ha sido anulada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 53/2020, de 23 de abril, a raíz de la denuncia de varios interlocutores sociales, federaciones sectoriales y organizaciones de la sociedad civil, al considerar que genera competencia desleal frente a los autónomos y es discriminatorio, tras lo cual se ha vuelto al marco de 2016.

⁵³² *Ibidem*, p. 20.

⁵³³ La Comisión de Finanzas del Senado de Francia presentó, el 27 de septiembre de 2015, un informe para adaptar el régimen tributario francés a la economía colaborativa, que fue el germen de una ulterior propuesta de Ley con el mismo objetivo, que no ha llegado a aprobarse. En dicha propuesta se preveía la no tributación de las rentas obtenidas por los particulares a través de plataformas de economía colaborativa, siempre que no superaran los 3.000 euros anuales, condicionada a su declaración automática. Asimismo, se presume el carácter no profesional de la actividad realizada a través de la plataforma digital, siempre que los ingresos brutos derivados de la misma no excedan de 3.000 euros anuales, eliminando la obligación de afiliación a un régimen de la seguridad social y de pago de las cotizaciones sociales en concepto de servicios ocasionales y accesorios realizados a través de plataformas digitales.

⁵³⁴ <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/economie-collaborative-revenus-imposables>.

Grecia introdujo un nuevo apartado 44 en su Ley del Impuesto sobre la Renta (por medio de Decreto Ley 4472/2017, de 19 de mayo) tendente a clarificar que las rentas derivadas del arrendamiento de corta duración de bienes inmuebles constituyen rendimientos del capital inmobiliario sometidos a tributación, estableciendo tipos impositivos progresivos en función de la cuantía de la renta obtenida. Para rentas entre 0 y 12.000 euros anuales, 15%; entre 12.0001 y 35.000 euros anuales, 35%; por encima de 35.000 euros, 45%. En caso de prestar otros servicios adicionales al alojamiento, como servicios de desayuno o limpieza, se considerarán rendimientos derivados de actividades económicas (en estos casos se aplica un tipo impositivo del 22% para rentas entre 0 y 20.000 euros; 29% para rentas desde 20.0001 euros hasta 30.000; 37% para rentas superiores a 30.000 euros hasta 40.000; y 45% para rentas superiores a 40.000 euros)⁵³⁵.

Italia, con efectos desde el 1 de junio de 2017, introdujo la denominada “*tassa AirBnB*” (art. 4.2 del Decreto Ley de 24 de abril de 2017), estableciendo la obligación de practicar una retención del 21% sobre las rentas obtenidas por arrendamientos de inmuebles de corta duración (menos de 30 días) por parte de los sujetos que intermedian entre propietarios e inquilinos, siempre y cuando dichos arrendamientos no se realicen en el marco de una actividad empresarial⁵³⁶. También se debatió parlamentariamente una ley que fijaba una tributación plana del 10% para las rentas procedentes de la economía colaborativa hasta 10.000 euros, propuesta que finalmente no llegó a aprobarse.

La renta percibida por el alquiler de habitaciones del propio domicilio tiene un tratamiento especial optativo en el *Reino Unido*⁵³⁷ e *Irlanda*⁵³⁸. Con algunas diferencias de criterios de elegibilidad y aplicación, en ambos casos se concede una exención (de 7.500 libras⁵³⁹ y 14.000 euros anuales, respectivamente). En el caso del Reino Unido, además, existe una exención (no acumulable) de 1.000 libras para rentas de actividades comerciales como autónomo, prestando servicios esporádicos (de cuidado de niños o jardinería, por ejemplo) o alquilando herramientas de uso personal. También se pueden aplicar otras 1.000 libras de exención por las rentas obtenidas de tu propiedad⁵⁴⁰.

La conclusión que se extrae de este análisis es que algunos países de nuestro entorno han optado por solventar los problemas que genera la tributación de pequeñas rentas obtenidas en el con-

⁵³⁵ Pantazatou (2018).

⁵³⁶ https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233439/Locazioni+brevi+it_Guida_Locazioni_brevi.pdf/d3fc979a-2175-f743-298e-2b79c21dbd20.

⁵³⁷ <https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>.

⁵³⁸ <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/land-and-property/rent-a-room-relief/index.aspx>.

⁵³⁹ En este caso, si se supera el límite, esta cantidad puede seguir aplicándose si se declara la renta bruta (sin descontar gastos).

⁵⁴⁰ <https://www.gov.uk/guidance/tax-free-allowances-on-property-and-trading-income>.

texto de la economía colaborativa bien con el establecimiento de pequeños umbrales cuantitativos exentos de tributación, bien haciéndolas tributar pero sin calificarlas como rendimientos derivados de actividades económicas hasta que se superan ciertos umbrales cuantitativos anuales, con lo que se evitan, al menos, las obligaciones formales que conlleva el cobro de rentas por actividades profesionales o empresariales.

El Comité considera que, sin perjuicio de las anteriores experiencias de Derecho comparado, la opción más deseable a corto plazo sería la introducción de una cuantía correlativa con la franquicia en materia de IVA (3.000 euros). En concreto, se trataría de permitir que hasta esa cuantía (opcionalmente y con la misma flexibilidad en la aplicación del umbral que se decidiese para el caso del IVA) la percepción de rentas por la realización de actividades por cuenta propia no diese lugar a las obligaciones propias de las actividades económicas y empresariales (registro, pagos fraccionados, obligaciones contables, etc.), mientras que las rentas derivadas de estas actividades económicas quedarían sometidas a tributación en la base general del impuesto, permitiendo como única deducción en concepto de gastos un porcentaje fijo (no superior al 5%) aplicable sobre la renta íntegra.

La introducción de este régimen fiscal opcional que exonere de obligaciones formales en materia de IRPF este tipo de rentas económicas de reducida cuantía contribuiría al desarrollo de la iniciativa emprendedora y de la economía colaborativa sin coste para la Hacienda Pública. No obstante, es preciso tener en cuenta que tales reglas no pueden conllevar diferencias de trato injustificadas entre distintos rendimientos, ni entre sectores, por lo que deberían aplicarse tanto al ámbito de la economía colaborativa como tradicional. Consideramos que este tipo de tratamientos puede ser positivo para fomentar el uso compartido de activos, la obtención de pequeñas rentas complementarias y sacar de una zona gris multitud de actividades de pequeña cuantía que en la actualidad constituirían en España una infracción tributaria si no se declarasen.

De cara al control de las operaciones y el cumplimiento de los umbrales tanto en materia de IVA como de IRPF, el Comité recomienda la instrumentación de un portal de acceso sencillo, tanto web como mediante una aplicación móvil, en la que los oferentes y demandantes tuviesen la obligación de registrar (independientemente) los datos básicos de la operación (cuantía, fecha e identificación de los participantes). Este registro permitiría al adquirente tener la certeza de que el oferente puede acogerse a este régimen simplificado y de que no se está vulnerando ninguna obligación tributaria, así como dejar un registro de la transacción a otros efectos. Igualmente, el oferente podría controlar si su actividad se encuentra todavía dentro de los límites establecidos. En sentido contrario, cualquier participante en este tipo de transacciones de pequeña cuantía, que generalmente quedaban en el terreno gris de la informalidad, que no utilice este sistema de registro simplificado sería consciente de que está cometiendo una infracción.

Una situación similar encontramos en las transacciones que en la actualidad estarían potencialmente gravadas por el ITPO –bienes usados y de segunda mano–, aunque su control y

aplicación resulte complejo. En relación con el control de estas actividades ya se ha apuntado anteriormente en este capítulo el papel de las plataformas digitales, bien como obligadas a facilitar información, bien como sustitutas del contribuyente; sin embargo, dicha propuesta debería complementarse con la posibilidad, por razones de eficacia y ahorro de costes administrativos desproporcionados, de introducir en la legislación estatal una exención por ventas inferiores a una determinada cuantía, poco relevante cuantitativamente. En este caso, ese umbral debería aplicarse no sólo a las transacciones derivadas de anuncios por internet, sino también a las que se producen fuera del entorno digital, para evitar un tratamiento desigual de los sujetos pasivos; además, la eventual exclusión de determinados bienes del mencionado umbral debería descansar en una justificación objetiva y proporcionada, respetuosa con el principio de igualdad tributaria.

De forma coordinada y conjunta, la introducción de umbrales reducidos de tributación/obligaciones formales en el IVA, IRPF e ITPAJD, así como el correlativo perfeccionamiento de los mecanismos de información respecto a estas operaciones, permitiría compatibilizar la realización de actividades económicas, incipientes y de pequeña dimensión sin barreras de cumplimiento, con el mejor control de esta zona gris de incumplimiento e informalidad, la cual actualmente, aparte de su posible impacto sobre los ingresos públicos, tiene un efecto muy negativo sobre la moral y la educación tributarias.

Propuesta 74

Fomentar la iniciativa emprendedora, las actividades emergentes y ligadas a la economía colaborativa y la realización de actividades económicas por cuenta propia y de reducida dimensión, simplificando las obligaciones tributarias de dichas actividades mediante actuaciones en materia de IVA, IRPF e ITPAJD.

Propuesta 75

Analizar y articular la introducción de un umbral o franquicia (en el entorno de los 3.000 euros) en materia de IVA, simplificando con ello la realización de actividades económicas de pequeña cuantía y fomentando la iniciativa emprendedora.

Propuesta 76

Analizar y articular la introducción de un régimen fiscal opcional que exonere de obligaciones formales en materia de IRPF este tipo de rentas económicas de reducida cuantía (en el entorno de los 3.000 euros –permitiendo una deducción fija de gastos en un porcentaje no superior al 5% de la referida renta–, de manera coordinada con la franquicia en IVA) contribuyendo al desarrollo de la iniciativa emprendedora y de la economía colaborativa.

Propuesta 77

Analizar y articular una exención en materia de ITPO para las transacciones de reducida cuantía – bienes usados y de segunda mano–, compatible con la mejora de la información y colaboración efectiva de las plataformas intermedias, al objeto de simplificar y fomentar la economía colaborativa en este ámbito de actividad.

3.4. Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación

Como hemos visto en el panorama del emprendimiento y la innovación, estas son actividades que conllevan un gran riesgo de fracaso y pérdida de la inversión o, en todo caso, de que transcurra un tiempo considerable hasta la aparición de beneficios. Asimismo, la innovación por su generación de externalidades positivas –beneficios más allá de los que repercuten sobre los autores– podría ser inferior a la óptima. Por ello, si se pretende crear un entorno más favorable, la tributación podría contribuir en los siguientes ámbitos:

- a) Incentivos a la inversión.
- b) Tratamiento fiscal de la remuneración.
- c) Compensación de pérdidas y tratamiento de los gastos.

No todas estas actuaciones se desarrollan utilizando los mismos instrumentos jurídico-tributarios y pueden estar más dirigidas al emprendimiento o a la innovación.

Los dos primeros ámbitos, los incentivos a invertir y el tratamiento de la remuneración, suelen ser objeto de deducciones o reducciones de tipos específicos para cierto tipo de empresas, generalmente de reciente creación o de un sector determinado, normalmente articulando estos beneficios en el marco del fomento del emprendimiento y en muchos casos mediante legislaciones específicas. Alguna de sus modalidades (como el tratamiento de las diferentes fuentes de financiación) forma parte de las características estructurales del impuesto sobre la renta de sociedades.

El tercer ámbito, la compensación de pérdidas, tiene, en general, un carácter estructural en el impuesto sobre la renta de sociedades, lo cual puede dificultar su ajuste a las características especiales del emprendimiento y la innovación.

Por último, el tratamiento de los gastos en los que se incurre se orienta a las nuevas o pequeñas empresas y a la innovación cuando se centra en el tratamiento de los gastos de inversión y su ritmo de amortización (acelerándolo o permitiendo la libertad de amortización) y en la concesión de desgravaciones directas en el impuesto de sociedades como porcentaje de la inversión (incluyendo gastos de personal) en I+D realizada.

3.4.1. *Incentivos a la inversión*

En España, al igual que en otros países de nuestro entorno (Bélgica, Francia, Italia, Portugal, Reino Unido), existen en el IRPF deducciones específicas para la inversión en empresas nuevas o de reciente creación, a las que se añade la exención de la plusvalía obtenida por su venta en caso de reinversión en las mismas condiciones (art. 68.1 y 38.2 LIRPF). A nivel estatal se introdujeron por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, y actualmente está prevista su ampliación por el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes, incrementando el tipo de deducción del 30 al 50 por ciento, aumentando la base máxima de 60.000 a 100.000 euros y el tiempo durante el cual se considera a una empresa de reciente creación, que se amplía hasta equipararlo con la antigüedad máxima de una empresa emergente, pasando por tanto de 3 a 5 años, con carácter general y hasta 7 para determinadas categorías de empresas.

Adicionalmente, prácticamente todas las CCAA y Diputaciones Forales con competencias han introducido deducciones en la cuota en términos muy similares (no es posible aplicar ambos tipos de deducciones, estatales y autonómicas, a la misma inversión).

En 2019, 3.339 declaraciones del IRPF aplicaron esta deducción, por valor de 10.817.845 euros, 3.240 euros de media. Dado el 30% de deducción esto correspondería a una inversión total de, aproximadamente, 36 millones de euros. En 2014, primer año completo de aplicación de la medida, el número de beneficiarios fue muy similar, si bien las cuantías fueron, aproximadamente la mitad (en 2018 se elevó del 20 al 30% el porcentaje de deducción).

En cuanto a las deducciones autonómicas, por poner algún ejemplo, en Madrid el coste total es de 1,7 millones (con 866 beneficiados, 1.965 euros de media)⁵⁴¹ y en Cataluña de 878 mil euros (523 beneficiados, 1.679 euros de media). En ambos casos, la deducción más general es del 30% hasta 6.000 euros invertidos.

En definitiva, los incentivos existentes a la inversión en nuevas empresas parecen ser sustanciales nominalmente y el ahorro obtenido individualmente por los que las utilizan es uno de los más cuantiosos. Sin embargo, la dimensión de su utilización parece ser modesta. Debería evaluarse su efectividad real con microdatos y seguimiento de las inversiones realizadas.

En este mismo ámbito, podría contribuir, como hemos apuntado anteriormente, la aclaración de las consecuencias fiscales de la micro financiación, un instrumento todavía poco desarrollado, pero con potencial de crecimiento.

Adicionalmente, el Proyecto de Ley en tramitación regula la fiscalidad de los rendimientos derivados de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especia-

⁵⁴¹ Existen otras deducciones para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años y por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil.

les de los gestores de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica (*carried interest*), categorizándolos como rendimientos del trabajo, si bien con una reducción del 50% al integrarse en la base general del IRPF (con determinados requisitos, entre ellos su mantenimiento durante un período mínimo de cinco años).

Propuesta 78

Evaluación de los incentivos a la inversión en nuevas empresas utilizando los microdatos de las experiencias existentes a nivel nacional y autonómico para valorar su reformulación.

Por lo que respecta a la microfinanciación, en España no tenemos, al igual que ocurre con la economía colaborativa, un marco fiscal específico para el *crowdfunding* en sus distintas modalidades. La Dirección General de Tributos ha sido la encargada de aclarar, a través de sus respuestas a consultas tributarias, su tratamiento fiscal en nuestro sistema tributario.

La Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, estableció en su título V por vez primera en nuestro país un régimen jurídico para las plataformas de financiación participativa, aunque se limita a regular aquellas en las que prima el componente financiero de la actividad (modalidades de préstamo retribuido –*crowdlending*– y de participación en el capital –*crowdequity*–), dejando fuera de su ámbito el *crowdfunding* articulado mediante compraventas o donaciones. El Proyecto de Ley de creación y crecimiento de empresas que actualmente se tramita en las Cortes prevé la derogación y sustitución del referido título V en respuesta a las exigencias derivadas del Reglamento (UE) 2020/1503, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los proveedores europeos de servicios de financiación participativa para empresas.

Los proyectos de ley de creación y crecimiento de empresas y de fomento del ecosistema de empresas emergentes tienen carácter complementario. Entre los objetivos del primero se encuentra brindar apoyo financiero a la creación y crecimiento empresarial, para lo que se incluyen medidas para potenciar los instrumentos de financiación, flexibilizando los mecanismos de financiación alternativa como el *crowdfunding*, la inversión colectiva o el capital riesgo.

Desde esta perspectiva, además de las medidas de incentivo fiscal a favor de la inversión privada en *startups* contenidas en el proyecto de ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes, otra posible forma de estímulo fiscal que podría valorarse atendiendo a experiencias de Derecho comparado sería incentivar el *crowdlending* en favor de pequeñas y medianas empresas que inician su actividad. En Bélgica se ha establecido la exención de los intereses sobre préstamos a empresas emergentes concertados a través de plataformas de *crowdfunding* reguladas. La exención se limita a los intereses derivados de préstamos de hasta 15.860 euros (importe indexado para el ejercicio 2021) por contribuyente persona física y año, extendiéndose a los percibidos durante los cuatro primeros años del préstamo.

Por otra parte, respecto a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación contenida en el artículo 68.1 LIRPF, además de las modificaciones previstas en el proyecto de ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes, podría valorarse la conveniencia de ampliar el ámbito de este beneficio fiscal a la inversión en empresas de nueva creación a través de plataformas de financiación participativa reguladas u otros vehículos de financiación que permitan la consecución del mismo objetivo de forma indirecta. Este método se aplica en Bélgica y tiene la ventaja de atenuar los problemas de gestión que una multiplicidad de pequeños accionistas puede generar para el emprendedor, además de garantizar un cierto grado de protección y control a través de la intermediación de una plataforma de financiación participativa regulada⁵⁴².

Propuesta 79

Analizar e implantar medidas de incentivo fiscal de la microfinanciación de pequeñas y medianas empresas emergentes, en línea con la experiencia comparada

3.4.2. *Tratamiento fiscal de la remuneración*

Las medidas a adoptar pueden afectar tanto al IRPF, a través del tratamiento de los mecanismos de remuneración ligados a la participación en el capital y los beneficios (*stock options; phantom shares*), como a la propia tributación de las rentas empresariales en el Impuesto de Sociedades (de forma directa, mediante los tipos aplicables a la base, o diferida, a través del tratamiento específico de las rentas derivadas de determinados intangibles –*patent box*–).

Por una parte, la atracción y retención de talento e inversión en empresas innovadoras de reciente creación se ha articulado a través de fórmulas de participación en los beneficios (futuros), ligando a los empleados al éxito del proyecto e incentivando su participación productiva.

Las opciones de compra sobre acciones (*stock options*) permiten al trabajador compartir las ganancias y pueden ofrecerse de forma gratuita o por debajo de su valor de mercado. Fiscalmente, la remuneración en especie por diferencia entre el precio pagado por las acciones y su valor de mercado tributa como rendimientos del trabajo, si bien el artículo 42.3 f) del IRPF prevé su exención hasta 12.000 euros anuales (siempre que se oferten a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos; se mantenga la propiedad de las acciones al menos durante tres años; y la participación que confieran, directa o indirectamente incluyendo cónyuges y familiares hasta segundo grado, no supere el 5%), cuantía que el actual Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes eleva hasta 50.000 para las empresas consideradas como emergentes de acuerdo con esa misma legislación. Adicionalmente a estos rendimientos podrá aplicarse, con los límites legalmente establecidos, una reducción del 30% si han transcurrido más de dos

⁵⁴² De Pablo Varona (2018).

años desde la concesión de la opción de compra y su ejercicio. Posteriormente, en el momento de la venta de dichas acciones, la ganancia resultante sería considerada plusvalía, tributando en la base del ahorro (evitando la mayor progresividad de la base general).

Pese a sus ventajas, algunas de las limitaciones o potenciales inconvenientes de las opciones sobre acciones (la extensión a todos los trabajadores; el gravamen en el momento de ejercicio de la opción, no en el momento de la percepción de la liquidez derivada de la venta; la concesión no sólo de una participación en beneficios, sino de derechos económicos y políticos sobre la propiedad, gestión e información empresarial) han llevado en España a la utilización de las denominadas *phantom shares* o *virtual shares* como mecanismo de incentivo. Se trata de un acuerdo privado entre la empresa y el trabajador por el que se pacta una remuneración futura potencial (con posibles condiciones temporales o de recompra en cuanto a su ejercicio) asociada al valor de la empresa y su rentabilidad. En este caso se cuenta con las ventajas derivadas de la libertad en cuanto a los términos del pacto, al no tener una regulación específica análoga a las *stock options*, del desplazamiento en el tiempo de la tributación, la menor complejidad al no implicar aumentos de capital y la no concesión de derechos políticos. Por otra parte, sus inconvenientes son, por una parte, el menor grado de implicación en la empresa de los trabajadores –lo que al mismo tiempo puede tener componentes positivos–, pero sobre todo su tributación como rendimientos del trabajo sin ninguna ventaja especial en el momento de la percepción.

En los *rankings* informales de países por su capacidad de atraer y retener talento mediante el tratamiento de la remuneración, España no sale bien en comparación con otros países europeos y, sobre todo, de fuera de la UE⁵⁴³. Los regímenes mejor valorados son aquellos que desplazan en el tiempo hasta la realización de los derechos la tributación de los incentivos, flexibilizan su aplicación en términos administrativos y de selección de beneficiarios y los someten a tipos de gravamen equivalentes a los del capital o, en todo caso, reducidos respecto a los del trabajo.

En un entorno de competencia fiscal por la atracción de determinados trabajadores para su incorporación en proyectos de gran riesgo pero de potenciales grandes beneficios, el Comité considera que debería valorarse para su reforma el actual tratamiento de las opciones sobre acciones en relación con los implantados en los países de nuestro entorno, así como las condiciones para acceder a los potenciales tratamientos especiales, si bien dicho proceso en la actualidad está condicionado por los resultados finales del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. En particular, se propone y se valora positivamente la posibilidad, apuntada en el Proyecto de Ley, de desplazar temporalmente –hasta un máximo de diez años– el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra –su

⁵⁴³ Véase, por ejemplo, <https://www.indexventures.com/rewardingtalent/country-by-country-review>.

imputación— hasta el momento de su realización o el de admisión a cotización de las acciones (ya en un mercado de valores o cualquier otro sistema de negociación multilateral, español o extranjero), así como la rebaja de extensión de esta modalidad de retribución a todos los trabajadores, exigiendo en todo caso que la misma forme parte de la política retributiva general de la empresa.

Propuesta 80

El Comité considera que debería valorarse para su reforma el actual tratamiento de las opciones sobre acciones en relación con los implantados en los países de nuestro entorno, así como las condiciones para acceder a los potenciales tratamientos especiales, si bien dicho proceso en la actualidad está condicionado por los resultados finales del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. En particular, debería valorarse la posibilidad de desplazar temporalmente el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra, en línea con lo propuesto en el Proyecto de Ley.

Respecto a la tributación de las rentas empresariales en el Impuesto de Sociedades, el Comité ya ha abordado esta cuestión en el capítulo tercero de este Libro Blanco. En este punto sólo cabe reiterar que la rebaja temporal de los tipos de gravamen para todas las empresas de reciente creación (al 15% en los dos primeros años en los que se registre base imponible positiva) o para las calificadas como emergentes de acuerdo con el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes (15% en los cuatro primeros años), si bien es consecuente con la atenuación del riesgo del emprendimiento, no es una medida que en general pueda considerarse muy efectiva, por desplazar temporalmente su efectividad al momento en el que se alcancen los beneficios, al mismo tiempo que puede incentivar estrategias de planificación fiscal. En este punto, el Comité recomienda la evaluación de la experiencia existente respecto a la aplicación de esta tributación reducida de cara a su posible reforma en el futuro para asegurar su eficacia. En relación con la novedad introducida por el Proyecto de Ley en cuanto a la concesión de aplazamientos automáticos y sin garantía en los dos primeros años en los que la base imponible sea positiva (12 meses en el primero y 6 en el segundo), el Comité considera que puede ser una medida positiva, si bien, como en el caso anterior, no especialmente relevante para el fomento del emprendimiento, debiéndose evaluar una vez que se disponga de información para ello.

De igual forma, en el capítulo dedicado a la imposición societaria ya se ha analizado el régimen de *Patent Box*, recomendando el mantenimiento de su regulación actual a la espera de la Directiva que regule la aplicación de los contenidos del Pilar II en el ámbito de la UE, así como condicionar el mantenimiento de este incentivo a una evaluación de su impacto efectivo en el desarrollo de la actividad I+D y a la creación y fortalecimiento del valor de activos intangibles con efectos positivos en la competitividad de las empresas españolas.

Propuesta 81

El Comité reitera la valoración de la utilización de tipos de gravamen reducidos y del régimen de *Patent Box* ya realizado en el capítulo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, recomendando en ambos casos la evaluación de la experiencia existente respecto a la aplicación de estas medidas de cara a su posible reconsideración.

3.4.3. Compensación de pérdidas y tratamiento de los gastos

La forma en la que se permite la compensación de las bases imponibles negativas, así como la consideración fiscal de los gastos (en particular de las amortizaciones a efectos de consideración como gastos deducibles y de los gastos en I+D+i para dar lugar a la aplicación de deducciones incentivadoras) se ha tratado en detalle en el capítulo correspondiente al análisis del Impuesto de Sociedades en cuanto a las condiciones generales de su articulación.

Sin embargo, en lo relativo al fomento del emprendimiento y la innovación, dadas las características especiales de estas actividades, ya resaltadas a lo largo de este capítulo (requerimiento de una elevada inversión inicial, elevado riesgo, ganancias desplazadas en el tiempo), el Comité considera que las reglas generales deben adaptarse al fomento y, fundamentalmente, no desincentivo de las nuevas actividades. Por ello, considera que, en primer lugar, las empresas de nueva creación⁵⁴⁴ deberían exceptuarse de las limitaciones a la compensación de pérdidas (porcentaje máximo de compensación del 70%) durante los primeros años –cuatro, en principio, por correspondencia con la vigencia de los tipos reducidos– de obtención de bases imponibles positivas. De igual forma, considera que debería permitirse la libertad de amortización a estas empresas durante sus primeros años de existencia (cinco o siete años, equiparándose al tratamiento de las empresas calificadas como emergentes).

Adicionalmente, dentro de la reforma general de los incentivos al I+D+i para mejorar el acceso a los mismos y, con ello, su eficiencia, debería facilitarse el acceso a las opciones de monetización de los créditos fiscales en los primeros años de vida de las nuevas empresas (de nuevo, cinco o siete).

Por supuesto, todas estas medidas deberían venir acompañadas de las cautelas, ya existentes en la legislación, por ejemplo, para la aplicación de tipos reducidos, con la finalidad de evitar el falseamiento del carácter de empresa de nueva creación y el aprovechamiento fraudulento de estas medidas.

En su conjunto, el Comité considera que la total compensación de pérdidas, la libertad de amortización y la posibilidad de acceder a las ventajas para la I+D+i mediante su monetización sin

⁵⁴⁴ Incluyendo un plazo retroactivo respecto a la aprobación de la reforma para evitar efectos indeseados sobre la creación de empresas.

esperar a que se concreten en una menor tributación, podrían contribuir a estimular el emprendimiento y la innovación.

Sin perjuicio de lo ya indicado, el Comité advierte y valora positivamente que la aplicación efectiva de los incentivos fiscales mencionados en los apartados 3.4.1, 3.4.2 y 3.4.3, contenidos en el actual Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, se condicione a su autorización por la Comisión Europea en el marco de sus competencias respecto a las ayudas de Estado (disposición adicional séptima del referido Proyecto de Ley).

Propuesta 82

El Comité considera que las empresas de nueva creación deberían exceptuarse de las limitaciones a la compensación de pérdidas durante los primeros años de obtención de bases imponibles positivas. De igual forma, considera que debería permitirse la libertad de amortización a estas empresas durante sus primeros años de existencia (cinco o siete años, equiparándose al tratamiento de las empresas calificadas como emergentes).

Adicionalmente, dentro de la propuesta de este Comité de reforma integral del actual esquema de beneficios fiscales a la I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, el Comité considera pertinente establecer medidas específicas dirigidas a facilitar la aplicación de tales beneficios a las empresas innovadoras de reciente creación y a aquellas que impulsan procesos de innovación más disruptivos, facilitando el acceso a las opciones de monetización de los créditos fiscales en los primeros años de vida de las empresas (de nuevo, cinco o siete). El Comité considera que la compleja articulación del actual régimen opcional de aplicación de estos beneficios fiscales, en particular, los problemas generados por el límite de la deducción y por la insuficiencia en la cuota, explica que su impacto en términos recaudatorios haya sido menor del esperado. Por ello, se propone la sustitución de este régimen opcional por un régimen inspirado en el mismo, pero de aplicación para las entidades innovadoras que cumplan determinados requisitos (un gasto reconocido como fiscalmente deducible en IT hasta 1 millón de euros y en I+D de hasta 5 millones de euros). El Comité propone para estos casos la eliminación del límite de aplicación de las respectivas deducciones sobre la cuota íntegra minorada y, en caso de insuficiencia de cuota, aplicación de la monetización en el ejercicio de la liquidación, sin descuento alguno de las cantidades devengadas y sin requisitos adicionales para su aplicación.

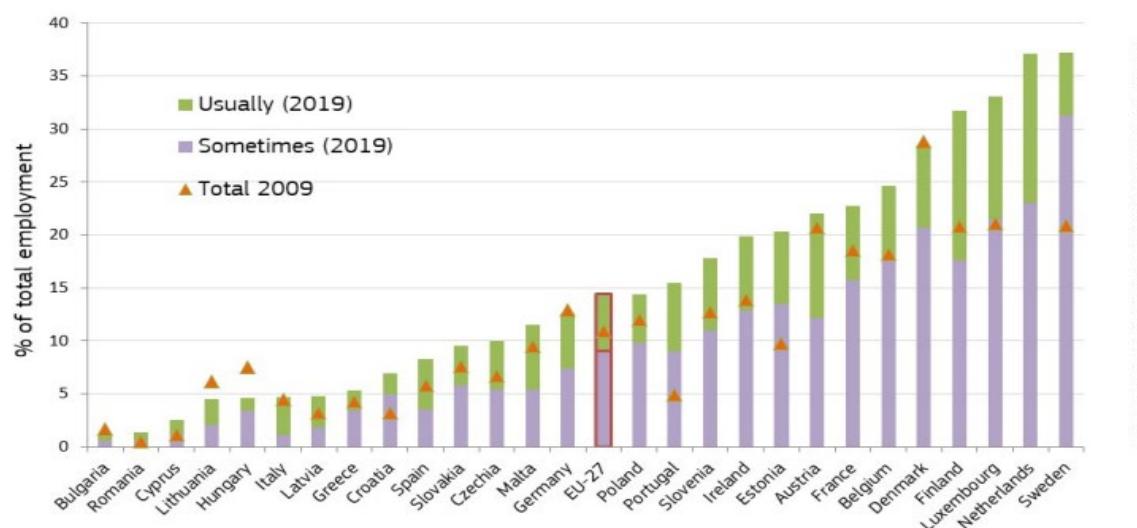
Por supuesto, todas estas medidas deberían venir acompañadas de las cautelas para evitar el falsoamiento del carácter de empresa de nueva creación y el aprovechamiento fraudulento de las mismas.

3.5. Medidas tributarias complementarias

Los efectos económicos de la globalización, las nuevas tecnologías y la digitalización no se circunscriben a la actividad empresarial. También favorecen una movilidad internacional creciente de trabajadores y profesionales, impulsan nuevas formas de trabajo a distancia (teletrabajo) y propician la aparición de nuevas actividades profesionales (creadores de contenidos digitales).

El teletrabajo no es una realidad nueva, pero ha experimentado una gran expansión por el desarrollo de la digitalización y como consecuencia de la pandemia generada por la COVID-19. En la mayoría de los países de la UE, el teletrabajo creció lentamente hasta 2019, principalmente el teletrabajo ocasional, experimentando un fuerte incremento en 2020. El porcentaje de ocupados que trabajaba habitualmente (más de la mitad de los días laborables) desde su domicilio en la UE-27 en 2019 fue del 5,4%, cifra similar a la existente en 2009. Durante el mismo período, la proporción de empleados que trabajaban al menos ocasionalmente desde sus hogares aumentó del 5,2% en 2009 al 9% en 2019. En conjunto, el porcentaje de ocupados que trabajó habitualmente (más de la mitad de los días laborables) y ocasionalmente desde su domicilio en la UE-27 entre 2010 y 2019 pasó del 11,2 % al 14,4%, alcanzando el 21% en 2020⁵⁴⁵.

Gráfico IV.26
Prevalencia del teletrabajo en los Estados miembros de la UE



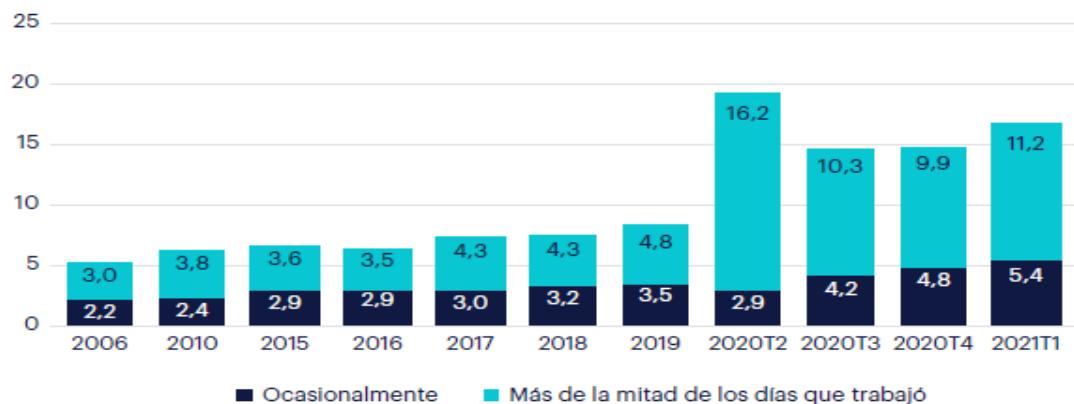
Fuente: Milasi *et al.* (2020).

En España, la pandemia también ha generado un fuerte aumento del teletrabajo. El porcentaje de ocupados que trabajaban desde su domicilio habitualmente aumentó del 4,8% en 2019 al 16,2% en el segundo trimestre de 2020, tras mantenerse relativamente constante en los 15 años anteriores (pasando del 3% al 4,8%). Respecto al porcentaje de ocupados que trabajó desde su domicilio ocasionalmente los cambios no son tan profundos en el mismo período, pero también muestran una tendencia al alza. La relajación progresiva del confinamiento ha conllevado una reducción del teletrabajo habitual hasta situarse en el 11,2% en el primer trimestre de 2021 y en

⁵⁴⁵ Milasi *et al.* (2020).

el 9,4% en el segundo trimestre de 2021, valor que todavía dobla al existente antes del confinamiento⁵⁴⁶.

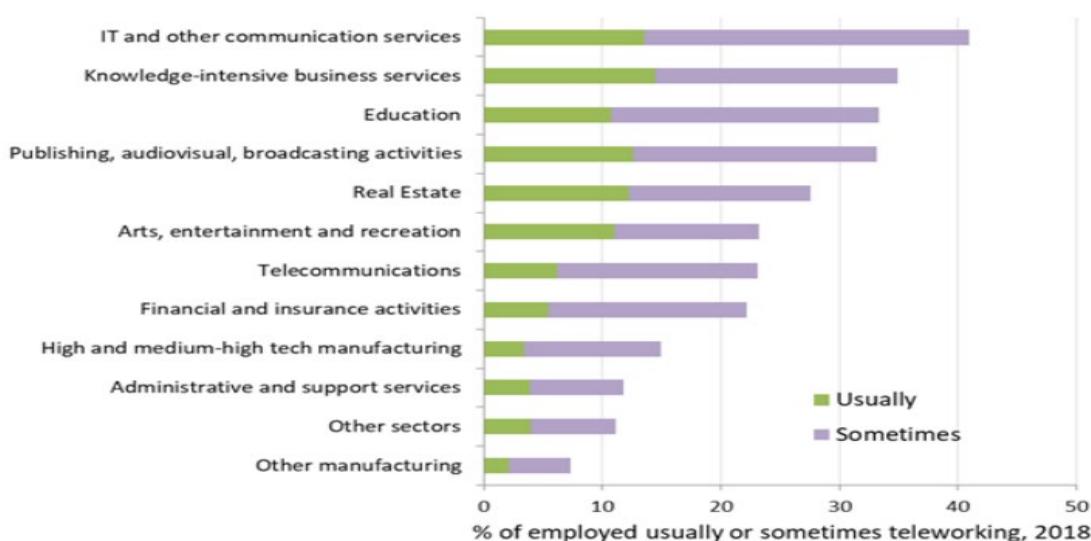
Gráfico IV.27
Población ocupada, por la frecuencia con la que trabaja desde su domicilio (2006-2021)



Fuente: Randstad Research (2021).

Detrás de estas cifras generales, tanto a nivel europeo como interno, existen importantes diferencias por el perfil de trabajadores, sector de actividad, tipo de empresa, región y género.

Gráfico IV. 28
Prevalencia del teletrabajo por sectores de actividad en UE-27



Fuente: Milasi *et al.* (2020).

⁵⁴⁶ Randstad Research (2021); Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (2021b).

Por otra parte, las nuevas tecnologías y la digitalización han favorecido la aparición y rápida expansión de nuevas profesiones como los creadores de contenido digital (también denominados *youTubers*, *Instagramers*, *bloggers* o *influencers*) que desarrollan sus actividades a través de plataformas digitales. Distintas estimaciones⁵⁴⁷ apuntan que hay más de 50 millones de creadores de contenidos a nivel mundial, de los que más de 2 millones podrían considerarse profesionales. Se trata del tipo de negocio que más ha crecido a nivel exponencial en los últimos años, pese a que cuenta con aproximadamente 10 años de vida. Por ejemplo, en 2019, *YouTube*, proveedor de servicios de *Google*, facturó un total de 15.150 millones de dólares según los datos económicos proporcionados por su matriz *Alphabet*. Además, el número de canales (de usuarios) que ingresaban más de 100.000 dólares al año aumentó en 2019 en un 40%, y los que ingresaban más de 10.000, un 50%⁵⁴⁸.

En el caso de España, *2btube* (agencia especializada en este sector) concluye que hay más de 134.000 creadores con más de 1.000 seguidores en alguna de sus cuentas; más de 40.000 con más de 10.000 seguidores; más de 7.500 con más de 100.000 seguidores y 691 creadores con más de un millón de seguidores⁵⁴⁹. La asociación española de anunciantes indicaba en su Barómetro Digital de 2019 que, durante ese año, los anunciantes destinarían un 10,9% de su presupuesto para publicidad a través de medios digitales en campañas con *influencers*⁵⁵⁰. Ese porcentaje se habría elevado hasta el 25,5% en 2021, según los datos del Barómetro Digital de 2021⁵⁵¹.

Estas nuevas realidades suponen un doble reto para nuestro sistema tributario. De un lado, el uso de las nuevas tecnologías en el trabajo y la actividad profesional es un factor que puede favorecer la deslocalización de determinados contribuyentes, imposibilitando la tributación de las rentas derivadas de sus actividades laborales o profesionales como residentes en nuestro territorio, pero también como no residentes dada la deficiente adaptación a estas nuevas realidades, de los puntos de conexión actualmente aplicables para la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en nuestro país. De otro, es preciso analizar si las actuales normas impositivas se adaptan a estas nuevas actividades laborales o económicas.

Seguidamente se abordarán, en primer lugar, los problemas relacionados con los criterios de determinación de la residencia fiscal ante la creciente movilidad internacional de las personas físicas, así como la tributación internacional de las rentas obtenidas por los trabajadores dependientes. Tras ello, se analizarán y realizarán propuestas de adaptación de nuestro sistema tributario ante la aparición de las nuevas actividades laborales o económicas o profesionales.

⁵⁴⁷ <https://www.ejecutivos.es/noticias/7500-influencers-viven-creacion-contenidos>.

⁵⁴⁸ https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/google-desvela-datos-facturacion-youtube-millones-netflix_0_1324967855.html.

⁵⁴⁹ Datos han sido extraídos de la herramienta Tubular Labs.

⁵⁵⁰ <https://www.informaticplus.com/barometro-digital-2019-asociacion-espanola-de-anunciantesaea-e-isdi>.

⁵⁵¹ <https://www.anunciantes.com/download/barometro-digital-2021/>.

3.5.1. Residencia fiscal de las personas físicas y problemas de deslocalización

La movilidad internacional es una realidad en determinados colectivos de trabajadores (v. gr. directivos, trabajadores altamente cualificados) y profesionales (v. gr., artistas, deportistas, generadores de contenidos digitales), circunstancia que genera posibles cambios de residencia (fiscal y no fiscal). El fenómeno del teletrabajo ahonda en esta realidad, pues su característica definitiva es la posibilidad de prestar un servicio laboral o profesional a distancia, sin necesidad de presencia física en una ubicación determinada, gracias a las redes de telecomunicación. Cuando el trabajo en remoto se desarrolla en un contexto internacional puede llegar a ser frecuente que el trabajador o profesional resida y trabaje físicamente en un Estado y el fruto de su trabajo o actividad profesional se encuentre en otra jurisdicción.

Estas nuevas modalidades de trabajo y actividades profesionales, en proceso de expansión en los últimos años, otorgan mayor libertad a la hora de decidir dónde fijar la residencia. Entre los factores a tener en cuenta, sobre todo por parte de las personas físicas de rentas más altas, la carga fiscal soportada sobre las rentas del trabajo o los rendimientos profesionales puede ser un factor a ponderar.

La residencia en territorio español es un requisito de la condición de contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [art. 8.1 a) LIRPF], quienes están obligadas a declarar por su “renta mundial” con independencia del lugar donde hayan obtenido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 2 LIRPF). El artículo 9.1 de la Ley reguladora de este impuesto establece dos criterios de cuya concurrencia dependerá considerar a una persona como residente fiscal en nuestro territorio, sin establecer ningún orden de prelación entre ellos. El primero (letra a) es la permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, para cuya determinación se computarán las ausencias esporádicas⁵⁵² (salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, normalmente a través de un certificado de residencia fiscal). El segundo (letra b) es que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. Solo se ponderan las variables económicas (no familiares) del contribuyente. A falta de una definición más precisa en la norma de este concepto jurídico indeterminado, el núcleo de intereses económicos suele interpretarse como el lugar en que se localiza la mayor parte de sus inversiones, donde radica la sede de sus negocios, desde donde gestiona y administra su patrimonio o en el que obtiene la mayor parte de sus rentas.

⁵⁵² En relación con la noción de “ausencia esporádica” contenida en el artículo 9.1, letra a) de la LIRPF, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. nº 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha establecido que “debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”.

Junto a los criterios anteriores, el artículo 9.2, letra b) *in fine* establece una presunción *iuris tantum* de residencia fiscal en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él. Esta presunción también quedará desactivada si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro Estado.

Los criterios citados han sido los tradicionalmente utilizados en la legislación española y también son habituales en el Derecho comparado, aunque con diferencias significativas. Los criterios más extendidos entre los países comunitarios combinan los criterios de permanencia en el territorio (más de 183 días al año), con la existencia de una vivienda principal o permanente y el centro de intereses económicos y vitales (Alemania, Austria, Bélgica, Chequia, Eslovaquia, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Polonia). No obstante, en algunos casos la condición de residente puede adquirirse o presumirse con la inscripción en el registro civil (Bélgica, Italia)⁵⁵³. Además, en los últimos tiempos, proliferan regímenes híbridos o de semi residencia (“residentes no domiciliados” en Reino Unido, Irlanda, Chipre o Malta, “residentes no habituales” en Portugal, régimen para “nuevos residentes” en Italia o “régimen para trabajadores desplazados” en Grecia) que llevan aparejados una tributación reducida y de base territorial.

La determinación de la residencia fiscal en territorio español es una cuestión fáctica que requiere un análisis caso por caso y una valoración de todas las pruebas aportadas. No obstante, los criterios empleados en el artículo 9.1 de la ley del IRPF presentan debilidades como factores de atracción de la residencia fiscal, especialmente en un contexto donde la persona física puede prestar sus servicios laborales o profesionales de forma remota sin conexión con el territorio.

La presencia temporal durante 183 días en territorio español es un criterio fáctico de muy difícil comprobación, en especial cuando no existen controles fronterizos. Para evitar que este criterio carezca de virtualidad se computan como período de permanencia las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en un país tercero.

El criterio del núcleo principal o la base de las actuaciones o los intereses económicos pretende atraer hacia la obligación personal de contribuir a personas que escapan del ámbito del impuesto localizando su residencia (a través del criterio de permanencia temporal, la adquisición o disfrute de una vivienda permanente o, incluso el registro formal) en otros países. Su principal problema, además de su indeterminación, es que conforme a la interpretación administrativa y judicial de este precepto cobra especial importancia el lugar desde el que se realiza la actividad de la que se obtienen las principales fuentes de renta⁵⁵⁴, extremo que se torna especialmente problemático para localizar la residencia fiscal en España en la medida en que las nuevas tecnologías y las plataformas *online* permiten obtener fuentes de renta desde muy distintos puntos de la geografía mundial.

⁵⁵³ IBFD (2021).

⁵⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006 (rec. nº 3400/2001); sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de abril de 2010 (rec. nº 225/2008); DGT CV 3084/2013, de 17 de octubre de 2013.

En cuanto al criterio de carácter familiar, su configuración como presunción *iuris tantum* le confiere una relevancia menor respecto a los otros dos criterios.

Siendo conscientes de la complejidad de la tarea, los problemas advertidos deben llevar, a juicio del Comité, a reflexionar sobre la adecuación de los criterios determinantes de la residencia fiscal a efectos de IRPF y su posible revisión y actualización, aproximándolos a los criterios aplicables en los CDI en casos de conflictos de doble residencia⁵⁵⁵ (a los que nos referiremos seguidamente).

Por otra parte, como cuestión relacionada con la residencia fiscal, cabe recordar que el período impositivo en el IRPF coincide con el año natural, sin que se prevean períodos inferiores salvo en el supuesto de fallecimiento del contribuyente (arts. 12 y 13 LIRPF). En los casos de cambio de residencia fiscal esta circunstancia puede generar problemas de doble residencia (y consiguientes problemas de doble imposición) al entrar en juego los criterios de determinación de la residencia fiscal existentes en otras jurisdicciones⁵⁵⁶. El Comité es consciente de que la postura de las autoridades españolas sobre la indivisibilidad del período impositivo no se limita a la esfera interna, proyectándose también en el ámbito internacional a través de las observaciones realizadas por España a los comentarios al artículo 4 del MC OCDE⁵⁵⁷. Sin embargo, teniendo en cuenta el contexto actual de movilidad internacional creciente de las personas físicas, debería reflexionarse sobre la posibilidad de flexibilizar la regulación nacional del período impositivo en supuestos de cambio de residencia fiscal para evitar la aparición de conflictos de doble residencia y supuestos de doble imposición. Su introducción también podría servir para evitar tener que acudir a un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente fiscal en uno u otro Estado.

Propuesta 83

El Comité propone valorar un posible replanteamiento de los criterios determinantes de la condición de residente fiscal en España contenidos en el artículo 9.1 LIRPF para aproximarlos a los criterios aplicables en los CDI en casos de conflictos de doble residencia. En particular:

- a. El criterio de presencia temporal de 183 días podría compaginarse con la existencia de una vivienda habitual o permanente en territorio español (de forma similar a como se determina la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma –art. 72.1 LIRPF–).
- b. Debería definirse con mayor grado de detalle el criterio del núcleo principal o base de intereses económicos de forma directa o indirecta y seguir un modelo similar al existente en otros países de nuestro entorno, donde los factores para atribuir la condición de residente se definen con

⁵⁵⁵ Cubero Truyo y Toribio Bernárdez (2019), García Carretero (2020).

⁵⁵⁶ Vilches de Santos (2018).

⁵⁵⁷ Párrafo 26 de las observaciones a los comentarios al art. 4 MC OCDE 2017.

mayor precisión⁵⁵⁸. Esa descripción más exhaustiva del criterio económico no es incompatible con la posibilidad de plantear la integración de los actuales factores económico y de carácter familiar dentro de un criterio más amplio de “centro de intereses vitales”, lo que proporcionaría una mayor coherencia con los CDI y atribuiría un mayor protagonismo al criterio de carácter familiar ante la realidad creciente del teletrabajo.

- c. También podría valorarse si es posible establecer vínculos más claros entre la utilización de los servicios y prestaciones públicas y el criterio de residencia a efectos fiscales.

Propuesta 84

El Comité propone estudiar un posible fraccionamiento del período impositivo del IRPF en supuestos de cambios de residencia fiscal para evitar problemas de doble residencia y doble imposición.

La aplicación de diferentes criterios, por parte de los países, para determinar la condición de residente fiscal puede determinar un aumento de los conflictos de doble residencia habida cuenta de la movilidad creciente de las personas físicas en una economía globalizada y digital (más intensa en determinado tipo de perfiles profesionales y laborales), especialmente cuando determinadas jurisdicciones tienen regímenes fiscales en los que la simple adquisición (en arrendamiento o propiedad) de un inmueble a disposición del adquirente determine la condición de residente fiscal.

En caso de existir convenio de doble imposición, el conflicto de doble residencia se resolverá mediante la aplicación sucesiva de las reglas de desempate (*tie-break rules*) análogas a las contenidas en el artículo 4.2 del MC OCDE 2017. En primer término, se considerará que la persona física reside en el estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición –con independencia del título jurídico que habilite el uso de la vivienda–, entendida como una vivienda amueblada y acondicionada para un uso continuado como alojamiento permanente. Si se cuenta con una vivienda permanente en ambos países, se considerará residente fiscal de aquel Estado en el que tenga el centro de sus intereses vitales, comprendidas las relaciones personales, familiares, económicas y sociales más estrechas. Si el criterio anterior no resuelve el conflicto, se entenderá residente fiscal del Estado donde viva habitualmente, en el sentido de estar presente de manera

⁵⁵⁸ A modo de ejemplo, en Francia, el artículo 4B del *Code général des impôts* considera residentes fiscales a quienes cumplan cualquiera de los siguientes requisitos: (i) quienes tengan su hogar (*foyer*) en Francia - residencia habitual y permanente que incorpora criterios familiares- (de no tenerlo se atiende al criterio de residencia principal definido por la permanencia más de 183 días en territorio francés); (ii) quienes ejerzan una actividad profesional en Francia, por cuenta ajena o no, a menos que sea de forma accesoria; (iii) quienes tengan en Francia el centro de sus intereses económicos (se atiende al lugar de las principales inversiones, la sede de los negocios, el centro de las actividades profesionales o el lugar donde se obtiene la mayor parte de los ingresos).

usual, con mayor frecuencia o regularidad. Si la estancia habitual se produce en ambos Estados o en ninguno de ellos, se considerará residente fiscal del Estado del que sea nacional. Finalmente, si fuera nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el conflicto de común acuerdo.

Las reglas de desempate contenidas en el artículo 4.2 MC OCDE no responden adecuadamente al fenómeno de la movilidad creciente de las personas físicas en un contexto global y digital y podría ser conveniente aclararlas o precisarlas, a través de los comentarios al artículo 4, especialmente en relación con la interpretación de qué ha de entenderse por “vivienda permanente” a efectos de contrarrestar determinados esquemas de planificación fiscal, reforzando indicadores que aludan a la necesidad de arraigo. Se trata, no obstante, de una labor que trasciende la adopción de medidas unilaterales y que exige una tarea de impulso y coordinación en el seno de la OCDE.

Finalmente, la deslocalización de las personas físicas mediante el traslado de residencia a jurisdicciones fiscales más favorables es un problema al que el legislador español hace frente, anudiendo determinadas consecuencias fiscales al cambio de residencia como la imputación de rentas pendientes de integrar en la base imponible cuando se produce el traslado de residencia (art. 14.3 LIRPF) o mediante el establecimiento de impuestos de salida (art. 95 *bis* LIRPF). No obstante, el artículo 8.2 de la LIRPF contiene una regla antiabuso dirigida a las personas de nacionalidad española que pretendan trasladar su residencia fiscal a un paraíso fiscal, alargando la condición de residente fiscal en nuestro territorio el período impositivo en el que se materialice el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes. A juicio del Comité, esta cláusula antiabuso debería mejorarse en un doble sentido. De un lado, la referencia a los “paraísos fiscales” debería sustituirse por el concepto de “jurisdicción no cooperativa” previsto en la Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, cuyo artículo 16 modifica la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, así como concretar de forma precisa a efectos de este impuesto el criterio “nivel impositivo considerablemente inferior”. Como se ha advertido en otros capítulos de este Libro Blanco, es prematura e incierta la conclusión de que esta nueva calificación pueda aplicarse a determinadas jurisdicciones, sobre todo aquellas que son Estados miembros de la UE o con las que España ha firmado un Acuerdo de Intercambio de Información o un CDI. No obstante, el apartado 5 de la mencionada disposición adicional reconoce la aplicación de la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas con aquellos países con los que tengamos CDI, en la medida en que no sea contraria a sus disposiciones. En segundo lugar, convendría atemperar el rigor de la cláusula antiabuso permitiendo acreditar al contribuyente que el cambio de residencia fiscal no es abusivo, tal y como se prevé, por ejemplo, en cláusulas antiabuso análogas existentes en Italia o Portugal.

Del mismo modo, el Comité entiende que debería modificarse el artículo 9.1, letra a), *in fine*, de la Ley del IRPF en relación con la acreditación del cómputo de las ausencias esporádicas. Este precepto exige que para que las ausencias esporádicas dejen de computar como período de perma-

nencia el contribuyente debe acreditar su residencia fiscal en otro país. No obstante, dicha acreditación no basta en el supuesto de países o territorios considerados como paraísos fiscales, pudiendo la Administración tributaria exigir que se pruebe la permanencia en este último durante 183 días del año natural. La referencia a los paraísos fiscales debería sustituirse por el concepto de “jurisdicción no cooperativa”, sin perjuicio de cautelas sobre su aplicación antes planteadas.

Propuesta 85

Modificar la cláusula antiabuso del artículo 8.2 de la LIRPF para aplicarla a las personas de nacionalidad española que trasladen su residencia fiscal a “jurisdicciones no cooperativas”, concretando de forma precisa el criterio de “nivel impositivo considerablemente inferior” a efectos de IRPF y permitir acreditar al contribuyente que el cambio de residencia fiscal no tiene carácter abusivo.

Propuesta 86

Modificar el artículo 9.1, letra a), *in fine*, de la LIRPF sobre la acreditación del cómputo de las ausencias esporádicas, sustituyendo la referencia a “paraísos fiscales” por “jurisdicciones no cooperativas”.

3.5.2. Tributación internacional de las rentas del trabajo

La preocupación internacional por alinear el orden fiscal internacional con los desafíos planteados por la economía digitalizada se ha centrado fundamentalmente en la imposición societaria, sin prestar apenas atención a los efectos de este fenómeno en la imposición sobre la renta de las personas físicas.

La identificación del país de residencia (del perceptor de la renta) y el país de la fuente (en el que se obtiene la renta) es esencial para la aplicación de las reglas de reparto de la potestad tributaria establecidas en los CDI. En el caso de las rentas del trabajo, el artículo 15 MC OCDE establece la tributación exclusiva en el país de residencia del trabajador con carácter general. No obstante, también podrán tributar en el Estado donde se realiza el trabajo (Estado de la fuente), aunque solo cuando el trabajador permanezca en ese Estado más de 183 días o las rentas sean pagadas (y, por tanto, deducibles) por una entidad o un establecimiento permanente ubicado en el Estado de la fuente. En todo caso, para que este último Estado pueda someter a tributación la renta obtenida es preciso que exista “presencia física” del trabajador⁵⁵⁹. Si dicha presencia física no existe (porque trabaje en remoto desde su país de residencia) la renta del trabajo tributará de forma exclusiva en el país de residencia.

Si se sigue extendiendo como hasta ahora el teletrabajo internacional no debería tardarse en abrir el debate sobre si las rentas derivadas del trabajo a distancia deben tributar en el país de

⁵⁵⁹ Cfr. Comentarios al artículo 5 MC OCDE (2017), párrafos 1 y 5.

residencia del trabajador, donde se realice el trabajo o en el país de residencia del pagador, extremo también relacionado con la obligación de practicar retenciones por el empleador no residente. A juicio del Comité, el crecimiento del trabajo *online*, especialmente significativo a raíz de la pandemia, pone de manifiesto la inadecuación de la norma de atribución de las rentas del trabajo (art. 15 MC OCDE), en especial el requisito de realización del trabajo en el Estado de la fuente. Parece evidente la incompatibilidad del requisito de “presencia física del trabajador” con la realidad actual del teletrabajo (similar a la exigencia de “lugar fijo de negocios” en relación con el establecimiento permanente), sin que se haya aprovechado la actualización del MC OCDE 2017 para afrontar este problema, al haberse centrado los trabajos del Plan BEPS exclusivamente en la tributación internacional de las rentas societarias, soslayando las dificultades que afectan a la fiscalidad internacional de las personas físicas.

En ausencia de CDI, un Estado podría establecer unilateralmente la sujeción de las rentas del trabajo obtenidas por un no residente, satisfechas por un empleador residente. No es el caso de España en la actualidad. El artículo 13.1, letra c), 1º, del TRLIRNR establece la sujeción de los rendimientos del trabajo obtenidos por no residentes “cuando deriven, directa o indirectamente”, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Otro problema relacionado con la normalización del teletrabajo internacional es si la presencia del trabajador en un determinado Estado, aunque trabaje en su domicilio, significa que el empleador no residente en ese mismo Estado tiene un EP en el país de residencia del teletrabajador. Este último puede dar lugar a un EP del empleador si actúa como agente dependiente o si la oficina en el domicilio del teletrabajador se usa de forma continuada para ejercer una actividad para la empresa y de los hechos y circunstancias del caso puede concluirse que la empresa ha obligado a esa persona a utilizar ese emplazamiento para el ejercicio de su actividad (*home office*)⁵⁶⁰. Por ahora, la DGT rechaza que surja ese EP por el solo hecho de que se trabaje a distancia desde España para una empresa extranjera, sobre todo si el empleador no actúa en esa jurisdicción a través de ese empleado. En ausencia de EP, el empleador no tendrá generalmente ninguna presencia en España con las consecuencias que de ello derivan desde la perspectiva de las obligaciones de practicar retención sobre los salarios que satisfaga al trabajador (arts. 99 LIRPF y 76 RIRPF)⁵⁶¹.

Propuesta 87

España, como país miembro de la OCDE, debería trabajar en el seno de esta organización por una reconsideración del artículo 15.2 del MC OCDE y sus comentarios, en particular, sobre una posible tributación en la fuente cuando en este territorio resida el pagador de la renta del trabajo, con independencia de que exista o no presencia física del trabajador.

⁵⁶⁰ MC OCDE (2017): comentarios al artículo 5.1, párrafos 18 y 19.

⁵⁶¹ DGT, CV3286-17, de 27 de diciembre; DGT CV0597-20, de 16 de marzo.

Propuesta 88

Replantear el punto de conexión para las rentas del trabajo del artículo 13.1, letra c), 1º, del TRLIRNR, incluyendo el criterio de la residencia en territorio español del pagador, para que, al menos en ausencia de CDI, España pudiera ejercer su jurisdicción tributaria.

Desde la óptica de las personas físicas residentes en España que obtienen rentas del trabajo en el extranjero, el artículo 7 p) de la Ley del IRPF recoge una exención para las rentas obtenidas por trabajadores residentes en España como consecuencia de su desplazamiento al exterior (con el límite de 60.100 euros anuales). El origen de esta exención se encuentra en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que establecía un modelo de exención condicional, al incorporar una cláusula de sujeción impositiva en el extranjero (*subject to tax clause*)⁵⁶². Sin embargo, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, realizó algunos cambios sustantivos en la regulación de la exención, entre ellos, la eliminación del requisito de sujeción impositiva en el extranjero. En su redacción actual, el artículo 7 p) de la Ley 35/2006 contempla la exención de rendimientos del trabajo percibidos por los trabajos efectivamente realizados en el extranjero en los que concurran básicamente dos requisitos: que se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un EP radicado en el extranjero; y que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF. Este último requisito se entenderá cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI que contenga cláusula de intercambio de información.

Por tanto, la propia evolución legislativa del precepto ha llevado a que, en la actualidad, el artículo 7 p) no exija una tributación mínima en el extranjero, de modo que esta puede ser cero como consecuencia de un convenio multilateral, de un CDI o de la propia normativa interna del país de la fuente⁵⁶³.

A juicio del Comité, dados los problemas de igualdad que plantean los sistemas de exención incondicional en los que el Estado de residencia del contribuyente declara exentas las bases impositivas prescindiendo absolutamente de la actividad impositiva realizada por el Estado de la fuente, debería reforzarse la exigencia de tributación efectiva en el Estado de empleo para impedir situaciones de doble no imposición. La condición prevista a este respecto en la norma (que el país en el que se realiza el trabajo aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF) parece insuficiente para evitarlo.

⁵⁶² El artículo 5 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del IRPF señalaba que “se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos (...)”.

⁵⁶³ DGT, CV0665-13, de 4 de marzo; CV1685/2005, de 5 de agosto.

Propuesta 89

En la exención contemplada en el artículo 7 p) debería valorarse reforzar la exigencia de tributación efectiva en el Estado de empleo para evitar situaciones de doble no imposición, al menos en ausencia de convenio.

3.5.3. *Tratamiento fiscal del teletrabajo en España*

A raíz de la expansión del teletrabajo como consecuencia de la crisis sanitaria, el legislador español ha regulado de forma específica y autónoma el trabajo a distancia y el teletrabajo (como modalidad del primero), a través del Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, posteriormente tramitado como Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia⁵⁶⁴. Esta Ley tiene como objeto potenciar y clarificar el panorama laboral del trabajo a distancia y fijar los derechos y obligaciones de los agentes que opten por el teletrabajo. Sin embargo, no afronta la dimensión fiscal del teletrabajo.

La Ley 10/2021 establece el derecho de las personas que trabajan a distancia, y consiguiente obligación para el empleador, de disponer de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la actividad (art. 11), así como el derecho al abono o compensación por parte de la empresa de los gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados para el desarrollo de la actividad laboral, pudiendo establecerse en los convenios o acuerdos colectivos el mecanismo para la determinación del abono o compensación (art. 12). En el acuerdo de trabajo a distancia suscrito entre empresa y trabajador deberán recogerse, entre otros extremos, el inventario de los medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del trabajo a distancia concertado (incluidos consumibles y elementos muebles), así como vida útil o periodo máximo para la renovación, y la enumeración de los gastos que pueda tener el trabajador por el hecho de prestar servicios a distancia, forma y momento del abono (art. 7). Para las empresas, los gastos generados en virtud de estas nuevas obligaciones laborales serán generalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumplan determinados requisitos. Sin embargo, conforme a la legislación tributaria actual, surgen dudas sobre las consecuencias fiscales del teletrabajo para el trabajador en IRPF.

Si la empresa proporciona a los trabajadores los medios, equipos y herramientas necesarios para realizar el trabajo a distancia, cabe plantearse si es posible considerar que la cesión del mencio-

⁵⁶⁴ BOE nº 164, de 10 de julio de 2021. Paralelamente, se aprobó el Real Decreto-ley 29/2020, de 29 de septiembre, de medidas urgentes de teletrabajo en las AAPP y de recursos humanos en el Sistema Nacional de Salud para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que modifica el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del empleado Público (Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre), introduciendo un nuevo art. 47 bis relacionado con la implementación del teletrabajo en las distintas AAPP.

nado material es una retribución del trabajo en especie en la medida en que este pueda emplearse para fines particulares (art. 42.1 LIRPF). Dicha cesión de herramientas de trabajo imprescindibles para el desempeño del teletrabajador (equipos informáticos, mobiliario, material de oficina) constituye una obligación del empresario, careciendo de la naturaleza retributiva que caracteriza las rentas en especie (utilización de vivienda para uso particular, préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero, utilización de vehículos automóviles para fines particulares, etc.) y, por tanto, no existe rendimiento del trabajo en especie, aun cuando sea posible el uso residual de esa dotación de medios “para fines particulares” (de difícil valoración objetiva), pues puede entenderse que quien obtiene el beneficio principal por el uso de esos medios, equipos o herramientas con fines laborales es la propia empresa. Reforzaría esta idea la previsión contenida en los artículos 29 LIRPF y 22.4 RIRPF, relativos a los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, que permiten seguir considerando como tales los bienes (indivisibles) del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica, aun cuando se usen para necesidades privadas “de forma accesoria y notoriamente irrelevante”, esto es, se destinan al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles, durante los cuales se interrumpe el ejercicio de dicha actividad. Por otra parte, si ese uso accesorio para fines particulares se considerase renta del trabajo en especie y, por tanto, salario, además de los problemas de determinación del valor de mercado de esa disponibilidad del bien para uso privado (art. 43 LIRPF), su importe integraría la base de cotización de la Seguridad Social, y habría que practicar ingreso a cuenta. Igualmente, su consideración como renta en especie tendría implicaciones a efectos de IVA, puesto que las retribuciones en especie que realiza una empresa a sus trabajadores pueden considerarse prestaciones de servicios sujetas y no exentas⁵⁶⁵.

Por todo ello, el Comité considera que debería valorarse la incorporación de un nuevo apartado g) en el artículo 42.2 de la Ley 35/2006 en el que se clarifique que no tiene la consideración de rendimientos del trabajo en especie la cesión de uso de los medios, equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la prestación de trabajo a distancia de conformidad con el inventario incorporado en el acuerdo de trabajo a distancia firmado entre el trabajador y la empresa y, con lo establecido, en su caso, en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación, en los términos previstos en la Ley 10/2021.

En caso de entrega de cantidades en metálico por parte de la empresa al trabajador que abonen o compensen los gastos relacionados con el desempeño laboral (conexión a internet, consumo de energía, compra de equipo o material, etc.) hay que distinguir los supuestos en los que el empleador entrega partidas dinerarias a tanto alzado, de aquellos otros en los que el trabajador adquiere los citados instrumentos y la empresa reembolsa el importe justificado en la factura. En este último supuesto (reembolso justificado a través de la correspondiente factura) normalmente

⁵⁶⁵ DGT, CV0366-19, de 20 de febrero de 2019.

no estaremos ante un rendimiento del trabajo personal, ya que el trabajador ha adquirido el equipo o material para el desarrollo de su trabajo, pero ello será así siempre que el reembolso no sea superior al gasto pues, de serlo, podrá ser entendido como una remuneración dineraria⁵⁶⁶. Sin embargo, el tratamiento fiscal del primer supuesto presenta más problemas pues, atendiendo al artículo 42.1, segundo párrafo, de la LIRPF, podría entenderse que estamos en presencia de una retribución dineraria sometida al impuesto y sujeta a retención a cuenta. El análisis de los convenios colectivos muestra que los procedimientos establecidos por las empresas no son uniformes y mientras unas compensan gastos previa justificación, otras aplican una cantidad fija mensual a tanto alzado para compensar los gastos ocasionados por el teletrabajo⁵⁶⁷. Dado que en todos estos casos la finalidad es compensar unos gastos directamente relacionados con el trabajo, el Comité considera, como opción que podría valorarse en una futura reforma de la LIRPF, establecer un sistema de exención análogo al contemplado para las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia [arts. 17.1 d) LIRPF y 9 RIRPF], fijando una cantidad a tanto alzado que pudiera quedar excluida dentro de los límites que se establezcan reglamentariamente. Esta solución contribuiría a proporcionar un tratamiento fiscal más neutral entre trabajo presencial y a distancia, que no penalice o desincentive el desarrollo de estas nuevas formas de trabajo, y aportaría mayor seguridad jurídica. Es, también, la solución por la que están optando países de nuestro entorno, como Bélgica⁵⁶⁸ o Francia⁵⁶⁹.

Propuesta 90

Incorporar un nuevo apartado g) en el artículo 42.2 de la Ley 35/2006 en el que se clarifique que no tiene la consideración de rendimientos del trabajo en especie la cesión de uso de los medios,

⁵⁶⁶ DGT, CV0932-14, de 2 de abril, en relación con el importe que una empresa satisface a sus empleados para compensar el gasto producido por el servicio de telefonía.

⁵⁶⁷ Mories-Jiménez (2021).

⁵⁶⁸ Desde el 1 de abril de 2020, las compañías están obligadas a pagar a los teletrabajadores determinadas cantidades a tanto alzado en concepto de gastos relacionados con el teletrabajo (alquiler, conexión a internet, electricidad, calefacción, equipo informático, mobiliario y material de oficina). Estas cantidades no tributan en el impuesto personal sobre la renta del trabajador. *Vid. Circulaire 2020/C/100 relative aux dépenses propres à l'employer pur le télétravail*, modificada por *Circulaire 2021/C/20 relative aux interventions de l'employeur pour le télétravail*, www.fisconetplus.be.

⁵⁶⁹ En Francia las asignaciones a tanto alzado que las empresas realizan a los trabajadores por los gastos derivados del teletrabajo en casa están exentas del impuesto personal sobre la renta de 2020 hasta un límite máximo de 550 euros anuales. *Vid.*, https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContentenEnLigne/Download?id=0170A24F-650F-4C50-9285-06A4E9FBA6FB&filename=726%20-%20CP%20-%20Bruno%20Le%20Maire%20et%20Olivier%20Dussopt%20annoncent%20des%20mesures%20sp%C3%A9cifiques%20pour%20le%20traitement%20fiscal%20des%20frais%20professionnels%20engag%C3%A9s%20en%202020.pdf.

equipos y herramientas necesarios para el desarrollo de la prestación de trabajo a distancia de conformidad con el inventario incorporado en el acuerdo de trabajo a distancia firmado entre el trabajador y la empresa y, con lo establecido, en su caso, en el convenio o acuerdo colectivo de aplicación, en los términos previstos en la Ley 10/2021.

Propuesta 91

En el caso de entrega de cantidades en metálico a tanto alzado por parte de la empresa al teletrabajador, que abonen o compensen los gastos relacionados con el desempeño laboral, valorar el establecimiento de un sistema de exención análogo al contemplado para las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia [arts. 17.1 d) LIRPF y 9 RIRPF], fijando una cantidad a tanto alzado que pudiera quedar excluida dentro de los límites que se establezcan reglamentariamente.

3.5.4. El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (impatriados)

Los efectos económicos de la globalización, las nuevas tecnologías y la digitalización favorecen una creciente movilidad internacional de las personas físicas. Aunque este último fenómeno no es nuevo, su expansión ha llevado a muchos países de la UE a establecer, ampliar o desarrollar regímenes de tributación favorable para atraer a su territorio nuevos residentes. Así, mientras en 1994 solo existían cinco regímenes de este tipo en la UE (Reino Unido, Irlanda, Países Bajos, Bélgica y Dinamarca), en 2020 la cifra había aumentado hasta 28 regímenes fiscales especiales⁵⁷⁰.

Sin embargo, los mencionados regímenes especiales no tienen las mismas características subyacentes, ni se dirigen todos al mismo tipo de contribuyente. En algunos casos, tratan de captar o atraer determinados perfiles de trabajadores, profesionales o ejecutivos cualificados; en definitiva, de atraer o recuperar talento que contribuya al desarrollo y competitividad de los países, por lo que tienen una justificación económica y social que va más allá de la atracción de bases imponibles y son menos perjudiciales para la base imponible de los países vecinos. Otros, en cambio, simplemente buscan aumentar la base impositiva atrayendo determinadas rentas o patrimonios altos (v. gr. Chipre, Grecia o Italia) o pensionistas (v. gr. Chipre, Grecia, Portugal, Italia), erosionando la base imponible de otros países y alimentando un entorno de creciente competencia fiscal. Distintos países cuentan incluso con varios de estos regímenes aplicables en función del perfil de contribuyente no residente y del tipo de renta que desea atraerse (v. gr. Chipre, Grecia, Italia, Malta, Portugal). Algunas estimaciones recientes apuntan que más de 200.000 contribuyentes se benefician actualmente en la UE de este tipo de regímenes y que, en conjunto, generan una pérdida de ingresos de más de 4.500 millones de euros al año para el conjunto de la UE⁵⁷¹.

⁵⁷⁰ Flamant, Godar y Richard (2021).

⁵⁷¹ Flamant, Godar y Richard (2021).

El análisis de la evolución que se está produciendo en los distintos regímenes fiscales existentes en Derecho comparado para atraer a contribuyentes al impuesto sobre la renta de las personas físicas, permite constatar cómo la digitalización está contribuyendo a transformar una competencia fiscal centrada, inicialmente, en atraer a un pequeña proporción de individuos y, por tanto, de bases impositivas, en una nueva competencia fiscal en la imposición sobre la renta de las personas físicas que, como consecuencia de las nuevas tecnologías de la información y la digitalización, es susceptible de atraer un número cada vez mayor de personas físicas que pueden elegir dónde residir. El desplazamiento de bases impositivas derivadas de esta competencia fiscal entre Estados podría llegar a tener consecuencias de gran alcance, en la actualidad imposibles de medir, llevando a los países a competir fiscalmente por las bases imponibles e iniciando una carrera de competencia fiscal a la baja similar a la que se ha producido durante años en relación con el impuesto sobre sociedades, pero con consecuencias económicas y sociales potencialmente más relevantes, dada la importancia del IRPF en términos distributivos y recaudatorios⁵⁷².

Por ello, el Comité entiende que desde instancias europeas debería iniciarse una labor de coordinación de las políticas fiscales de los Estados en el contexto de la movilidad transfronteriza de las personas físicas, tanto a nivel internacional como, sobre todo, europeo, para sentar las bases y reglas comunes de juego que eviten distorsiones en la localización de las rentas de las personas físicas⁵⁷³.

España cuenta, desde el 1 de enero de 2004, con un régimen especial, opcional y temporal para trabajadores impatriados, regulado en el artículo 93 LIRPF y en los artículos 113 a 120 RIRPF. La finalidad con la que se creó este régimen, introducido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, fue atraer capital humano cualificado a nuestro país –aunque formalmente el precepto no precisa de cualificación o habilidad profesional en el impatriado– que aporte valor añadido a las empresas españolas y favorezca la movilidad de este tipo de personas en el sentido que demanda el actual contexto económico y social.

Este régimen fiscal es una de las diferentes medidas existentes en nuestro ordenamiento jurídico para la atracción y retención del talento⁵⁷⁴. Distintos estudios muestran que, aunque España está

⁵⁷² De la Feria y Maffini (2021).

⁵⁷³ La Comisión Europea ha propuesto recientemente la reforma del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, planteando la ampliación del ámbito de aplicación del Código para abarcar “los regímenes o medidas especiales de ciudadanía para atraer a expatriados o personas adineradas, a pesar de que a menudo son la puerta trasera para atraer de forma desleal a empresas e inversiones de otros países”. *Vid.* Comisión Europea (2020e), p. 5. Iniciativa apoyada por el Parlamento Europeo (Van de Velde y Cannas, 2021, pp. 37 y 38).

⁵⁷⁴ Otras medidas (no fiscales) con finalidad análoga se contemplan en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a emprendedores y su internacionalización, o en el Plan de Retorno a España. A este respecto, un estudio del *Centre for European Policy Studies* (CEPS, 2019) apunta que, entre 2007 y 2017, nuestro país sufrió una pérdida de 87.000 trabajadores con estudios superiores, que emigraron hacia

bien posicionada como país al que estaría dispuesto a trasladarse el talento –tanto digital como no digital– (situándose entre los 10 primeros destinos de un total de 180 países)⁵⁷⁵, ocupa una posición más modesta (29) en un ranking de 134 países en capacidad de atracción y retención de talento, mejorando la posición de Italia (35), pero lejos de los 10 primeros puestos entre los que se encuentran países europeos como Suiza (1), Dinamarca (4), Suecia (5), Países Bajos (6), Finlandia (6), Luxemburgo (8), Noruega (9) o Islandia (10). También están por encima de España, Reino Unido (12), Alemania (14), Irlanda (16), Bélgica (17), Austria (18), Francia (19), Estonia (22), Malta (23), República Checa (24), Eslovenia (26) y Portugal (28). Entre los aspectos a mejorar por nuestro país destaca la atracción del talento extranjero (43) y las habilidades profesionales y técnicas (57)⁵⁷⁶.

El régimen especial de impatriados del artículo 93 LIRPF ha sufrido importantes modificaciones a lo largo de los años (las más importantes mediante las leyes 26/2009 y 26/2014)⁵⁷⁷. En su redacción vigente, es aplicable a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, quienes podrán optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, siempre que cumplan tres requisitos: (i) no haber sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español; (ii) que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo⁵⁷⁸ (con excepción de los deportistas profesionales, expresamente excluidos de su aplicación) o de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos del artículo 18 LIS; y (iii) no obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Respecto a su contenido, la tributación en España se limita a las rentas obtenidas en territorio español, si bien, mientras se aplique el citado régimen optional, la totalidad de los rendimientos

otros destinos, principalmente europeos, debido a distintos factores (crisis económica, falta de empleo cualificado, etc.).

⁵⁷⁵ Boston Consulting Group & The Network (2019), *Decoding Digital Talent*, <https://www.bcg.com/publications/2019/decoding-global-talent>.

⁵⁷⁶ Lanvin y Monteiro (2021). Un análisis detallado en castellano de estos y otros datos pueden encontrarse en Del Alcázar Narváez (2022).

⁵⁷⁷ Esas modificaciones explican la introducción del régimen transitorio recogido en la disposición adicional decimoséptima de la LIRPF.

⁵⁷⁸ Esta condición se entiende cumplida cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento en este.

del trabajo obtenidos por el contribuyente se entiende obtenida en España⁵⁷⁹. A efectos de la liquidación del impuesto, se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. La base liquidable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en territorio español durante el año natural, diferenciando, a efectos de gravamen, dos bloques. A los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales [art. 25.1, letra f) TRLIRNR] se les aplicará la escala correspondiente a las rentas del ahorro (gravadas al 19, 21, 23 y 26% en función del importe de la base liquidable). Al resto de rentas que integran la base liquidable se les aplica un gravamen del 24%, siempre que aquella sea inferior o igual a 600.000 euros, y del 47% por encima de ese importe. Asimismo, los contribuyentes que se acojan al referido régimen opcional tributarán por obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, por el patrimonio neto sito en España del que sea titular.

Desde la óptica de la relación del artículo 93 LIRPF con los CDI, el hecho de que personas físicas que adquieren la condición de residentes en España y *a priori* deban tributar por su renta mundial, puedan, en virtud del ejercicio de esta opción tributaria, quedar sometidos a tributación en España solo por las rentas obtenidas en nuestro país (con la excepción de las rentas del trabajo), suscita problemas respecto a la consideración como residentes fiscales en España a efectos de la aplicación de los CDI de los impatriados que ejerciten dicha opción en aquellos convenios españoles que contengan la exclusión establecida en el artículo 4.1 del MC OCDE, pudiendo denegarse la aplicación del convenio por el Estado de la fuente⁵⁸⁰.

En los últimos años el régimen fiscal de impatriados ha perdido competitividad debido a la introducción en distintos países de nuestro entorno de nuevos regímenes especiales que buscan atraer no solo capital humano, sino también determinadas rentas o patrimonios relevantes, pensionistas o, de forma más reciente, los denominados “nómadas digitales” (personas que trabajan en remoto y cambian de residencia habitualmente).

⁵⁷⁹ Se prevé la deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo ingresados en ese período impositivo.

⁵⁸⁰ El art. 4.1 MC OCDE (2017) establece que el término “residente de un Estado contratante” no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. *Vid.*, en este sentido, las consultas vinculantes de la DGT, V2918-17, de 17 de noviembre de 2017 y V1167-19, de 28 de mayo de 2019. El art. 120 del RIRPF establece que los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el Anexo 9 de dicha orden. Sin embargo, los supuestos en los que se emitirán certificados para acreditar la condición de residente en España a los efectos de la aplicación de un CDI se señalarán por el Ministro de Economía y Hacienda a condición de reciprocidad.

En este sentido, el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes contempla algunos cambios para facilitar el acceso al régimen fiscal de impatriados “con el objetivo de atraer el talento extranjero”. Entre ellos, se prevé reducir de 10 a 5 años la exigencia de no haber sido residente fiscal en España con anterioridad al desplazamiento (en línea con Francia, Portugal y Territorios Forales); se amplía el ámbito subjetivo de aplicación del régimen a los trabajadores por cuenta ajena a distancia desplazados a territorio español aun cuando dicho desplazamiento no haya sido ordenado por su empleador, así como a los administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad; y se prevé la posibilidad de optar por este régimen a otros miembros de la unidad familiar del impatriado principal –cónyuge o progenitor, hijos menores de 25 años e hijos discapacitados independientemente de su edad– dentro de ciertos límites (de forma análoga a los regímenes de los Territorios Forales y al *regime opzionale-Neo Residenti* en Italia). Como complemento de la medida anterior, se incorporan un conjunto de medidas migratorias para facilitar la entrada y residencia administrativa de “teletrabajadores de carácter internacional”, creando una nueva categoría de visado (vigencia máxima de un año) y de autorización de residencia (vigencia de tres años, prorrogable dos años más).

Sin perjuicio de la conveniencia de que se produzca a nivel europeo una coordinación de los regímenes fiscales especiales para atraer a nuevos residentes, el Comité valora positivamente los cambios proyectados en el régimen especial de impatriados, pues permitirán mejorar la competitividad de España en la atracción y recuperación de talento en un contexto de gran movilidad internacional de las personas físicas e importantes transformaciones en las relaciones laborales. Por ello, el Comité considera que España debe reforzar su régimen especial para trabajadores desplazados con la finalidad de hacerlo más competitivo frente a otros regímenes especiales existentes en países vecinos, pero sin alejarse de la finalidad con la que se creó y lo justifica, esto es, la atracción de capital humano cualificado a territorio español. Por otra parte, las modificaciones que se proyecten sobre este régimen especial no deberían aplicarse de forma efectiva en tanto en cuanto no sean autorizados por la Comisión Europea en el marco de sus atribuciones en materia de ayudas de Estado (tal y como se contempla en la disposición adicional séptima del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes).

Propuesta 92

A la luz de los cambios al artículo 93 LIRPF contenidos en el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes, el Comité considera necesario:

- a. Un esfuerzo de clarificación legal sobre si la extensión familiar en la aplicación del régimen es o no aplicable a quienes ya se benefician de él.
- b. La reducción de 10 a 5 años de la exigencia de no haber sido residente en territorio español y la posible aplicación a otros miembros de la unidad familiar del régimen es consistente con el objetivo tanto de retorno como de atracción de capital humano cualificado a territorio español.

No obstante, el Comité considera que el alcance subjetivo de este régimen debería extenderse también a los profesionales altamente cualificados por coherencia con la finalidad del régimen especial.

- c. La aplicación del régimen especial y opcional durante un plazo de seis años parece suficientemente amplia para comprobar si la situación de estancia se consolida o no. También es coherente con la duración máxima de la autorización de residencia prevista para los teletrabajadores internacionales. El Comité no es partidario de extender más allá de seis períodos impositivos el régimen especial.
- d. Evaluar la modificación del artículo 93 LIRPF para establecer una imposición mínima de las rentas de fuente extranjera de los contribuyentes que se benefician de él. Esta medida rebajaría el incentivo, pero se compensaría con la garantía de la obtención de certificados de residencia fiscal a efectos de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

Propuesta 93

El Comité propone valorar, como alternativa a la propuesta anterior, un posible replanteamiento de la actual configuración del régimen especial de trabajadores desplazados, para que la finalidad con la que se configuró encuentre reflejo en su contenido y el régimen especial se integre de forma técnicamente más correcta y coherente con el IRPF y los CDI. Para ello, podría modificarse el alcance subjetivo del régimen especial, para aplicarlo a aquellos trabajadores y profesionales especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación, desarrollo e innovación, científicas o de carácter técnico, con los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, de forma similar a los regímenes existentes en algunos sistemas de Derecho comparado (Dinamarca, Francia, Suecia, Países Bajos). Una delimitación más ajustada de su ámbito subjetivo de aplicación contribuiría a fortalecer la fundamentación de este régimen desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria en términos de razonabilidad y adecuación al principio de proporcionalidad (STC 96/2002, FJ 7º). Asimismo, el Comité considera más correcto técnicamente establecer un régimen de trabajadores desplazados a territorio español que parta de la tributación del impatriado como residente por su renta mundial, sin perjuicio de que pueda establecerse una tributación reducida de los ingresos o complementos extraordinarios (rendimientos del trabajo) que el trabajador desplazado perciba por la situación de impatriación y por los costes derivados del desplazamiento y establecimiento. Si se contemplase una posible exención de rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del o de la contribuyente situados en el extranjero, dicha exención se condicionaría a que las rentas hubieran tributado efectivamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF en la jurisdicción de la fuente y esta no sea considerada una jurisdicción no cooperativa.

3.5.5. Tratamiento fiscal de los creadores de contenidos digitales

Los creadores de contenido digital (también denominados *youtubers*, *instagramers*, *bloggers* o *influencers*) son profesionales surgidos en el contexto de las redes sociales que desarrollan principal-

mente su modelo de negocio a través de plataformas como *Facebook*, *YouTube*, *Twitch* o *Instagram*, entre otras. Estos creadores elaboran sus contenidos desde equipos informáticos que pueden estar situados en cualquier lugar y los ofrecen, a través de los contratos que suscriben con las citadas plataformas, a destinatarios en cualquier parte del mundo.

En muchos casos este tipo de actividades no surgen con una finalidad lucrativa, o bien, constituyen actividades que se realizan de forma ocasional, poco profesionalizada o como complementarias de otra actividad principal. Este Comité ya ha expresado su parecer sobre la necesidad de que el sistema tributario apoye el nacimiento y primeros estadios de actividad de quienes se aventuran con este tipo de nuevos modelos de negocio (en muchos casos, emprendedores sin experiencia previa), proporcionando herramientas que simplifiquen sus obligaciones tributarias y proporcionen seguridad jurídica en la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario, propuestas a las que nos remitimos.

En otras ocasiones los creadores de contenido realizan actividades por las que se llegan a facturar cifras importantes. A grandes rasgos, con carácter general, la principal fuente de ingresos de los creadores de contenidos digitales es la denominada monetización de visualizaciones, por medio de la cual el creador autoriza a la plataforma o red social con la que colabora a insertar anuncios publicitarios en los contenidos que publica, recibiendo por ello una cuantía que variará normalmente en función del número de visualizaciones de cada publicación. También pueden percibir retribuciones ligadas a las cantidades abonadas por los suscriptores del canal y otras rentas derivadas de la suscripción de contratos publicitarios directamente con las marcas comerciales o por asistencia o participación en eventos comerciales, entre otras. Las rentas pueden tener naturaleza dineraria o en especie. Ahora bien, todas las fuentes de ingresos citadas tienen en común que derivan de la explotación de la imagen personal y de su actuación personal y directa.

Ello suscita el interrogante de si esta actuación personal y directa del creador de contenido se puede realizar a través de sociedades profesionales. La constitución de las precitadas sociedades mercantiles es una alternativa legítima, siempre que dicha sociedad no cumpla una función meramente instrumental consistente en huir de la progresividad del IRPF. Sin embargo, como se ha expuesto en otro momento de este Libro Blanco, las sociedades profesionales están generando un creciente nivel de conflictividad jurisdiccional a raíz del planteamiento de la AEAT respecto a este tipo de entidades plasmado en los sucesivos planes de control tributario y aduanero y en la “Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas”⁵⁸¹. En esencia, si la sociedad creada carece de una estructura de medios materiales y humanos que le permitan prestar de forma real los servicios o realizar las actividades por las que factura se apreciará la existencia de simulación (art. 16 LGT) reconduciendo la tributación al ámbito del

⁵⁸¹ Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas, https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf.

IRPF. En cambio, si la sociedad sí dispone de medios personales y materiales adecuados e interviene realmente en las operaciones, se controlará si las operaciones realizadas entre la sociedad y el socio (generador de contenidos) se declaran por su valor normal de mercado (art. 18 LIS), corrigiéndolo en caso de que no sea así. Más allá de analizar cada supuesto de forma individualizada, la solución no parece sencilla.

Cuando el creador de contenidos digitales residente en España actúa como persona física se suscita la cuestión de la calificación fiscal a efectos de IRPF de los ingresos obtenidos por aquel dentro de las categorías preexistentes de renta. Conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, la calificación que procederá en la mayoría de los casos por las retribuciones percibidas de las empresas que insertan publicidad en el canal será la de rendimientos derivados de actividades económicas (art. 27 LIRPF)⁵⁸², al considerar que el creador de contenidos procede a la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y/o humanos necesarios con la finalidad de intervenir en el mercado de bienes y servicios⁵⁸³. Tales rendimientos se integrarán en la base imponible general del impuesto de acuerdo con el método de estimación directa, permitiendo la deducción de gastos que guarden correlación con los ingresos de la actividad y cumplan el resto de los requisitos previstos por la normativa fiscal y contable.

No obstante, debido a la peculiaridad de las actividades realizadas por este tipo de sujetos, en muchos casos no será fácil distinguir si estamos ante un gasto de consumo (no deducible conforme al artículo 15 LIS) o ante un gasto deducible por estar vinculado directamente a su actividad, circunstancia que puede afectar negativamente a la aceptación de los gastos deducibles de este tipo de sujetos⁵⁸⁴. Debe tenerse en cuenta que estos profesionales, con el objetivo de crear sus contenidos, pueden incurrir en gastos (v.gr. compra de videojuegos, cámara de vídeo, micrófonos, gastos de ropa o vestuario, etc.), que en otros casos se calificarían como gastos vinculados al consumo personal.

La caracterización de los creadores de contenido como perceptores de rendimientos de actividades económicas supone, por otra parte, que tengan la condición de sujetos pasivos en el IVA, debiendo

⁵⁸² En virtud del art. 17.2 d) LIRPF se consideran rendimientos del trabajo “los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación”. No obstante, el apartado tercero de este mismo precepto pautaliza que cuando dichos rendimientos deriven de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas. De igual forma, el art. 25.4 LIRPF califica como rendimientos del capital mobiliario “los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”. También en este caso, para estar ante un rendimiento del capital mobiliario es necesaria la ausencia de una actividad económica en los términos del art. 27 LIRPF.

⁵⁸³ DGT CV0992-16, de 14 de marzo; CV0117-19, de 18 de enero, y CV1417-20, de 14 de mayo.

⁵⁸⁴ DGT, CV0992-16, de 14 de marzo; y CV0117-19, de 18 de enero.

facturar por los servicios que prestan a anunciantes o patrocinadores con el 21% del impuesto⁵⁸⁵. Lógicamente, ese IVA cobrado a los clientes se minorará en el importe de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. Por otra parte, también ha sido necesario encontrar encaje a su actividad en algunos de los epígrafes del IAE⁵⁸⁶.

Desde una perspectiva de fiscalidad internacional, como se ha señalado en apartados anteriores de este capítulo, la singularidad de este tipo de nuevas profesiones es que para su realización solo se precisa un ordenador y una conexión por cable, de modo que materialmente puede realizarse desde cualquier ubicación. Esta característica facilita los traslados de residencia a otras jurisdicciones de menor fiscalidad, que, siempre que sean reales –extremo que corresponde refutar a la Administración tributaria–, convertirán al creador de contenidos en no residente en territorio español, por lo que únicamente tendría que tributar en España por las rentas obtenidas en nuestro territorio. En este contexto, actualmente no es sencillo que los puntos de conexión establecidos en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes permitan localizar y gravar en España las rentas obtenidas por los creadores no residentes.

Así, si se considera que las rentas obtenidas por el creador de contenidos digitales son rendimientos de actividades económicas (empresariales o profesionales), los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España solo permitirán gravar la renta en el país de la fuente cuando la actividad se realice en dicho territorio por medio de un establecimiento permanente o lugar fijo de negocio. En ausencia de convenio, el artículo 13.1, letra b), del TRLIRNR considera rentas obtenidas en territorio español las derivadas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de EP, pero cuando tales actividades “sean realizadas en territorio español”, o bien, se trate de “prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión”⁵⁸⁷.

Por otra parte, la literatura internacional discute si las rentas obtenidas por los creadores de contenidos digitales podrían calificarse como rendimientos derivados de actividades artísticas o de-

⁵⁸⁵ DGT, CV 1417-20, de 14 de mayo.

⁵⁸⁶ La DGT propone el epígrafe 961.1, correspondiente a producción de películas cinematográficas, cuando la actividad consiste en subir vídeos a la red; el epígrafe 844, correspondiente a servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, por la difusión de publicidad (CV 0992-16, de 14 de marzo; CV 2008-21, de 5 de julio). La CV 0863-21 ha determinado la posibilidad de darse de alta en los epígrafes correspondientes a las actividades que se van a realizar dentro del desarrollo de los *streams* disponiendo que, si el *streamer* lleva a cabo la producción musical y posteriormente su venta, debe darse de alta en el epígrafe que corresponda dentro del grupo 03 del IAE.

⁵⁸⁷ El precepto aclara que “se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España solo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España”.

portivas⁵⁸⁸. Como es sabido, en relación con este tipo de rentas, el artículo 17 del MC OCDE (incorporado en todos los CDI españoles) legitima al Estado de la fuente (país en el que se desarrolla la actividad artística o deportiva) para someter a tributación la renta del artista o deportista, con independencia de la tributación en el país de residencia, lo cual representa una excepción a la regla aplicable con carácter general a las actividades económicas (empresariales o profesionales), que excluyen el gravamen en el país de la fuente, salvo que se actúe en aquel por medio de un establecimiento permanente. Sin embargo, esta propuesta presenta una doble dificultad atendiendo al texto actual del artículo 17 MC OCDE y a sus comentarios. La primera es que para calificar a los creadores de contenido digital como artistas es preciso que su actuación incorpore “un elemento de diversión o espectáculo”, lo que obligaría a examinar el componente de ocio o entretenimiento en la temática de los videos, salvo que se interpretase que la utilización de un canal de comunicación como la plataforma digital implica por sí misma la generación de diversión o espectáculo⁵⁸⁹. La segunda, y más relevante, es que el país de la fuente es aquel donde se produce la actuación del artista. De hecho, esta regla especial de reparto de la potestad tributaria se basa en la estrecha conexión que se produce entre el lugar de celebración del espectáculo y la renta artística o deportiva generada, justificando el derecho de imposición del Estado de la actuación.

De forma similar al MC OCDE, el artículo 13.1, letra b), 3º, del TRLIRNR considera rentas obtenidas en territorio español las que “deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista”.

Finalmente, algunas de las rentas obtenidas por los creadores de contenidos digitales son susceptibles de calificarse como cánones a efectos convencionales permitiendo una tributación limitada en el país de la fuente (prevista en la mayoría de los convenios españoles). Prescindiendo de los problemas de calificación a efectos convencionales planteados por los derechos de imagen, puede considerarse que un creador de contenidos que elabora y publica contenido digital original (video, fotografía, texto, audio, etc.) en una determinada red social está cediendo a dicha red los derechos de uso sobre la propiedad intelectual para su explotación comercial y, en consecuencia, estos podrían constituir un canon. Sin embargo, de nuevo el problema es que conforme al artículo 12 de la mayoría de los convenios españoles, el Estado de la fuente es aquel donde reside el deudor (pagador) del canon, circunstancia que impediría la tributación del no residente en España si la plataforma digital o patrocinador que retribuye al creador no reside en nuestro país⁵⁹⁰.

⁵⁸⁸ Kostikidis (2020), Molenaar y Grams (2020).

⁵⁸⁹ Toribio Bernárdez (2019).

⁵⁹⁰ Desde junio de 2021, las plataformas digitales radicadas en Estados Unidos están obligadas a retener un determinado porcentaje (entre el 0 y el 30%) de los pagos (calificados como cánones) que las plataformas pagan a los creadores de contenido digital no residentes en Estados Unidos que desarrollan su actividad a través de ellas. La retención se practica sobre los ingresos obtenidos por el creador a partir de

En ausencia de convenio, el artículo 13.1, letra f), 3º, del TRLIRNR localiza en España los cánones o regalías cuando son satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español (o por establecimientos permanentes situados en éste), o bien, son utilizados en territorio español. Una cuestión abierta es si el criterio relativo a la “utilización en territorio español” podría interpretarse en el caso de los creadores de contenido digital, entendiendo que la utilización real de los derechos de uso sobre los contenidos digitales por parte de la plataforma digital tiene lugar atendiendo al número de visualizaciones que se producen desde nuestro territorio⁵⁹¹.

Todo lo expuesto hasta aquí pone de manifiesto cómo estos nuevos modelos de negocio muestran las carencias tanto de la normativa convencional, como de los actuales puntos de conexión o criterios de sujeción al IRNR, siendo preciso mejorar la conexión con el territorio español a través de una modificación normativa que comprenda la realidad de esos profesionales.

Por otra parte, podría valorarse una reacción del legislador, preferiblemente europeo, para evitar distorsiones en el mercado interior, ante esta nueva realidad consistente en la posibilidad de aplicar un tributo similar al impuesto sobre determinados servicios digitales en su modalidad de “servicios de publicidad en línea” aplicable a los creadores de contenido digital cuyos ingresos superen un determinado umbral mínimo. En el estadio actual de evolución de los trabajos sobre la fiscalidad de la economía digitalizada esta solución no parece viable, siendo más prudente observar el desarrollo y relevancia que alcancen estas nuevas modalidades de modelos de negocios digitales.

Propuestas 94

Valorar la inclusión en la Ley del IRPF, en la enumeración ejemplificativa de las distintas clases de renta, en particular en los rendimientos derivados de actividades económicas, una referencia expresa a estas nuevas realidades económicas dado su creciente protagonismo. A efectos de seguridad jurídica en la tributación, clarificar los gastos deducibles y no deducibles y la posibilidad de actuar mediante sociedades profesionales.

las visualizaciones de publicidad o suscripciones de los usuarios ubicados en Estados Unidos. La existencia de un CDI entre el país de residencia del creador de contenidos y Estados Unidos puede reducir o eliminar la cuantía de dicha retención. *Chapter 3 of the US Internal Revenue Code and Chapter 61, section 3406 of the US Internal Revenue Code.*

⁵⁹¹ Teniendo en cuenta que la definición de canon contenida en el artículo 13.1, letra f, 3º, del TRLIRNR incluye las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de imagen, si en virtud de un contrato publicitario los derechos de imagen son cedidos por el creador de contenidos directamente a las marcas comerciales, los cánones obtenidos por el *influencer* podrían localizarse en España en virtud del criterio de utilización si la marca utiliza en España los derechos cedidos para realizar actos de promoción o campañas publicitarias (*vid.* Toribio Bernárdez, 2018).

Propuestas 95

España, como país miembro de la OCDE, debe trabajar activamente en el seno de esta organización internacional por una clarificación de la aplicación de los artículos 17 y 12 del MC OCDE a los creadores de contenidos digitales, así como por explorar una posible reelaboración de las pautas de definición y puntos de conexión que legitiman el ejercicio de los derechos impositivos del país de la fuente.

Propuestas 96

El Comité propone valorar una revisión y, en su caso, actualización de los actuales puntos de conexión contenidos en el artículo 13 del TRLIRNR que permita mejorar la relación con el territorio español de los rendimientos obtenidos por estos nuevos tipos de profesionales no residentes, para que, en ausencia de CDI, pueda ejercer su jurisdicción tributaria.

V

APLICACIÓN Y CONCRECIÓN DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DE ANÁLISIS

La imposición sobre la riqueza, en sus distintas formas, constituye el ámbito de la imposición en el que los sistemas tributarios difieren más en el marco internacional (Mirrlees *et al.*, 2011) abarcando impuestos de distinta naturaleza, con objetivos diversos y características muy diferentes. Ciertamente la riqueza, como índice de capacidad económica, puede ser gravada a través de instrumentos diferentes. Así, hay países que han establecido impuestos directamente sobre la tenencia de la riqueza, otros que sólo gravan sus transferencias, e incluso otros que no la gravan de ninguna forma. La OCDE, en sus estadísticas tributarias “Revenue Statistics”, en un intento de ordenar esta diversidad, agrupa los impuestos sobre la propiedad en los seis apartados siguientes: impuestos periódicos sobre la propiedad inmobiliaria, impuestos periódicos sobre el patrimonio neto, impuestos sobre herencias y donaciones, impuestos sobre transacciones financieras y de capital, impuestos no periódicos sobre la propiedad y otros impuestos sobre la propiedad.

En España, este tipo de imposición tiene un fuerte arraigo histórico y también presenta esta gran diversidad, siendo de aplicación en los distintos ámbitos territoriales. El sistema vigente cuenta con impuestos de carácter personal, dinámicos que gravan la transferencia de riqueza (ISD), e impuestos estáticos que gravan la tenencia de riqueza anualmente (IP). Además, existen impuestos de naturaleza real que gravan la tenencia de riqueza y su transferencia. Entre ellos se encuentra el ITPAJD, de naturaleza real y cedido a las CCAA y varios impuestos locales y autonómicos, incluidos los de naturaleza extrafiscal.

Los objetivos de estos tributos son diferentes. El Impuesto sobre el Patrimonio (IP)⁵⁹² asume funciones tan importantes como promover una mayor eficiencia en la utilización del capital y obtener una mayor justicia redistributiva por proporcionar una mayor capacidad redistributiva y contribuir al fortalecimiento del sistema tributario, así como incentivar una utilización más productiva del capital (complementaria de la aportada por el IRPF)⁵⁹³. El ISD tiene como objetivo básico fortalecer el principio de igualdad de oportunidades y la progresividad del sistema fiscal

⁵⁹² Ley 19/1991, de 6 de junio, del IPN(BOE no. 136, de 7 de junio): <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>.

⁵⁹³ En la implementación del IP en Guipúzcoa también se le atribuía el objetivo de incentivar una utilización más productiva del capital.

en su conjunto⁵⁹⁴. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) son piezas centrales en la suficiencia del sistema de financiación local. En 1988, la cesión de los impuestos patrimoniales a las CC.AA. tenía como objetivo financiar los servicios transferidos. Todas estas funciones que las figuras tributarias cumplen constituyen un buen ejemplo de dicha diversidad. En cualquier caso, estos impuestos desempeñan en la actualidad una función complementaria de la imposición sobre la renta, además de gravar un índice propio de capacidad económica y de cumplir una función de cierre del sistema tributario.

Desde el punto de vista de la suficiencia financiera y su contribución a la consolidación fiscal, la recaudación de la imposición sobre la riqueza, considerada de forma global, es muy notable, no solo en España (7% de la recaudación total), sino también en los países del ámbito de la OCDE⁵⁹⁵. La tributación de los bienes inmuebles y de las transacciones financieras y del capital son las principales protagonistas (Tabla V.1). Por el contrario, los impuestos personales, el IP y el ISD, presentan cifras bastante más bajas. El IP tan solo supone un 0,5 por ciento de los ingresos impositivos totales en España en 2019, y no se aplica en la mayoría de los países del ámbito de la OCDE. Sí es notable la recaudación por este impuesto en Suiza y en Luxemburgo. Por su parte, la imposición sobre sucesiones y donaciones tan solo supera el 1 por ciento de la recaudación total en Francia y Bélgica, pero su aplicación en los países de nuestro entorno es generalizada. En España representa el 0,6 por ciento de dicha recaudación en 2019.

⁵⁹⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (BOE no. 303, de 19 de diciembre): <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>.

⁵⁹⁵ Incluso supera el 10 por ciento de la recaudación total en países como USA, Reino Unido o Japón.

Tabla V.1
Recaudación de los principales Impuestos sobre la Riqueza
(% sobre el total recaudado)

	PROPIEDAD 4000		INMUEBLES 4000		VIVIENDA HABITUAL 4100		INMUEBLES 4100		PATRIMONIO NETO 4200		SUCESSIONES Y DONACIONES 4300		TRANSACTONES FINANCIERA 4	
	2000	2019	2000	2019	2000	2019	2000	2019	2000	2019	2000	2019	2000	2019
Australia	8.8	9.4	..	4.2	5.6	5.9	0.0	0.0	0.0	0.0	4.5	3.8
Austria	1.3	1.3	0.6	0.6	0.5	0.1	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.6	0.7
Belgium	4.7	7.2	8.1	1.0	3.0	3.0	0.1	2.0	2.1	0.1	0.2	0.5	1.5	2.4
Canada	9.5	12.3	11.6	7.8	10.0	9.4	..	0.0	1.1	0.3	0.1	0.0	0.0	0.6
Czech Republic	1.4	1.3	1.2	0.6	0.7	0.5	0.2	0.3	0.3	0.0	0.0	0.0	0.8	0.8
Denmark	3.3	4.1	4.1	2.2	3.0	2.9	0.0	0.0	0.0	0.5	0.4
Estonia	1.2	1.0	0.6	1.2	1.0	0.6	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Finland	2.4	2.7	3.4	0.9	1.5	1.8	0.4	..	0.8	0.3	0.0	0.0	0.6	0.7
France	7.2	8.7	8.9	4.6	6.0	5.5	3.5	4.6	4.1	0.4	0.5	0.2	1.1	1.3
Germany	2.3	2.8	2.8	1.2	1.2	1.1	0.5	0.5	0.4	0.1	0.0	0.0	0.4	0.5
Greece	7.7	5.2	8.1	0.8	0.8	5.0	1.5	1.8	1.6	0.2	0.2
Hungary	1.7	3.1	2.7	0.6	0.9	1.3	0.0	1.3	0.3	0.1	0.1
Iceland	7.9	7.0	5.9	4.0	5.3	4.8	2.0	0.7	0.0	0.3	0.5
Ireland	5.7	5.2	5.6	1.8	2.9	2.4	0.0	0.0	0.0	0.7	0.5	0.5
Israel	9.0	10.7	10.1	6.0	7.0	6.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.7
Italy	4.6	4.8	5.8	1.9	1.4	2.9	0.0	0.3	0.0	0.2	4.3	1.6
Japan	10.5	9.7	..	7.6	7.7	5.9	0.0	0.0	0.0	1.3	0.9
Korea	12.4	11.3	11.4	2.5	3.1	3.4	0.0	0.0	0.0	0.7	1.0
Latvia	3.8	3.0	3.0	3.2	2.5	2.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Lithuania	1.5	1.3	1.0	1.5	1.3	1.0	0.1	0.1	0.1	0.3	0.0	0.0	0.1	0.5
Luxembourg	10.7	7.0	9.7	0.2	0.2	7.4	5.5	7.4	0.3	0.5	1.6
Netherlands	5.3	3.8	3.7	1.9	1.9	2.3	1.1	0.9	1.4	0.5	0.0	0.0	0.5	2.5
Norway	2.3	2.6	3.2	0.4	0.7	1.0	0.4	0.3	0.3	1.2	1.5	0.2	0.0	0.9
Poland	4.3	4.2	3.6	3.4	3.6	3.1	1.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.5
Portugal	3.7	3.5	4.0	1.3	2.0	2.3	0.0	0.0	0.3	0.0	0.5
Slovak Republic	1.8	1.4	1.2	1.3	1.4	1.2	0.3	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Slovenia	1.7	1.6	1.7	1.1	1.3	1.3	0.2	0.3	0.4	0.1	0.0	0.0	0.1	0.2
Spain	6.5	6.6	7.0	1.9	2.9	3.1	0.7	0.2	0.5	0.6	0.7
Sweden	3.4	2.4	2.2	2.0	1.7	1.6	1.1	0.8	0.7	0.7	0.0	0.2	0.5	0.7
Switzerland	9.6	7.6	7.3	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	4.1	4.3	4.7	0.9	0.6
Turkey	3.2	4.1	4.2	0.5	0.9	1.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.9
United Kingdom	11.4	12.0	12.4	8.5	9.7	9.5	4.0	5.0	5.0	0.0	0.0	0.6	0.7	2.3
United States	10.3	13.5	12.1	8.8	12.5	11.1	0.0	0.0	0.5	0.7	2.2

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos OCDE.

Sin embargo, no debemos concluir que la recaudación obtenida por los impuestos patrimoniales de carácter personal en España es despreciable. Desde el punto de vista de la suficiencia financiera de nuestras CCAA, su papel es relevante, y así lo muestran los datos contemplados en las Tablas V.2 y V.3⁵⁹⁶.

⁵⁹⁶ Si tenemos en cuenta el IP y el ISD, en Baleares, por ejemplo, suponen más del 10 por ciento del total de recaudación por impuestos directos prevista en 2021, situación muy similar a la Castilla-León, Cataluña o La Rioja.

Tabla V.2**Recaudación de los principales impuestos sobre la riqueza en las CC.AA. Presupuestos 2021**

(Miles de euros)

	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPIEUTO SUCESIONES Y DONACIONES	IMPIEUTO PATRIMONIO NETO	IMPUESTOS INDIRECTOS	IMPIEUTO TRANS. PATRIMONIALES	IMPIEUTO AC.JUR.DOCUM.
TOTAL	55.550.099,8	2.592.271,8	1.152.317,9	61.414.319,5	5.467.941,8	2.095.881,4
ANDALUCIA	6.431.325,4	245.200,0	92.418,0	10.135.874,9	912.256,6	382.417,4
ARAGON	1.654.477,0	105.500,0	42.000,0	1.941.350,9	97.700,0	53.400,0
ASTURIAS	1.191.795,3	75.657,2	23.000,0	1.370.973,6	84.217,6	36.992,3
BALEARES	1.703.086,0	111.678,9	63.776,3	2.410.186,1	313.305,6	103.244,2
CANARIAS	1.662.607,1	23.442,1	32.002,2	1.345.003,5	171.736,0	62.263,4
CANTABRIA	634.594,8	30.000,0	18.000,0	869.997,0	85.170,0	27.000,0
CAST. LEON	2.434.314,3	200.035,0	34.500,0	3.349.906,6	172.500,0	78.000,0
CAS-LA MANCHA	1.575.761,4	76.877,7	15.920,4	2.538.572,7	208.479,6	83.593,3
CATALUÑA	12.942.704,3	694.427,8	517.550,1	12.160.286,3	1.296.345,6	532.390,1
EXTREMADURA	780.698,9	25.600,0	5.300,0	1.181.564,9	65.160,0	31.000,0
GALICIA	2.750.878,5	122.636,5	84.202,3	3.361.124,7	177.784,5	74.736,2
MADRID	13.179.916,4	482.990,0	0,0	9.777.866,1	810.004,8	329.571,6
MURCIA	1.181.297,1	33.541,7	25.734,0	1.906.705,1	148.502,2	54.866,2
NAVARRA	1.919.414,0	53.484,0	37.468,0	1.863.383,0	52.128,0	13.908,0
LA RIOJA	376.001,6	19.200,0	15.500,0	369.844,3	22.500,0	9.750,0
C. VALENCIA	5.131.227,9	292.000,9	144.946,7	6.828.569,9	850.151,3	222.748,7

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Tabla V.3**Importancia relativa de los impuestos patrimoniales en las CC.AA. Presupuestos 2021**

(% sobre recaudación total de impuestos directos e indirectos)

	% IMP. SUC. Y DONAN.	% IMPUESTO PATRIMONIO	% IPN MAS ISD	% IM. TRANS. PATRIMONIALES	% ITP MAS AJD
	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS
TOTAL	4,7%	2,1%	6,7%	8,9%	12,3%
ANDALUCIA	3,8%	1,4%	5,2%	9,0%	12,8%
ARAGON	6,4%	2,5%	8,9%	5,0%	7,8%
ASTURIAS	6,3%	1,9%	8,3%	6,1%	8,8%
BALEARES	6,6%	3,7%	10,3%	13,0%	17,3%
CANARIAS	1,4%	1,9%	3,3%	12,8%	17,4%
CANTABRIA	4,7%	2,8%	7,6%	9,8%	12,9%
CAST. LEON	8,2%	1,4%	9,6%	5,1%	7,5%
CAS-LA MANCHA	4,9%	1,0%	5,9%	8,2%	11,5%
CATALUÑA	5,4%	4,0%	9,4%	10,7%	15,0%
EXTREMADURA	3,3%	0,7%	4,0%	5,5%	8,1%
GALICIA	4,5%	3,1%	7,5%	5,3%	7,5%
MADRID	3,7%	0,0%	3,7%	8,3%	11,7%
MURCIA	2,8%	2,2%	5,0%	7,8%	10,7%
NAVARRA	2,8%	2,0%	4,7%	2,8%	3,5%
LA RIOJA	5,1%	4,1%	9,2%	6,1%	8,7%
C. VALENCIA	5,7%	2,8%	8,5%	12,4%	15,7%

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por su parte, el ITPAJD es también muy destacable desde el punto de vista recaudatorio en gran parte de las CCAA. En Baleares y Canarias recauda más del 17 por ciento del total de los ingresos procedentes de impuestos indirectos. En Cataluña y la Comunidad Valenciana ese porcentaje supera el 15 por ciento. Por encima de la media nacional (12,3 por ciento) se situaban también Andalucía y Cantabria.

Por su parte, la recaudación de los impuestos locales sobre la propiedad, de carácter real, alcanza niveles realmente relevantes, tanto en términos absolutos como relativos (Tablas V.4 y V.5). Son, como ya hemos anticipado, el pilar fundamental de la financiación de la Administración local.

Tabla V.4
Recaudación de los tributos locales sobre la propiedad. Presupuestos 2021
(miles de euros)

	Impuestos directos	Impuesto B. Inmuebles, Naturaleza Rústicas	Impuesto B. Inmuebles, Naturaleza Urbana	Impuesto B. Inmuebles, características especiales	Impuesto Vehículos de tracción mecánica	Impuesto Trenes, Vías Férreas y Tranvías	Impuesto vivienda, desocupadas	Actividades económicas	Impuesto	Impuestos Indirectos	Tasas, precios público. Total Ingresos	Precios públicos	
TOTAL	29.682.040,8	455.104,5	510.032,1	2.431.991,2	2.309.929,5	5,0	1.608.889,5	11.710.785,9	10.139.395,8	79.338.715,8			
ANDALUCÍA	3.665.278,3	128.572,3	2.219.701,9	89.389,4	472.674,1	375.640,6	0,0	222.205,5	379.483,7	1.530.631,5	11.068.896,9		
ARAGÓN	395.193,7	27.591,9	324.058,8	16.061,2	70.396,0	50.217,8	0,0	52.887,0	75.571,1	315.622,4	1.931.506,2		
ASTURIA	408.385,3	5.847,8	261.089,9	9.632,7	49.140,2	33.005,1	0,0	36.575,5	31.786,8	159.669,9	980.061,5		
BALLARES	633.228,8		398.132,9	15.117,3	66.201,9	66.352,6	0,0	33.232,2	84.793,8	365.499,9	2.051.908,2		
CANARIAS	759.313,8	8.526,2	487.016,6	16.164,4	85.549,6	55.933,8	0,0	66.177,9	1.359.585,3	460.109,2	4.171.165,7		
CANTABRIA	257.119,2	5.294,7	163.364,7	3.199,2	31.938,8	24.636,1	0,0	19.770,7	13.793,9	115.355,9	603.533,8		
CASTILLA LEÓN	1.029.616,3	45.028,1	632.034,8	28.115,1	126.085,9	56.842,7	0,0	74.331,7	109.146,2	549.833,3	3.207.464,5		
CASTILLA-MANCHA	845.702,7	41.161,7	522.965,3	36.314,6	111.033,0	38.981,1	0,0	56.782,0	83.270,4	450.738,0	2.894.440,9		
CATALUÑA	4.579.838,5	36.136,5	275.168,7	31.190,0	399.004,4	498.122,7	0,0	372.731,9	442.444,7	1.248.658,6	12.941.357,0		
EXTREMADURA	372.674,7		222.706,0	23.930,0	49.195,2	13.119,4	0,0	21.771,8	43.366,5	195.065,4	1.318.352,7		
GALICIA	918.437,0		17.910,6	543.994,6	34.037,8	132.029,0	45.727,5	0,0	83.712,6	94.915,4	482.428,8	2.883.979,7	
MADRID	4.060.524,8	10.424,4	2.486.507,6	60.139,4	37.918,6	729.836,7	0,0	249.911,6	379.68,3	1.156.297,4	8.523.461,1		
MURCIA	630.448,5	28.606,5	377.938,5	21.761,3	84.765,9	53.842,3	0,0	51.264,1	48.914,4	235.831,9	1.359.759,1		
NAVARRA	396.235,0	3.276,1	111.328,1	1.833,4	39.515,6	11.850,2	5,0	28.478,1	19.667,9	120.419,4	705.154,0		
PAÍS VASCO	8.205.448,1	1.050,5	323.473,6	0,0	112.890,0	39.766,6	0,0	81.604,8	8.123.810,1	767.584,4	17.860.616,9		
LA RIOJA	138.539,1	5.489,1	84.890,6	5.184,2	17.279,2	11.740,8	0,0	10.414,8	12.297,1	77.943,2	384.338,3		
C. VALENCIANA	2.365.531,3	41.282,0	1.585.159,1	37.772,7	252.798,5	193.264,4	0,0	145.000,4	204.397,1	558.434,1	5.967.033,8		
CÉUTA	11.873,0	0,0	8.056,0	0,0	1.990,0	747,0	0,0	1.080,0	134.687,0	11.781,0	291.713,0		
MELLILLA	12.632,5	58,2	8.013,6	179,4	1.673,6	1.209,0	0,0	607,6	712.350	16.411,5	285.762,0		

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Tabla V.5
Importancia relativa de la recaudación de los tributos locales sobre la propiedad. Presupuestos 2021

	% IM. INM. NAT. URBANA Y RUSTICA	% IM. INM. URBANA Y RUSTICA	% IM. INM. URBANA Y RUSTICA IM. INCRE. VALOR TERRENOS U/TOTAL IMP. PROPIEDAD	TOTAL IMP. PROPIEDAD	IMP. DIRECTOS E INDIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS	PUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS	PUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	IMP. DIRECTOS E INDIRECTOS	IMP. DIRECTOS E INDIRECTOS
TOTAL	47,1%	33,8%	7,8%	54,9%	3,6%	5,4%	7,4%	9,3%	7,4%	6,7%	39,3%
ANDALUCIA	64,0%	55,0%	10,2%	9,3%	9,3%	10,2%	9,3%	9,3%	9,3%	9,3%	6,1%
ARAGON	59,1%	52,4%	9,9%	6,9%	6,9%	9,9%	6,9%	6,9%	6,9%	6,9%	6,1%
ASTURIA	65,4%	60,6%	8,1%	7,5%	7,5%	8,1%	7,5%	7,5%	7,5%	7,5%	6,8%
BALEARES	66,8%	55,9%	10,5%	9,2%	9,2%	10,5%	9,2%	9,2%	9,2%	9,2%	6,8%
CANARIAS	65,3%	23,4%	7,4%	2,6%	2,6%	7,4%	2,6%	2,6%	2,6%	2,6%	2,6%
CANTABRIA	66,9%	63,4%	9,8%	9,3%	9,3%	9,8%	9,3%	9,3%	9,3%	9,3%	7,2%
CASTILLA-LEON	65,8%	59,5%	5,5%	5,0%	5,0%	5,5%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	6,4%
CASTILLA-MANCHA	66,7%	60,7%	4,6%	4,2%	4,2%	60,7%	4,2%	4,2%	4,2%	4,2%	6,4%
CATALUÑA	60,9%	55,5%	10,9%	9,9%	9,9%	55,5%	10,9%	10,9%	10,9%	10,9%	6,5%
EXTREMADURA	66,1%	59,2%	3,5%	3,2%	3,2%	59,2%	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%	6,2%
GALICIA	61,2%	55,5%	5,0%	4,5%	4,5%	55,5%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	6,0%
MADRID	61,5%	56,2%	18,0%	16,5%	16,5%	56,2%	18,0%	18,0%	18,0%	18,0%	22,7%
MURCIA	64,5%	59,8%	8,5%	7,9%	7,9%	64,5%	8,5%	8,5%	8,5%	8,5%	6,7%
NAVARRA	58,4%	53,1%	6,0%	5,5%	5,5%	53,1%	6,0%	6,0%	6,0%	6,0%	5,8%
PAÍS VASCO											
LA RIOJA	65,1%	59,8%	8,5%	7,8%	7,8%	59,8%	8,5%	8,5%	8,5%	8,5%	6,1%
C. VALENCIANA	68,8%	63,3%	8,2%	7,5%	7,5%	68,8%	8,2%	8,2%	8,2%	8,2%	7,0%
CEUTA	67,9%	55,5%	6,3%	6,5%	6,5%	67,9%	6,3%	6,3%	6,3%	6,3%	6,1%
MELILLA	71,0%	10,7%	9,5%	1,4%	1,4%	71,0%	9,5%	9,5%	9,5%	9,5%	12,1%

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Este capítulo se centra en el análisis de la imposición sobre la riqueza de carácter personal, esto es, en el IP y en el ISD, atendiendo a la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda. Esta Resolución señala, como uno de los objetivos para el trabajo de este Comité, el análisis de las posibles reformas en cuanto a la aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial. A juicio del Comité, esta referencia se concreta en la conveniencia y necesidad de ordenar el ejercicio de determinadas competencias relativas a los impuestos estatales sobre la riqueza, cuya regulación ha sido en parte cedida a las CCAA de régimen común, y en concreto el IP y el ISD, por ser los que necesitan un análisis respecto de su aplicación efectiva y concreción en una perspectiva de armonización. Tal como reza la teoría de la Hacienda Pública, más allá de por razones distributivas, la eficiencia del mercado requiere que

la asignación de los recursos no se vea alterada por la fiscalidad. Si lo primero no cuestiona la existencia de dichos impuestos, lo segundo sin duda exige unos mínimos de armonización para evitar distorsiones territoriales ineficientes con efectos negativos sobre los principios de equidad horizontal y vertical.

El ejercicio de las competencias normativas sobre estos impuestos ha supuesto una evolución que reclama una reflexión sobre la necesidad de encontrar un marco óptimo de equilibrio entre la corresponsabilidad fiscal, como expresión de la autonomía financiera, y la exigencia de garantizar la aplicación de la imposición sobre la riqueza con criterios de eficiencia y equidad, de acuerdo con los principios de justicia del sistema tributario proclamados en el artículo 31.1 de la Constitución.

La delimitación del objeto, de acuerdo con estos parámetros, excluye el tratamiento de otros escenarios que afectan a la imposición patrimonial, no relacionados con los objetivos antes mencionados. Este es el caso de los tributos concertados de normativa autónoma que configuran los sistemas tributarios de los Territorios Forales⁵⁹⁷. Ahora bien, este Comité entiende que las propuestas de reforma deberían también ser tenidas en cuenta para la regulación de estos impuestos en el ámbito de dichos Territorios Forales.

Tampoco se analizan en este capítulo los impuestos propios de las Comunidades Autónomas que, eventualmente, puedan gravar determinados elementos patrimoniales, ya que tampoco en este caso puede hablarse de armonización en sentido técnico sino, en todo caso, de un marco de limitaciones establecido a este respecto en la Constitución (artículo 157.2) y en la LOFCA (artículo 9). Tampoco son objeto de análisis los impuestos locales sobre determinados bienes, singularmente, la propiedad inmobiliaria⁵⁹⁸, sin perjuicio de la referencia que se pueda hacer al Impuesto sobre Bienes Inmuebles en relación con el IP.

En definitiva, el Comité se centra en este capítulo en el estudio del IP y del ISD. Concretamente, se analizan tanto los fundamentos económicos y jurídicos de estos impuestos, como sus problemas económicos y de diseño. Tras este análisis, se formulan propuestas de reformas que pretenden contribuir a mejorar la configuración y la aplicación de estos impuestos y conseguir una imposición sobre la riqueza personal moderna y acorde con las necesidades tan específicas que nuestra sociedad enfrenta en la actualidad. Tanto la dinámica de la concentración de la riqueza

⁵⁹⁷ De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 12/2002 de 23 de mayo (Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) y en la Ley 28/1990 de 26 de diciembre (Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), ya que estos Territorios tienen “potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario” (art. 1 de la Ley 12/2002 y artículo 1 de la Ley 28/1990).

⁵⁹⁸ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE no. 59, de 9 de marzo): <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/2/con>.

como el contexto económico y social generado por la crisis económica de 2008, primero, y agravado por la pandemia de la COVID-19 después, han reforzado el interés por estos impuestos, en la creencia de que pueden desarrollar un papel importante al servicio de la equidad y consolidación fiscal. Algunas aportaciones doctrinales recientes, incluso algunas recomendaciones realizadas por organismos internacionales como la OCDE o la Comisión Europea muestran dicho interés y su apoyo a este tipo de imposición desde perspectivas diferentes.

El Comité quiere subrayar que la aplicación de estos impuestos, manteniendo su regulación actual, plantea notables problemas. Junto a la obsolescencia que se aprecia en su diseño y características estructurales, el ejercicio de las competencias normativas por parte de las CCAA ha dado lugar a una regulación dispar, que está incidiendo en su aplicación efectiva, con implicaciones negativas en relación con la eficiencia y equidad, como se analizará en el apartado 5 de este capítulo. La justificación y el mantenimiento de estos impuestos están directamente relacionados con un diseño moderno y eficiente de los mismos, en estrecha relación con el sistema tributario en su conjunto y con la imposición sobre la renta en particular. Su diseño ha de corregir sus defectos estructurales, sin perjuicio de los ajustes que en su caso pudieran corresponder en los sistemas de financiación autonómico y local, pese a que no constituyen el objeto de este informe. A estas cuestiones estarán dedicados los apartados 3, 4 y 5 de este capítulo.

Por otra parte, el Comité considera que el mantenimiento del IP y del ISD no es la única alternativa a disposición de los decisores públicos. La supresión de dichos impuestos es posible, siempre que se articule de acuerdo con los principios constitucionales, en el sentido de asegurar el gravamen por otras vías de la riqueza personal. En el caso de optar por la supresión, sería necesario analizar y calibrar dichas vías, lo que excede el cometido de este Comité, que se limita a enunciarlas.

2. FUNDAMENTOS ECONÓMICOS Y JURÍDICOS DEL IP E ISD. ALTERNATIVAS DE GRAVAMEN SOBRE LA RIQUEZA

El debate relativo a la imposición sobre la riqueza se enmarca en la actual dinámica de incremento de la desigualdad en la distribución de la renta y de mayor concentración de la riqueza (Scheuer y Slemrod, 2021). La literatura ha discutido ampliamente sobre las múltiples causas que estarían detrás de este aumento de la desigualdad, así como los posibles efectos adversos sobre el crecimiento económico que la polarización en la distribución de la renta y de la riqueza pudiera causar (FMI 2020, Blanchard y Rodrik, 2021). En ese contexto, surge el debate sobre el papel de la imposición sobre la riqueza como instrumento adicional en manos de los gobiernos para mitigar estos fenómenos y sus posibles efectos negativos. En particular, se ha justificado la existencia de figuras que graven la tenencia o la transmisión de la riqueza personal como instrumentos en manos del legislador para mejorar y garantizar la equidad entre contribuyentes, incrementar la eficiencia en el uso del capital, reducir la capacidad de elusión y evasión fiscal por parte de determinadas rentas, alcanzar objetivos redistributivos o complementar la progresividad articulada a través de la imposición sobre la renta personal. Estos instrumentos encuentran justificaciones económicas y jurídicas por motivos tanto de eficiencia como de equidad horizontal y vertical.

Argumentos de esta naturaleza también se encuentran en los análisis y las recomendaciones recientes de los organismos internacionales como el FMI, la OCDE o el Banco Mundial. Estas instituciones han identificado la imposición sobre la riqueza como un instrumento a considerar para mitigar el incremento tendencial de la desigualdad, así como su posible papel ante el aumento de la misma observado durante la crisis de la COVID-19. Si bien se señala que las causas de este incremento de la desigualdad son múltiples, así como diversos y amplios los instrumentos de política económica que pueden afectar a la distribución de la renta y de la riqueza, los análisis y recomendaciones indican el papel que podrían jugar figuras vinculadas a la tributación sobre la riqueza (OECD, 2018c, 2021i; IMF, 2021a⁵⁹⁹). En particular, estas instituciones señalan la función de la imposición personal sobre la riqueza, y en particular de figuras como el IP y el ISD, como instrumentos redistributivos que mitiguen los efectos adversos del incremento de la desigualdad sobre la equidad, la eficiencia y el crecimiento económico⁶⁰⁰. Como ha señalado el FMI (2017), el crecimiento y la reducción de la desigualdad no son objetivos incompatibles, sino más bien lo contrario, ya que un nivel excesivo de desigualdad erosiona la cohesión social, provoca polarización política y, en última instancia, laстра el crecimiento económico.

⁵⁹⁹ Las recomendaciones del FMI (IMF, 2021a) en relación con los objetivos de reducción de la desigualdad, consideran algunas políticas para facilitar el acceso a los servicios públicos y la aplicación de políticas redistributivas (predistributivas y/o posdistributivas), incluyendo, en último término, las impositivas.

⁶⁰⁰ En estas instituciones se han publicado diversos trabajos en los que se examina la relación positiva entre la eficiencia y el crecimiento económico con las políticas redistributivas que alcanzan una mayor igualdad (Ostry *et al.*, 2014, Brueckner y Lederman, 2015, Cingano, 2014).

A continuación, se ofrecen, en primer lugar, los fundamentos económicos que justifican el IP y el ISD. Como dato previo fundamental se aportan los principales rasgos que presenta la dinámica de la distribución de la riqueza en España y países de nuestro entorno. Asimismo, se incluyen en este apartado las limitaciones de aplicación y los argumentos contrarios a estos impuestos.

En segundo lugar, se presentan los fundamentos jurídicos que sirven de apoyo a la imposición personal sobre la riqueza

En tercer lugar, a pesar de que en el presente capítulo se analizan los problemas y propuestas de reforma del ISD y del IP, no puede ignorarse que su posible supresión está siendo objeto de debate. En este sentido, se ofrecen alternativas de gravamen de la riqueza personal que garanticen una imposición efectiva y adecuada de la misma.

2.1. Evidencia y fundamentos económicos del IP y del ISD

2.1.1. *Imposición patrimonial y distribución de la riqueza*

La literatura académica que estudia las desigualdades de bienestar económico concluye que tanto en España⁶⁰¹ como en otros países⁶⁰² desarrollados, las desigualdades en el reparto de la riqueza son mucho más acusadas que en renta. Esta creencia queda avalada por la evidencia empírica (Encuesta Financiera de las Familias (EFF) del Banco de España, varios años, y *The*

⁶⁰¹ En España, Azpitarte (2010), usando los datos de la primera ola de la Encuesta Financiera de las Familias del Banco de España, muestra, asimismo que la distribución de la riqueza es mucho más desigual que la de la renta y estima, además, que los distintos componentes de la riqueza contribuyen de forma asimétrica a dicha desigualdad. A partir de un análisis de descomposición en factores, concluye que la riqueza financiera contribuye sustancialmente más al aumento de la desigualdad que la riqueza inmobiliaria. Ésta última puede incluso estar ayudando a disminuir los grados de concentración. Véase De Pablos (2020) y De Pablos y Martínez (2018) para consultar otras estimaciones de la distribución de la riqueza y las herencias a partir de la EFF, del Banco de España.

⁶⁰² Saez y Zucman (2014) estimaron la concentración de la riqueza en USA, a lo largo del siglo XX a partir de tres fuentes: encuestas, en concreto el Survey of Consumer Finance de la Reserva Federal, los datos capitalizados de las diferentes rentas declaradas en el impuesto sobre la renta y los datos proporcionados por el impuesto sobre herencias. La principal conclusión es que la distribución de la riqueza desde principios del siglo XX presenta forma de U. La concentración de la riqueza cae desde 1929 a 1978, y a partir de ese momento vuelve a aumentar. Piketty y Zucman (2015) también encuentran un modelo en forma de U durante el siglo pasado, pero con una dinámica bastante diferente en Europa y en Estados Unidos. En Europa el porcentaje de riqueza del 10% más rico solía ser a comienzo del siglo XX del 90 %, mientras que a comienzos del XXI este porcentaje es del 60-70%. Sin embargo en Estados Unidos la concentración de riqueza parece situarse de nuevo justo en los niveles de comienzos del siglo XX. En los años veinte el 0,1% de la población era propietaria del 25% de la riqueza; este porcentaje bajó considerablemente hasta alcanzar el 7% en 1976. En 2013, de nuevo un porcentaje ínfimo de población, el 0,1%, era propietaria del 22%. Vid., también Blanchard y Rodrik (2021).

*Household Finance and Consumption Survey, 2014 y 2017*⁶⁰³ y OECD, 2018c). A continuación se ofrecen datos en relación a los siguientes aspectos:

- a) Distribución de la riqueza media en España por tramos de riqueza.
 - b) Composición de la riqueza en España por tramos de riqueza.
 - c) Distribución de la riqueza según la edad del sustentador principal del hogar.
 - d) Índices de distribución de la riqueza en los países de nuestro entorno económico.
 - e) Distribución de las herencias por tramos de riqueza.
- a) En la Tabla V.6 y el Gráfico V.1, se muestra la distribución de la riqueza en España ordenando la población, según los resultados de la EFF, en cinco tramos según su riqueza. El primer tramo recoge el 25% más pobre en términos de riqueza, el segundo y tercero, el 25% siguiente cada uno ordenados de menor a mayor riqueza, el cuarto el 15% de la población y el último representa al 10% con más riqueza. En 2002, la riqueza neta media de los contribuyentes del primer tramo ascendía a 13.400 euros y la del último, a 650.300 euros. En 2008 se aprecia un ligero descenso en la media del último tramo, debido a la crisis financiera, para volver a crecer desde entonces, y en 2017 el primer tramo presentaba cifras negativas, mientras el último alcanzaba una riqueza neta media de 1.354.400 euros.

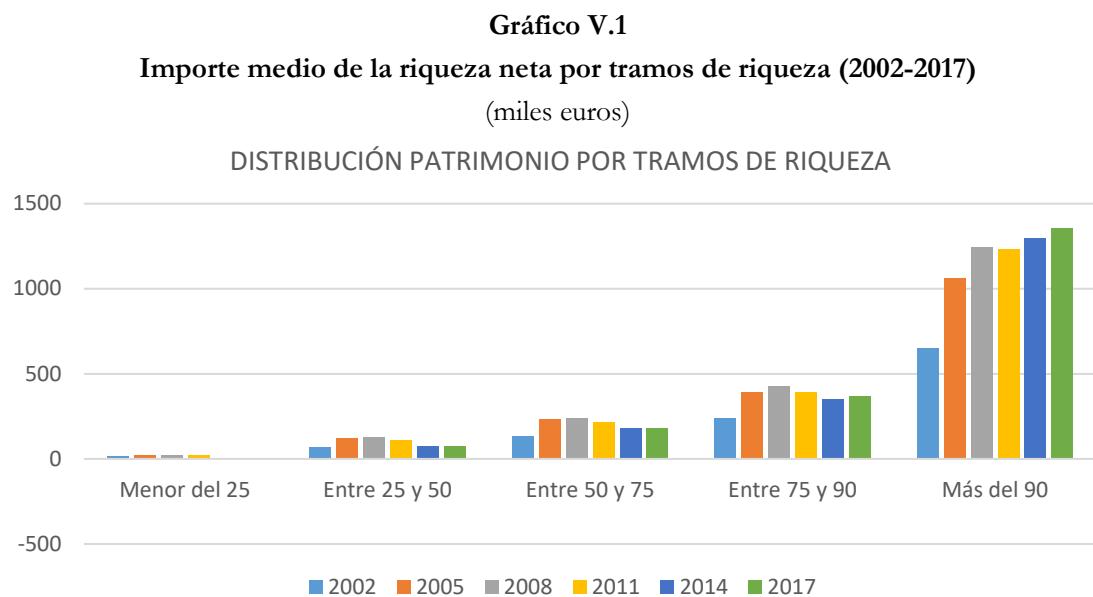
La desigualdad, en media, es cada vez más llamativa y la brecha entre los extremos se ha hecho más profunda durante los años de la crisis financiera. En 2017 disminuyen los valores no solo del primer tramo, sino también del segundo, de manera que la riqueza del 50 por ciento de la población es casi nula, como se aprecia en el Gráfico V.1.

Tabla V.6
Importe medio de la riqueza neta por tramos de riqueza (2002-2017)
(miles euros)

	2002	2005	2008	2011	2014	2017
Menor del 25	13,4	19,2	21,3	19	-1,3	-0,2
Entre 25 y 50	68,6	120,1	124,6	109,4	75,9	71,7
Entre 50 y 75	131,7	232,5	239,6	215	178,9	177
Entre 75 y 90	237	387,9	426,8	392	349,6	367,6
Más del 90	650,3	1.061,90	1.244,60	1.229,40	1.295,6	1.354,40

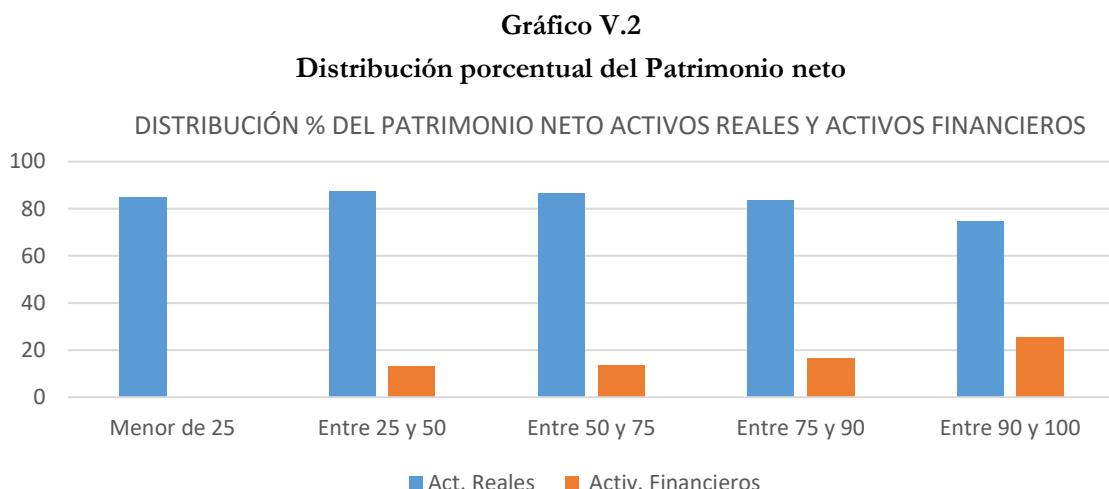
Fuente: EFF. De Pablos, 2020.

⁶⁰³ Cfr. HFCN (2016a, b; 2020a, b) en https://www.ecb.europa.eu/pub/economic-research/research-networks/html/researcher_hfcn.en.html.



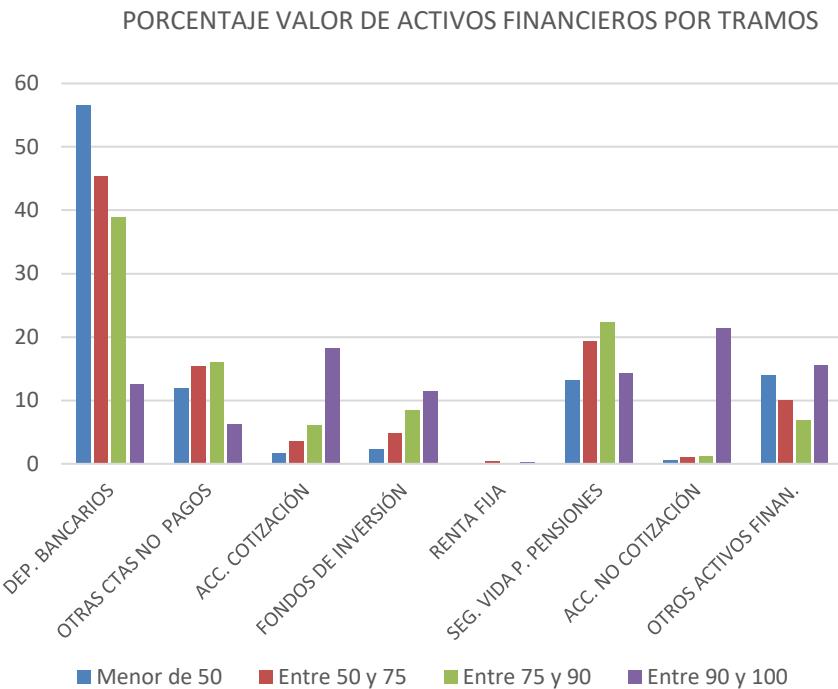
Fuente: EFF. De Pablos, 2020.

- b) La composición patrimonial según la EFF, para los mismos cinco tramos de riqueza, muestra perfiles muy distintos (Véase Gráfico V.2). La población con patrimonios medios y bajos fundamentalmente posee activos reales y, dentro de éstos, el principal es la vivienda habitual (Gráfico V.3). El 10% más rico de la distribución también posee más valor en activos reales que financieros, pero éstos últimos tienen mucha más relevancia que en los patrimonios bajos. Es importante tener en cuenta que dentro de los activos reales están los inmuebles, las joyas, pero también, los negocios propios. Estos últimos tienen mucha importancia en el top 10. La vivienda propia acapara la mayor parte del valor de los activos reales del patrimonio del 90 por ciento de la población con menos patrimonio. Sin embargo, para el top 10, no es el activo real más importante. En este caso lo son otros inmuebles y los negocios propios.



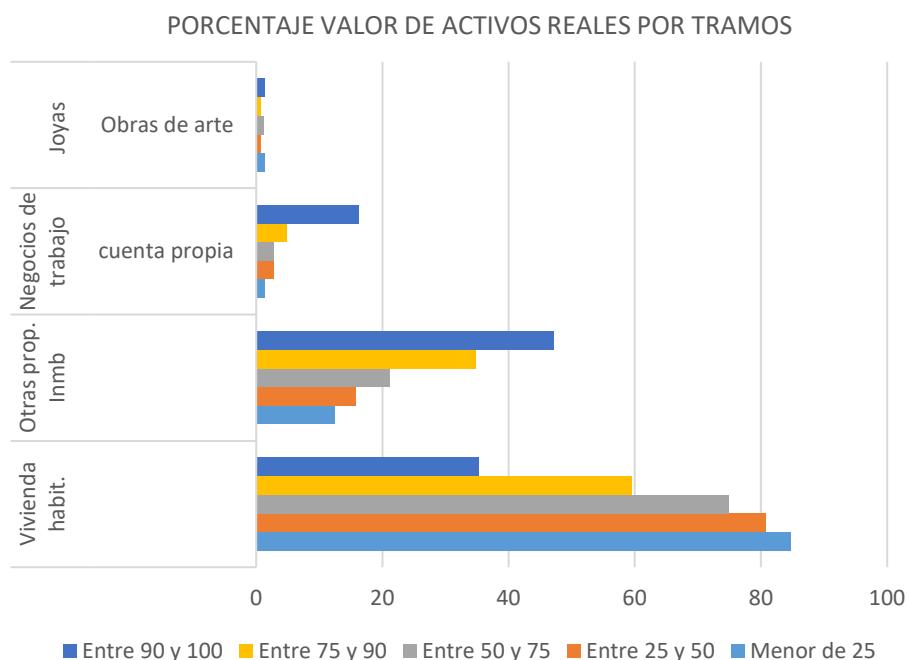
Fuente: EFF. Banco de España. Elaboración propia.

Gráfico V.3
Distribución del valor porcentual de Activos financieros, por tramos



Fuente: EFF. Banco de España. Elaboración propia.

Gráfico V.4
Distribución del valor porcentual de Activos reales, por tramos

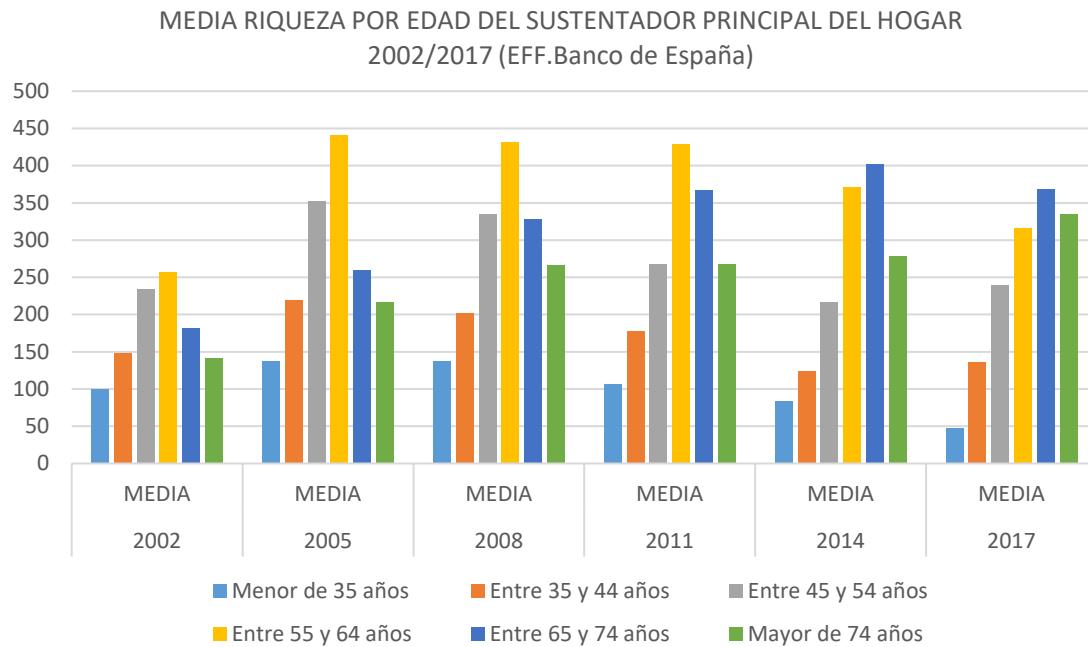


Fuente: EFF. Banco de España. Elaboración propia.

Por lo que se refiere a los activos financieros (Gráfico V.4), los depósitos bancarios son el activo financiero con más valor para la inmensa mayoría de la población, pero no para el top 10, que se decanta por acciones con y sin cotización y otros activos financieros. (Véase Anexo V.1 para conocer la composición del patrimonio neto en la UE).

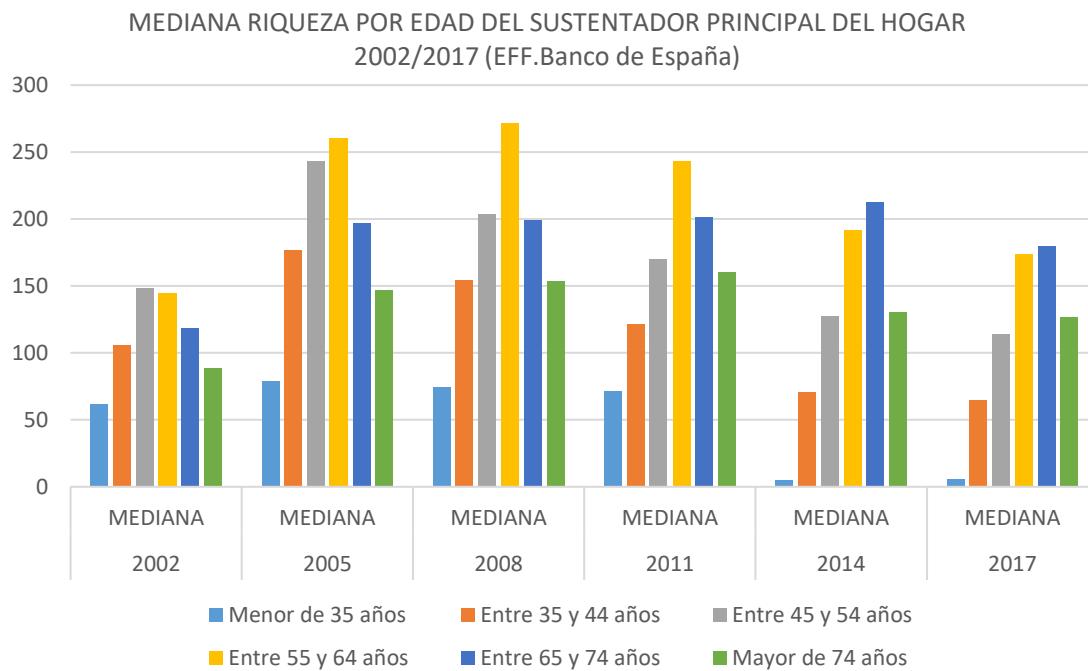
- c) A continuación, se ofrecen los Gráficos V.5 y V.6, que recogen la distribución de la riqueza neta media y mediana según la edad de *sustentador principal del hogar*. Cabe destacar los aspectos siguientes:
- Las dos primeras franjas de edad (menos de 35 y entre 35 y 44 años) siempre son las que poseen menor riqueza neta media. Esto es así en las seis olas de la EFF analizadas. Además, y continuando con los importes medios de riqueza, en 2014 y 2017 la situación de los más jóvenes (debajo de 34 años) ha empeorado considerablemente.
 - Hasta 2011, los hogares con sustentadores principales con una edad comprendida entre 55 y 64 años eran los que poseían, en media, niveles de riqueza más altos. En 2014 y 2017 la edad aumenta y son los mayores de 65 años los que alcanzan los mayores niveles de riqueza neta.
 - La tendencia observada en el tiempo transcurrido desde 2002 hasta 2017 es un empeoramiento claro de los niveles medios de riqueza de los más jóvenes a favor de las generaciones más mayores. Esta evidencia es importante a la hora de instrumentar medidas contra la desigualdad. Ciertamente, no se puede ignorar el perfil que muestra la desigualdad intergeneracional de la riqueza.
 - Los valores de la mediana subrayan notablemente las anteriores observaciones.
 - Estas cifras se repiten en buena parte de los países de la UE, como puede observarse en la Tabla V.7. En este se ofrece la media y la mediana del valor de la riqueza neta para los hogares, ordenados según la edad del sustentador principal del hogar. Las cifras ponen de manifiesto, en la mayor parte de los países, lo ya comentado para España y vuelven a subrayar que la inequidad intergeneracional es un tema esencial en la lucha contra la desigualdad.

Gráfico V.5
Media de riqueza de los hogares, según la edad del sustentador principal. (2002/2017)



Fuente: EFF. Banco de España. Elaboración propia.

Gráfico V.6
Mediana de riqueza de los hogares, según la edad del sustentador principal (2002/2017)



Fuente: EFF. Banco de España. Elaboración propia.

Tabla V.7

Valores de la mediana y la media del patrimonio neto, por edad del sustentador principal del hogar

Miles de euros	MEDIANA						MEDIA						
	2010		2010		2010		2010		2010		2010		
	16-34	35-44	45-54	55-64	65-74	75+		16-34	35-44	45-54	55-64	65-74	75+
EURO AREA	15.5	87.4	140.0	183.2	163.3	126.5		67.1	186.4	257.1	340.8	288.2	221.5
BELGICA	38.3	166.5	276.6	289.3	287.3	272.5		101.7	260.4	370.8	436.3	500.5	432.4
ALEMANIA	9.1	52.4	81.5	102.5	100.1	73.9		39.8	175.6	225.9	330.7	248.5	166.8
IRLANDA													
GRECIA	11.5	114.2	130.7	120.7	109.7	78.6		73.0	148.4	189.9	187.1	151.6	114.3
ESPAÑA	72.3	124.1	179.3	244.3	208.7	165.3		112.9	184.1	273.2	429.4	371.0	269.2
FRANCIA	13.2	95.8	173.8	217.1	195.6	137.0		66.8	196.1	278.0	343.1	324.2	241.0
ITALIA	28.0	124.0	195.5	249.4	207.6	147.0		114.4	208.8	295.3	394.4	324.6	236.9
LUXEMBURGO	53.6	293.1	401.4	621.1	623.6	540.1		163.4	518.5	818.1	855.3	1245.8	882.2
HOLANDA	7.2	65.4	101.0	131.3	145.3	128.0		25.7	105.5	166.1	199.1	213.3	247.6
AUSTRIA	13.0	56.5	140.8	153.1	114.1	73.0		77.8	284.0	380.4	342.7	246.5	191.4
PORTUGAL	29.9	67.5	99.8	117.3	80.8	63.0		114.1	164.0	174.9	163.2	115.1	113.7
FINLANDIA	8.3	92.4	127.6	166.4	168.3	115.5		42.4	164.4	206.5	241.1	230.1	171.1
	2017							2017					
	16-34	35-44	45-54	55-64	65-74	75+		16-34	35-44	45-54	55-64	65-74	75+
EURO AREA	14.1	69.9	129.1	166.5	167.1	114.0		66.5	158.5	271.7	306.7	297.0	242.0
BELGICA	60.3	131.6	265.0	338.1	275.0	262.3		128.4	220.3	355.6	628.3	397.1	399.0
ALEMANIA	9.6	56.4	139.0	182.5	177.4	82.0		53.5	160.2	341.2	317.0	324.7	215.1
IRLANDA	16.3	91.1	235.6	288.6	281.3	236.6		166.3	247.6	417.2	511.7	449.1	390.7
GRECIA	5.4	50.6	78.2	84.1	68.1	54.4		36.1	79.0	109.6	122.5	99.2	86.1
ESPAÑA	15.0	70.7	120.4	192.6	187.7	128.9		67.4	136.4	245.7	337.8	379.2	333.5
FRANCIA	19.2	73.5	150.2	173.0	217.4	165.2		64.7	185.3	272.2	298.7	333.2	292.3
ITALIA	18.0	85.0	136.4	181.3	174.5	124.6		82.0	148.3	225.6	268.7	261.2	217.6
LUXEMBURGO	129.6	322.9	513.7	670.5	872.0	734.0		334.2	611.0	832.6	1065.5	1252.8	1743.2
HOLANDA	16.6	60.0	89.6	129.6	111.6	75.2		79.4	120.2	215.5	273.9	222.4	206.6
AUSTRIA	15.9	62.9	141.8	166.6	132.3	77.2		72.1	220.2	314.3	419.9	238.1	177.0
PORTUGAL	14.1	62.6	86.3	94.6	87.8	79.7		70.6	125.9	199.2	206.4	173.2	154.4
FINLANDIA	10.2	93.4	146.8	175.0	203.0	154.8		54.3	173.6	255.2	289.4	295.5	218.8

Fuente: Eurosystem Household Finance and Consumption on Survey. Elaboración propia.

- d) La TablaV.8 recoge los índices de desigualdad de la riqueza en países de nuestro entorno económico. Se recogen tanto los índices de Gini de la renta bruta de los hogares y la riqueza, como el porcentaje de riqueza que posee la población situada en la parte inferior y superior de la distribución. Estos índices corroboran la afirmación que anticipamos más arriba, en el sentido de que la desigualdad de la renta es menor que en la riqueza. Todos los índices de Gini de renta en los países considerados son más bajos que los de riqueza. Estos últimos alcanzan valores de más del doble que el de la renta en muchos de los países analizados y son especialmente altos en países como Alemania, Austria o Finlandia. Asimismo, los datos relativos a los porcentajes de hogares situados en los extremos de la distribución muestran que la polarización de la riqueza es muy alta en general, y especialmente en países como Estados Unidos, Holanda incluso Dinamarca.

Tabla V.8
Índices de concentración de la riqueza y la renta.
Porcentaje de riqueza en *top* y *bottom* de la distribución (2017)

	GINI RENTA	GINI RIQUEZA*	Bottom 40% RIQUEZA	Bottom 60% RIQUEZA	Top 5% RIQUEZA	Top 1% RIQUEZA
Austria	0.284	0.731	1.0	8.0	43.5	25.5
Bélgica	0.266	0.569	5.7	19.0	29.7	12.1
DInamarca	0.263	ND**	-8.6	-3.9	47.3	23.6
Finlandia	0.259	0.648	2.2	13.6	31.4	13.3
Francia	0.291	0.678	2.7	12.1	37.3	18.6
Alemania	0.293	0.762	0.5	6.5	46.3	23.7
Grecia	0.333	0.599	5.3	17.9	28.8	9.2
Irlanda	0.297	ND	-2.1	7.2	37.7	14.2
Italia	0.328	0.603	4.5	17.3	29.7	11.7
Portugal	0.341	0.678	3.2	12.4	36.5	14.4
Luxemburgo	0.304	0.646	3.9	15.3	36.3	18.8
Holanda	0.285	0.698	-6.9	-4.0	52.5	27.8
Noruega	0.262	ND	-3.0	7.3	37.8	20.1
España	0.341	0.599	6.9	18.7	33.3	16.3
Reino Unido	0.351	ND	3.4	12.1	38.8	20.5
Estados Unidos	0.391	ND	-0.1	2.4	68.0	42.5

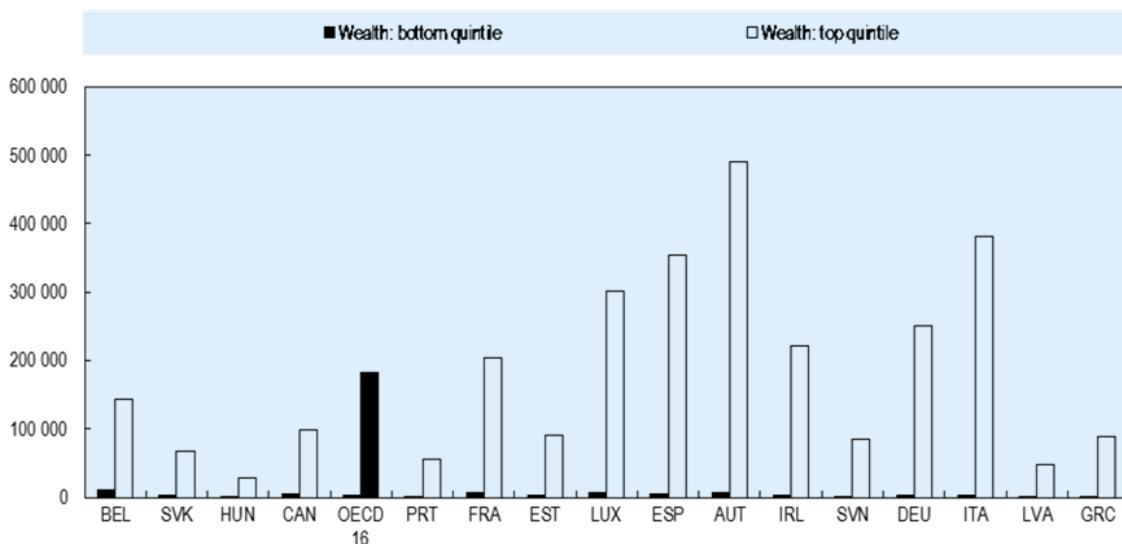
*GINI RIQUEZA EUROZONA 0.635, **ND: no disponible.

Fuente: OECD Wealth Distribution Database y Eurosystem Household Finance and Consumption on Survey. Elaboración propia.

- e) Siguiendo las estimaciones realizadas por Balestra y Tonkin (2018), el Gráfico V.7 recoge los valores medios de las herencias del quintil más bajo de riqueza y el quintil más alto en gran parte de los países de la OCDE. Entre todos los hogares que declaran haber recibido una herencia o donación, el valor de esa transferencia de capital es mucho más alto para los hogares situados en el quintil de riqueza más alto que en el quintil de riqueza más bajo. Realmente, en este último, la cuantía de las herencias o donaciones recibidas es inapreciable. En media de la OCDE, la cuantía recibida por el quintil más alto de riqueza supera, entre 1.4 veces y 11 veces a la del más bajo. La OCDE (OECD, 2021i), más recientemente, subraya esta conclusión: “las herencias están desigualmente distribuidas entre hogares, siendo los deciles más ricos los que reciben con mayor probabilidad herencias de mayor valor”.

Gráfico V.7

Importe de las herencias en la OCDE, por quintiles de riqueza (2015 o último disponible)



Fuente: Balestra y Tonkin (2018).

Los datos disponibles hasta 2017 muestran que los niveles de concentración de la riqueza en generaciones mayores son cada vez más altos y la dinámica esperable en la próxima década es que este sea un problema creciente en las sociedades desarrolladas.

2.1.2. *La equidad como principal fundamento de la imposición sobre la riqueza personal*

El gravamen de la riqueza personal es un instrumento tributario justificado, principalmente, por motivos de equidad horizontal y vertical. Por un lado, el gravamen de esta fuente de imposición se concentra entre los individuos situados en la parte superior de la distribución de la renta y, por lo tanto, tiene un papel complementario de la imposición progresiva sobre la renta personal. Por otro lado, el gravamen del patrimonio encuentra una importante justificación como instrumento para gravar aquellas rentas del capital difíciles de observar, las rentas latentes o aquellas que han eludido la tributación sobre la renta personal⁶⁰⁴. Al mismo tiempo, la riqueza en sí misma es un índice de capacidad económica con independencia de la rentabilidad del patrimonio. De ese modo, fundamentándose en los principios de equidad y capacidad de pago, la imposición patrimonial es un instrumento que aumenta los tipos efectivos de las rentas del capital y puede contribuir a la redistribución de la riqueza y a la reducción de la desigualdad.

⁶⁰⁴ Piketty, Saez y Zucman (2016) indican que la riqueza puede ser un indicador que permite gravar las rentas del capital no observables de los individuos situados en las deciles más altas de la distribución de la riqueza y, por lo tanto, la tributación sobre la riqueza puede constituir un instrumento adicional de la imposición óptima.

El gravamen de la riqueza heredada y donada encuentra relevantes justificaciones tanto desde el punto de vista de la eficiencia, como desde la equidad intergeneracional y la igualdad de oportunidades. Por ejemplo, el gravamen sobre las herencias se justifica como una política prerredistributiva con capacidad para afectar a las condiciones iniciales que afectan a la distribución futura de la renta. En concreto, este impuesto tendría capacidad para afectar a las dotaciones iniciales de los recursos y, de ese modo, mejorar la igualdad de oportunidades entre los individuos⁶⁰⁵.

La imposición sobre la riqueza personal encuentra también argumentos para su justificación desde el lado de la eficiencia. Entre ellos destaca, bajo determinados supuestos en el marco de análisis de la imposición óptima, su posible papel como instrumento para incentivar un uso más productivo del capital o las menores distorsiones que pudiera suponer su contribución a una imposición progresiva sobre el capital.

2.1.2.1. Imposición patrimonial y redistribución

Desde el criterio de equidad, el argumento más utilizado a favor del IP y del ISD es el de sus posibles efectos redistributivos, por lo que cabe preguntarse, dada la recaudación de estos impuestos: ¿son estos capaces de conseguir niveles redistributivos valorables?

Los estudios realizados hace una década aportan resultados interesantes desde el punto de vista de la equidad, concluyendo, en concreto con respecto al IP, que es progresivo, con un alto nivel de concentración de la carga en patrimonios elevados y que tiene un efecto redistributivo, leve, pero positivo (De Pablos, 2007). Por lo que se refiere al ISD, también se concluía en algunos trabajos empíricos que era claramente progresivo y que ejercía un cierto papel redistributivo (Barberán y Melguizo 2007; Arcarons y Calonge, 2007).

Durán-Cabré y Esteller (2019), han estimado recientemente los efectos redistributivos “potenciales” del IP. Para ello, utilizan un simulador creado para el IP para Cataluña y estiman dichos efectos en el caso de que los bienes se valoraran de acuerdo con su valor de mercado y hubiera pleno cumplimiento. Esto cambia supondría una recaudación de 3.691 millones de euros, cifra que es aproximadamente 2,5 veces superior a la recaudación real. En este caso, concluyen, el efecto redistributivo del impuesto en el corto plazo sería insignificante. Sin embargo en el largo plazo, 25 años, y suponiendo que la riqueza neta crece anualmente al 1 por ciento, el efecto redistributivo sí es apreciable.

Dada su recaudación, es posible distinguir un efecto redistributivo muy moderado, pero no por ello despreciable. No obstante, los estudios empíricos realizados para el IP español coinciden en señalar que determinados elementos de la normativa limitan considerablemente su potencial

⁶⁰⁵ Las justificaciones distributivas de estos tributos puede verse en European Commission, (2020d).

redistributivo, especialmente, el límite conjunto entre renta y patrimonio y las exenciones aplicables a la empresa familiar. Por tanto, éstas pueden ser las causas de aquel efecto. De ahí que no constituya la anterior argumentación un aval para su supresión pero sí para su reforma.

En relación con el ISD, conviene subrayar que a menudo se señala a la transmisión intergeneracional de la riqueza como un factor que determina la situación socio-económica de los individuos y, consecuentemente, podría suponer un obstáculo para el principio de igualdad de oportunidades. También en las últimas décadas, la evidencia muestra que la participación de la riqueza heredada en la riqueza total de los hogares ha aumentado en algunos países⁶⁰⁶, y se espera que el número y el valor de las herencias aumenten en el futuro. En este sentido, la OECD (2021i) sostiene que “en el futuro, se espera tanto que su número aumente (dada la edad que está alcanzando la generación del *baby-boom*) como también que el valor de las herencias crezca, si se mantiene la tendencia del precio de los activos. Adicionalmente, como resultado del aumento en la esperanza de vida, se prevé una mayor concentración de la riqueza en las cohortes mayores”. Esta evolución posiblemente agravará los problemas de igualdad de oportunidades⁶⁰⁷. Para el caso español, el reciente trabajo de Palomino *et al.* (2021) concluye que las transferencias intergeneracionales (herencias y donaciones) contribuyen al aumento de la desigualdad relativa en España y también en otros tres países desarrollados: Francia, Reino Unido y Estados Unidos. A todo ello cabe añadir que la consideración social de la riqueza es distinta si ésta es fruto de la capacidad o del esfuerzo personal, a si es el resultado de una herencia. Predomina la idea de que la riqueza que resulte de un mayor esfuerzo y capacidad es más justa. La riqueza heredada choca de forma clara con la concepción de nivelación de las posiciones de partida incluida en el principio de igualdad de oportunidades⁶⁰⁸. A partir de los datos del Luxembourg Wealth Study, Salas-

⁶⁰⁶ Adermon, Lindahl y Waldenström (2018) encuentran que los legados y las donaciones representan al menos la mitad de la correlación de riqueza entre padres e hijos, mientras que los ingresos y la educación pueden representar solo una cuarta parte de las transferencias de riqueza.

⁶⁰⁷ Trabajos como el de Arrondel (2013) estiman la elasticidad intergeneracional de la riqueza (variación porcentual de la riqueza de la generación presente ante un cambio en la riqueza de la generación anterior), y concluyen en valores realmente altos, en concreto el 22% para Francia. Boserup, Kopczuk y Kreiner (2013) calculan una elasticidad de un 27% para Dinamarca, teniendo en cuenta tres generaciones. Clark y Cummins (2013), presentan elasticidades bastante más altas, 70-75%, para el caso de Inglaterra, contrastando la riqueza, en la fecha de muerte, para cinco generaciones consecutivas (1858-2012). Korom (2018) reafirma esta fuerte dependencia, señalando que se produce no solo en el top de la distribución y que la movilidad de la riqueza intergeneracional tiende a ser más baja que la movilidad de la renta. Bastani y Waldenström, (2020) observan el grado en que la asociación de riqueza entre padres e hijos puede explicarse, básicamente, por las herencias en Suecia.

⁶⁰⁸ Roemer (1998) aporta dos concepciones de la igualdad de oportunidades con matices diferentes. Por un lado, se defiende que la sociedad debiera hacer lo posible para nivelar la situación social de partida de los individuos, fundamentalmente, a través de las políticas fiscales y de gasto público. La segunda aproximación se basa en el principio de no discriminación, a igualdad de méritos. En este sentido, se defiende

Rojo y Rodríguez (2021) confirman para el caso español que las herencias aumentan la desigualdad de oportunidades⁶⁰⁹.

En definitiva, el impacto del IP y del ISD desde el punto de vista redistributivo es desigual y limitado (pero no despreciable), porque también son limitados su nivel y capacidad recaudatoria. Es necesario subrayar que, para reducir las brechas de desigualdad de la riqueza, no es suficiente con gravar los patrimonios personales elevados. Son varios los factores, como se ha anticipado, que influyen en la desigualdad y deben ser varios los impuestos que contribuyan a la redistribución (OECD, 2018c). También es fundamental considerar que los impuestos sobre el capital o sobre la renta del capital no deben disuadir del ahorro a los hogares. Las medidas de apoyo al ahorro en la parte inferior de la distribución del ingreso y de la riqueza, así como la educación financiera para informar a las personas con ingresos más bajos y menor riqueza sobre las oportunidades de inversión que producen mayores rendimientos, pueden desempeñar un papel importante para abordar la desigualdad de la riqueza. Por tanto, es necesario utilizar herramientas políticas más allá del ISD y del IP para abordar la desigualdad.

2.1.2.2. La riqueza como índice de capacidad de pago

Desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria, la riqueza es una manifestación o índice de la capacidad económica adicional a la obtención de renta y al consumo. Los activos poseídos por los hogares actúan mejorando el bienestar a través de una doble vía. En primer lugar, incrementando la renta disponible con la rentabilidad que proporcionan y destinándola al consumo corriente en épocas de baja renta, suavizando así el impacto de los *shocks* de ingresos. En segundo lugar, la utilización del patrimonio tiene, además, la ventaja de incorporar consideraciones de ciclo vital al análisis de la desigualdad, puesto que evalúa la acumulación de riqueza mediante el ahorro y la capacidad de medir la transmisión intergeneracional del nivel de bienestar a través de las herencias.

Desde el punto de vista de la equidad, es igualmente importante el hecho de que el ISD también sirve para gravar la capacidad económica que las herencias ponen de manifiesto y que, en este

que ni la raza, el sexo, la religión, la procedencia socioeconómica, etc., deben influir en la selección de personas, en diferentes circunstancias de su vida.

⁶⁰⁹ De Nardi (2004) apunta un efecto desigualador de las herencias voluntarias calibrando su modelo con datos de Estados Unidos y Suecia. Otros estudios para Estados Unidos como Wolff and Gittleman (2014) concluyen que aunque las herencias aumentan la dispersión absoluta de la riqueza reducen su desigualdad relativa. A una conclusión parecida llegan Bönke, Werder y Westermeier (2017) para ocho países europeos utilizando datos de consumo y finanzas de los hogares. Por su parte, Elinder, Eriksson y Waldenström (2018), utilizando datos oficiales sobre herencias en Suecia, también concluyen que las herencias reducen la desigualdad de la riqueza medida por el coeficiente de Gini. En todo caso, este efecto igualador se diluye rápidamente, como indican los autores porque los herederos menos ricos consumen su herencia, mientras que los herederos más ricos la convierten en ahorro. <https://voxeu.org/article/how-inheritances-influence-wealth-inequality>.

caso, tiene la condición de gravable porque presenta como nota básica esencial la originalidad, es decir, se constata como hecho inédito, nuevo o adicional.

El principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de nuestra Constitución es un principio cardinal en la ordenación de los tributos que ha de inspirar todo el sistema tributario estatal, autonómico y local, y sirve, como ha declarado el Tribunal Constitucional, de fundamento de la imposición, de manera que sólo puede exigirse un tributo cuando exista capacidad económica y en la medida de esa capacidad (STC 194/2000, de 19 de julio).

2.1.2.3. La imposición sobre la riqueza como complemento del IRPF y como incentivo al uso productivo del capital

Una de las principales características atribuidas, particularmente al IP, es su posible utilidad como complemento y control del impuesto sobre la renta personal a la hora de gravar las rentas de capital. Por otro lado, el Comité apoya el mantenimiento de un impuesto sobre la renta dual que aplica a las rentas de capital tipos más bajos que al resto de rendimientos, sin perjuicio de poder plantear una posible aproximación de las tarifas. En este sentido, el IP y el ISD pueden desempeñar un papel complementario del IRPF incrementando la progresividad sobre rentas fundadas y contribuyendo a gravar las ganancias de capital no realizadas, lo que aumenta la progresividad del sistema tributario en su conjunto. Algunos estudios apuntan en esta dirección, concluyendo que el IP supone un incremento de los tipos marginales efectivos para la totalidad de los activos patrimoniales, fundamentalmente para los propietarios de grandes patrimonios, siempre que no estén exentos y teniendo en cuenta el límite conjunto con el IRPF (De Pablos, 2006).

En este análisis, resulta ilustrativo considerar la equivalencia que pudiera establecerse entre el gravamen del stock de capital en el IP con la tributación de las rentas de este capital en el IRPF⁶¹⁰. En concreto, el tipo (marginal) sobre las rentas del capital implícito en el IP puede aproximarse como la ratio entre tipo de gravamen sobre el stock de patrimonio y el rendimiento del mismo en términos reales. Por ejemplo, dado un rendimiento real anual del 5% un tipo impositivo del 1% equivaldría a un tipo marginal del 20% sobre las rentas del capital. Un mayor (menor) rendimiento del patrimonio, dado un tipo de gravamen, equivaldría a un menor (mayor) tipo marginal sobre las rentas del capital. Al mismo tiempo, dado un rendimiento real del patrimonio, un mayor tipo de gravamen en IP implicaría un mayor tipo marginal sobre las rentas del capital. Esta aproximación de los gravámenes entre los dos impuestos ilustra la complementa-

⁶¹⁰ No obstante, en ese análisis debe tenerse presente que la equivalencia sólo sería plena cuando los rendimientos del capital en términos reales sean homogéneos. La evidencia reciente señalaría que el rendimiento del capital es heterogéneo entre hogares de manera persistente en el tiempo y tiende a aumentar con la riqueza del hogar incluso controlando por la composición de las carteras (Fagereng, Guiso, Malacrino y Pistaferri, 2020).

riedad entre el IP y el IRPF, con implicaciones tanto para la eficiencia como para la equidad vertical⁶¹¹.

Entre el conjunto de argumentos que justifican el gravamen sobre la riqueza desde el punto de vista de la eficiencia destaca el papel del mismo para incentivar un uso más productivo del capital. En un escenario de rendimientos del capital heterogéneos, la imposición sobre la tenencia de capital, sea o no productivo, pudiera ser un instrumento más eficiente de gravamen que la tributación sobre las rentas del capital⁶¹². En particular, los impuestos sobre las rentas del capital tendrían mayores efectos negativos sobre el capital productivo frente a los que acumulan capital poco productivo. En cambio, la imposición en función del grado de riqueza acumulada, independientemente de su productividad, reduce en mayor cuantía la carga tributaria de los empresarios más productivos cuanto mayor es el rendimiento. Por lo tanto, los propietarios del capital más productivo se enfrentan a una tributación menor que si ésta se articulara a través de mayores impuestos sobre la renta del capital, generando un incentivo al ahorro y mejorando la asignación del capital. De ese modo, la aplicación de un impuesto sobre las rentas fundadas más un impuesto sobre el patrimonio podría fomentar la reasignación de capital de improductivo a productivo.

2.1.3. *Utilidad de los impuestos sobre la riqueza como instrumento de control*

Una de las funciones de la imposición patrimonial es su papel como instrumento de control tributario. Las ventajas del ejercicio de esta función serían, en primer término, su contribución a la comprobación de la renta de los individuos, en la medida en que los elementos patrimoniales pondrían al descubierto las rentas derivadas de ellos, las que hubieran sido ocultadas y, recíprocamente, las distintas partidas de la renta manifestarán los bienes patrimoniales que les sirven de soporte y que no hubieran sido declarados. Por otra parte, el IP permite controlar las ganancias de capital realizadas y no realizadas, ya que refleja los cambios en el valor de los elementos patrimoniales del contribuyente. Esta figura también suministra información de cuál es el valor del patrimonio que posee un contribuyente periódicamente al final de cada ejercicio, lo que constituye un dato esencial para el control de las rentas. Asimismo, la literatura menciona la utilidad de estas figuras para reconstruir el caudal relicto del causante de una herencia (Scheuer y Slemrod, 2021). De ese modo, estos argumentos de control son particularmente relevantes para justificar la imposición patrimonial como instrumento complementario necesario a la imposición sobre la renta personal, contribuyendo su gravamen a la equidad horizontal entre contribuyentes, así

⁶¹¹ Saez (2013) muestra, desde el marco analítico de imposición óptima, como las distorsiones de la tributación sobre la acumulación de capital se reducirían cuando el gravamen progresivo sobre el capital se concentra entre los individuos que alcanzan mayores niveles de riqueza.

⁶¹² Véase Guvenen *et al.* (2019) para un análisis cuantitativo que examina el papel de la imposición sobre la riqueza como alternativa para incentivar el uso eficiente del capital frente a un impuesto uniforme sobre las rentas del capital.

como a la equidad vertical del conjunto del sistema tributario. Finalmente, el IP se ha valorado como un instrumento que proporciona información relevante para la asignación de ayudas sociales (Brandolini *et al.*, 2010 y Ward, 2014).

2.1.4. *La imposición sobre la riqueza y la consolidación fiscal*

La situación de elevado endeudamiento público e incremento de la desigualdad en las economías avanzadas, ambas dimensiones incrementadas durante la crisis de la COVID-19, han llevado a algunos organismos internacionales y académicos a plantear el uso de instrumentos de gravamen sobre la riqueza. Una buena parte de estas propuestas plantea el establecimiento de impuestos sobre la riqueza personal a escala europea y algunas propuestas de gravamen sugieren un tributo temporal y progresivo dirigido a reducir el elevado endeudamiento público (Saez y Zucman 2019; Landais *et al.*, 2020, Kapeller *et al.* 2021)⁶¹³. La temporalidad y el carácter progresivo de algunas de las propuestas que plantean un mayor impacto cuantitativo se justificaría por el hecho de que un esquema temporal de gravamen reduciría el desincentivo a la acumulación de capital para la mayor parte de la población y se concentraría en los grupos menos afectados por los efectos de la pandemia. Las propuestas que plantean disponer de nuevos instrumentos impositivos sobre la riqueza personal con un mayor potencial recaudatorio los vinculan a una adopción a escala internacional, en línea con la coordinación de la imposición societaria, o bien adoptada en el ámbito de un área económica (UE o los EEUU) con capacidad de control e información sobre los grandes patrimonios. De ese modo, se mitigaría la erosión recaudatoria de estos tributos causada por la movilidad de las bases gravables y la dificultad de control de las mismas ante las limitaciones en el intercambio y disponibilidad de información tributaria.

En cualquier caso, en un contexto de desequilibrio de las cuentas públicas y ante la necesidad de articular un proceso de consolidación fiscal, la imposición sobre la riqueza personal a nivel interno es un instrumento adicional para alcanzar la suficiencia del sistema tributario. En ese sentido, como se ha expuesto con anterioridad, la tributación sobre la riqueza personal tiene una contribución recaudatoria modesta. Sin embargo, insistiendo en la idea anticipada en la introducción de este capítulo, su papel en la suficiencia recaudatoria no es despreciable en gran parte de las CCAA.

⁶¹³ Landais *et al.* (2020) proponen la creación de un impuesto sobre el patrimonio progresivo, de duración limitada, aplicable a toda Europa que gravaría el patrimonio neto con una tarifa del 1% para patrimonios netos superiores a 2 millones de euros, 2% para los superiores a 8 millones de euros y 3% para los superiores a 1 billón. Según las estimaciones de estos autores, luchar contra la COVID-19 requiere emitir 10 puntos del PIB de la UE en eurobonos, y un impuesto sobre el patrimonio progresivo podría cubrir toda esa deuda adicional después de diez años. Kapeller et al. (2021) apoyan la propuesta de un impuesto sobre la riqueza para toda Europa. Por el contrario, Stotzer (2020) lo considera inviable, entre otros motivos, por sus costes administrativos, aunque este autor se refiere de forma concreta a la propuesta de Warren y Sanders en relación con la posibilidad de introducir un impuesto sobre la riqueza en los EEUU.

2.1.5. *Limitaciones y argumentos contrarios a la aplicación del IP y el ISD*

A pesar de los argumentos favorables que justifican la imposición personal sobre la riqueza como instrumento de la política tributaria, la literatura ha señalado importantes limitaciones en su aplicación, así como argumentos contrarios a la misma (Scheuer y Slemrod, 2021).

Entre el conjunto de limitaciones y argumentos contrarios a estas figuras impositivas se han señalado los siguientes: su gravamen, complementario de las rentas del capital reduciría el ahorro y el stock de capital de la economía; el gravamen adicional sobre los rendimientos de la inversión provocaría un desincentivo al emprendimiento, a la asunción de riesgos y podría estimular la deslocalización del talento, así como cambios en la composición de la riqueza de los hogares; estas figuras podrían contribuir a modificar la composición de los activos o la estructura de propiedad y control de las empresas; la tributación sobre los negocios familiares constituiría una de sus principales causas de disolución; estos impuestos presentan un reducido potencial recaudatorio y no serían un instrumento eficaz para reducir la desigualdad; la gestión de la tributación sobre la riqueza es costosa y compleja y, además, su aplicación no suele cumplir adecuadamente con el principio de equidad horizontal. Por otro lado, la elevada respuesta por parte de los individuos con mayores niveles de riqueza personal a la tributación sobre la riqueza se debería en buena parte a la considerable evasión y elusión fiscal de la riqueza que se documenta en la literatura (Alstadsaeter *et al.*, 2019, Durán Cabré *et al.*, 2020, Agrawal *et al.*, 2020a). La elevada movilidad de las bases y los riesgos de deslocalización, interna y a escala internacional, se explicarían por la dificultad de asegurar el control y el cumplimiento tributario. En particular, la literatura señala que, en una economía globalizada con libertad de movimiento de los activos, es necesaria una mayor coordinación y transmisión de la información tributaria a escala internacional para limitar los riesgos de deslocalización ficticia de la riqueza personal que desnaturalicen estos tributos y erosionen su capacidad recaudatoria (Saez y Zucman, 2019, Alstadsæter *et al.*, 2019)⁶¹⁴.

Este conjunto de limitaciones y argumentos contrarios a la imposición sobre la riqueza personal debe compararse con las justificaciones favorables a estas figuras expuestas en los apartados anteriores. El Comité entiende que, además de los argumentos teóricos, en las valoraciones y el diseño de estos tributos sería necesario considerar el análisis empírico del impacto de los tributos sobre la riqueza en las decisiones de acumulación y transmisión de la misma, así como examinar los efectos de esta tributación en distintos horizontes temporales. La evidencia sobre los canales que determinan las respuestas y los efectos de la imposición sobre la riqueza personal son limitados. Por lo tanto, no parece pertinente ni una defensa a ultranza de este tipo de imposición, como tampoco resulta lógica su descalificación general sin tener en cuenta las justificaciones de la misma y un conocimiento más preciso de su incidencia real. En ese sentido, el Comité centrará su

⁶¹⁴ Véase Cremer y Pestieau (2009, 2010a,b) y Scheuer y Slemrod (2021) para un revisión y discusión de los principales resultados y argumentos de la literatura sobre tributación de la riqueza.

análisis en el diagnóstico de los principales problemas que plantean estos impuestos en su actual configuración y diseño en España. Estas deficiencias se tendrán en consideración en las propuestas de reforma que se exponen en los apartados 3, 4 y 5. Al mismo tiempo, el Comité considera necesario que se siga avanzando en el conocimiento y en el análisis empírico de la tributación sobre la riqueza personal en España para que esta evidencia facilite la concreción de su posible reforma. En cualquier caso, las propuestas de articulación de estos impuestos deberán realizarse teniendo en cuenta la necesidad de garantizar los principios de equidad horizontal y vertical, así como el principio de eficiencia. Al mismo tiempo, dada la dinámica observada en la acumulación de riqueza según generación, la equidad intergeneracional y el principio de la igualdad de oportunidades deben tenerse presentes en las propuestas de reforma.

2.2. Fundamentos jurídicos del IP y el ISD

2.2.1. *El mandato constitucional*

El IP y el ISD son los dos grandes impuestos estatales que articulan la imposición personal sobre la riqueza para dar cumplimiento al mandato constitucional de configurar un sistema tributario justo, que articule el deber constitucional que corresponde a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El fundamento jurídico, por tanto, de estas figuras tributarias se encuentra en el propio artículo 31.1 de la CE, con independencia de cuál fuere el origen histórico y los correspondientes precedentes normativos. En otras palabras, el fundamento jurídico de ambos impuestos es la norma constitucional que legitima su exigibilidad, a la vez que sienta los principios básicos del sistema tributario en el que se insertan, y de las propias figuras que componen dicho sistema.

Como ya ha sido dicho en el capítulo 1 de este Libro Blanco, el artículo 31.1 de la CE establece el deber de contribuir de los ciudadanos a través de un sistema de tributos, al que se imponen una serie de principios y límites, con la finalidad de financiar un gasto público que realice una asignación equitativa de los recursos públicos, asimismo sujeto a los principios de justicia, eficiencia y economía, que incorpora el apartado 2 de dicho precepto.

Respondiendo a este mandato, el sistema tributario que articula en la actualidad el deber de contribuir de acuerdo con el artículo 31.1 CE, fundado por exigencia constitucional en la capacidad económica y sujeto a los principios de capacidad económica, de generalidad, igualdad, progresividad y prohibición de confiscatoriedad, a los efectos de obtener la justicia en el ingreso, pivota esencialmente sobre el gravamen de los dos principales índices de capacidad económica que son la renta y el consumo. La imposición sobre la propiedad y sobre la riqueza, como índice autónomo de capacidad económica, desempeña una función de cierre del sistema en la que este tipo de imposición tiene asignados una serie de objetivos concretos que difieren en función de cual sea la concreta figura impositiva contemplada.

En particular, dentro de este sistema, los impuestos personales sobre la riqueza complementan la medida de la capacidad económica de los individuos que constituye la renta, contribuyendo a adecuar el conjunto del sistema tributario a la capacidad económica individual entendida como capacidad contributiva (Agulló, 1983). El diseño de estos impuestos responde a esta finalidad básica. Todo ello, sin perjuicio de la mayor o menor intensidad que cabe dar a los concretos objetivos que son predicables de la propia naturaleza de cada figura y que ya han sido señalados en el apartado anterior.

La progresividad del sistema en su conjunto, y la función redistributiva implícita que la progresividad conlleva, se considera una función propia, que no exclusiva, de los impuestos personales sobre la riqueza. Una función especialmente relevante para la constitucionalidad del sistema tributario, dadas las limitaciones de la imposición sobre la renta y de la imposición sobre el consumo; difícilmente sustituible, como se argumenta en el apartado siguiente, no sólo por los impuestos reales sobre el patrimonio o la riqueza, ya sean impuestos sobre elementos patrimoniales aislados, como es el IBI, o impuestos que inciden sobre la generalidad del patrimonio, como es el caso del ITPAJD; y, finalmente, una función que tiene en estos impuestos una gran visibilidad, lo que hace de ellos un tipo de impuestos especialmente controvertido.

Esa particular relación de los impuestos personales sobre el patrimonio con los principios de capacidad económica y progresividad, esencial pero limitada en sí misma, y que, por exigencias de eficacia y sostenibilidad del sistema y por mandato constitucional, ha de ser construida atendiendo respectivamente, a la necesaria protección del ahorro (Mirrlees *et al.*, 2011) y a la prohibición constitucional de no confiscatoriedad, impone unas determinadas características a este tipo de impuestos que son indispensables para la consecución de los objetivos señalados como propios de la imposición personal sobre la riqueza en la configuración del sistema tributario actual que se desprende del mandato constitucional.

2.2.2. Referencia a las competencias normativas de las CCAA

Tanto el IP como el ISD son tributos cedidos sobre los que las CCAA tienen ciertas competencias normativas por lo que su estudio específico será objeto de atención en el apartado 5 de este capítulo.

Baste ahora con hacer referencia, en primer lugar, al principio de corresponsabilidad fiscal derivado del principio constitucional de autonomía financiera. En segundo lugar, a la situación del actual reparto del poder tributario sobre la imposición patrimonial. Y en tercer y último lugar, a los límites constitucionales al poder tributario de las CCAA.

Respecto a la corresponsabilidad fiscal, la falta de espacio para el establecimiento de los tributos propios del artículo 157.1b) CE, unido al volumen de descentralización del gasto público que supuso el importante traspaso de competencias asumido por las diferentes CCAA, determinó

una situación de falta de correlación en las responsabilidades de ingreso y gasto de las CCAA propia de una hacienda de transferencias. Esta situación fue corregida mediante la incorporación del mecanismo de corresponsabilidad fiscal a través de la cesión de competencias normativas en el ámbito de los tributos estatales patrimoniales cuya recaudación había sido objeto de cesión a las CCAA, y de la progresiva ampliación de la cesión a las principales figuras del sistema tributario, IRPF e IVA esencialmente. Un cambio de paradigma del régimen propio de la cesión de tributos para dotar de efectividad en un momento determinado al principio constitucional de autonomía financiera del que deriva.

En segundo lugar, en relación con el actual reparto del poder tributario relativo a los impuestos que gravan la riqueza, entendido como poder normativo, de recaudación y de gestión tributaria, éste se halla repartido entre los diferentes niveles de gobierno del Estado mediante un sistema complejo que deriva de la LOFCA y de la LRHL, con diferente alcance en cada caso. Dicho reparto se concreta de modo que son impuestos de titularidad estatal cedidos a la CCAA los grandes impuestos patrimoniales de carácter general, de naturaleza personal (IP e ISD) y de naturaleza real (ITP); y es de carácter local el más importante de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (IBI). Y ello sin olvidar que las CCAA, a cuyo reducido espacio normativo propio se ha hecho alusión, gravan a su vez los elementos patrimoniales situados en su territorio con fines extrafiscales que se corresponden con el ámbito de sus competencias estatutarias, de acuerdo con la doctrina del TC. Esta complejidad introduce un notable grado de dificultad en el análisis relativo a la efectividad y eficacia de las diferentes figuras impositivas.

Por último, en relación con la posible afectación de las competencias normativas de las CCAA como consecuencia de las reformas introducidas por el legislador estatal en la regulación de los impuestos personales sobre la riqueza, precisar lo siguiente: la suerte de amparo constitucional que la titularidad estatal de los impuestos personales sobre el patrimonio proporciona a las competencias normativas autonómicas sobre este tipo de impuestos respecto a la vulneración del principio constitucional que prohíbe a las CCAA gravar bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE y art. 9 LOFCA) y que impide el establecimiento de impuestos autonómicos patrimoniales de carácter personal, como ya declaró en su día la ya lejana STC 179/1985.

2.3. Alternativas de gravamen sobre la riqueza en otros impuestos

El contenido de este capítulo se centra en un diagnóstico y unas propuestas de reforma de los impuestos personales sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. No puede, sin embargo, ignorarse que uno de los ejes sobre los que ha girado el debate en relación con estos impuestos, ha sido el de su eliminación. En opinión de este Comité, por las razones ya expuestas en el apartado anterior sobre los fundamentos de la imposición sobre la riqueza, una eliminación de estos dos impuestos sin ninguna alternativa, dejaría sin atender las diferentes funciones que desempeñan en el sistema tributario, enunciados más arriba, e introduciría un factor de regresi-

vidad en el sistema tributario. Por lo tanto, desde la perspectiva de la legitimidad constitucional del sistema, debe plantearse la cuestión relativa a la posibilidad de articular alternativas que garantizaran una imposición efectiva de la riqueza al margen de dichos impuestos.

De acuerdo con los fundamentos expuestos en el epígrafe 2.2, lo importante es determinar si el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica implica tomar en consideración determinadas situaciones, tales como la propiedad de bienes y derechos o las adquisiciones a título de herencia, legado o donación, que no pueden ni deben considerarse ajenas a la riqueza de los ciudadanos. Desde esta perspectiva, si estas situaciones se identifican con índices de capacidad económica, su gravamen encuentra, en nuestro sistema tributario, un fundamento anclado en el mandato constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. Lo importante es gravar la riqueza, con independencia del vehículo normativo mediante el que se instrumente dicho gravamen.

Partiendo de esta idea, tanto el mantenimiento del IP y del ISD como la supresión de dichos impuestos, son opciones de política fiscal posibles, siempre que se articulen de acuerdo con los principios constitucionales que hagan posible el gravamen de la riqueza en los términos expuestos. Esto implica, en el caso de la opción por mantener estos impuestos, una reforma que permita superar las actuales deficiencias que impiden garantizar una tributación efectiva de la riqueza, cuestión a la que dedicaremos los apartados 3, 4 y 5 de este capítulo. En el caso de optar por la supresión, aunque el establecimiento o reforma de otros impuestos que permitiera garantizar dicha tributación está más allá del contenido de este capítulo de acuerdo con el encargo formulado en la Resolución de la Secretaría de Estado, este Comité considera oportuno enunciar, al menos, las principales alternativas de gravamen de la riqueza en otros impuestos.

2.3.1. Alternativas a una eventual supresión del IP

La supresión del IP debe venir necesariamente acompañada de una imposición sólida sobre las rentas y ganancias del capital y manteniendo o estableciendo impuestos sobre determinados elementos patrimoniales.

La OCDE (OECD, 2018c) señalaba que es posible prescindir de un impuesto sobre el patrimonio neto, pero sólo a condición de reforzar el gravamen sobre las rentas del capital y mantener la imposición sobre las herencias. En Estados Unidos ha habido recientemente un debate respecto de la imposición sobre la riqueza y la posibilidad de introducir un impuesto neto sobre el patrimonio, incluyendo aportaciones académicas relativas a la graduación de la imposición personal sobre la renta en función del patrimonio de los contribuyentes⁶¹⁵. En el marco de la reforma propuesta por la Administración Biden, se han formulado propuestas en el sentido de gravar la

⁶¹⁵ Glogower (2020).

riqueza acumulada por los contribuyentes individuales de nivel patrimonial elevado a través de las ganancias de capital y de las herencias⁶¹⁶.

Tener en cuenta el patrimonio de los contribuyentes en la configuración de la imposición personal sobre la renta, el IRPF en el caso del sistema tributario español, es una posible alternativa que puede articularse, a su vez, mediante distintas opciones:

Una primera opción, destinada a un mayor gravamen de las rentas fundadas (capital) frente a las no fundadas (trabajo) se centraría en adecuar la tributación de las rentas del ahorro en el IRPF, con las cautelas que se han señalado en el epígrafe correspondiente del capítulo 1.

Una segunda opción, sería modificar la tributación de las ganancias de capital, pudiendo incluso plantear un gravamen periódico sobre las plusvalías latentes, destinado a evitar un diferimiento de la tributación en los niveles de patrimonio elevados. No obstante, una opción de este tipo debe valorarse con cautela, teniendo en cuenta que el paso del tiempo produce ganancias pero también pérdidas en el valor del patrimonio, así como posibles dificultades de liquidez para determinados contribuyentes en función del tipo de bienes que integren su patrimonio.

Una tercera opción, sería la de mantener el IP únicamente a efectos de la obligación de declarar (en su caso, a partir de un determinado umbral cuantitativo), de modo que la información contenida en dicha declaración, incluyendo las valoraciones de los bienes y derechos, permitiera graduar la cuota íntegra del IRPF aplicando coeficientes (distintos y graduados por tramos) en función del patrimonio del declarante.

En el ámbito académico, se han formulado propuestas consistentes en la integración de los dos impuestos (IP e IRPF) y existe en los Países Bajos. En la medida en que los ingresos procedentes de la riqueza sean proporcionales al stock de riqueza, gravarla directamente es equivalente a gravar sus rentas. En consecuencia, un impuesto sobre las rentas del capital sustituye al IP y no es necesaria la coexistencia de ambos.

Sin embargo, existen diferencias notables entre ambas alternativas. Algunas de esas diferencias, en concreto para el sistema impositivo español, son las siguientes: el IP valora los activos con criterios a veces alejados de su valor real; las exenciones en el IRPF no coinciden con las establecidas en el IP; los rendimientos de algunos activos son nulos en determinados bienes, como las joyas o inmuebles sin uso o explotación o las rentas de capital varían considerablemente según la situación del mercado financiero, entre otros.

La propuesta de Díaz de Sarralde y Garcimartín (2015) contempla posibles soluciones para los problemas apuntados. La propuesta se desarrolla en tres pasos. En el primero se valora el patrimonio neto, sin exenciones, salvo el patrimonio histórico artístico o al ahorro a largo plazo por

⁶¹⁶ U.S. Department of the Treasury (2021).

motivos de previsión social. En segundo lugar, se llevaría a cabo una separación entre el patrimonio productivo (bienes afectos a actividades económicas; bienes inmuebles y otros bienes arrendados; depósitos; valores representativos de la cesión de capitales a terceros; participaciones en fondos propios de entidades, etc.) y el patrimonio improductivo: todo el capital situado en sociedades patrimoniales sin actividad económica, excluyendo la vivienda habitual por debajo de un mínimo exento, descontando deudas. En tercer lugar, se definiría un mínimo exento, que podría ser el actual del IP (700.000 euros) multiplicado por la rentabilidad aplicada al patrimonio productivo. Finalmente se calcularían, en primer lugar, la base imponible de la riqueza productiva, definida como el patrimonio productivo multiplicado por la rentabilidad aplicada (representativa del rendimiento medio de las inversiones sin riesgo), menos el mínimo exento y menos las rentas del mismo efectivamente declaradas (no pudiendo el resultado ser negativo); y, en segundo lugar, la base imponible de la riqueza improductiva, definida como el patrimonio improductivo multiplicado por una rentabilidad presunta (el valor más alto entre uno fijo de referencia estable y el aplicado al patrimonio productivo más el 1%), menos el remanente, si existe, del mínimo exento.

Gravar un rendimiento presunto puede fomentar un uso más productivo de los activos, pero debe tenerse en cuenta que una mayor rentabilidad no siempre significa una mayor productividad y eficiencia y puede tener efectos negativos sobre la equidad y problemas de constitucionalidad si se considera que la imposición recae sobre rentas ficticias.

Al margen de la imposición personal sobre la renta, la eliminación del IP podría paliarse, hasta cierto punto, mediante impuestos reales sobre determinados elementos patrimoniales. Éste es un escenario habitual en el panorama del Derecho comparado, caracterizado por impuestos que gravan algunas propiedades, sobre todo inmobiliarias.

En el caso español, como ocurre en muchos otros países, la propiedad inmobiliaria ya está gravada, siendo el IBI el paradigma de este tipo de impuestos y cuya coexistencia actual con el IP, así como el tratamiento de determinados bienes inmuebles urbanos en el IRPF, generan un efecto de sobreimposición en relación con los inmuebles, que será analizado en el apartado 3 de este capítulo. Y ello sin contar con algunos impuestos propios de las CCAA con finalidad extrafiscal (por ejemplo, sobre viviendas desocupadas).

Podrían asimismo establecerse impuestos sobre otros elementos patrimoniales, tales como por ejemplo, un impuesto sobre la propiedad y tenencia de los considerados “bienes suntuarios” e improductivos. También podría gravarse la propiedad de otro tipo de activos financieros o la titularidad de intangibles.

No obstante, este tipo de impuestos sobre elementos patrimoniales tiene como inconveniente el probable rechazo social, por la percepción de una multiplicidad de impuestos “sobre todo”, y tampoco parece que tenga mucho sentido que la alternativa a un impuesto personal sobre el

patrimonio sea atomizar el objeto de este impuesto en una constelación de gravámenes sobre cada bien o derecho de contenido económico.

2.3.2. Alternativas a una eventual supresión del ISD

En el caso del ISD, la cuestión de una posible alternativa a la eliminación del impuesto tiene un perfil distinto, porque puede decirse que la alternativa está en realidad, implícita en la propia configuración jurídica del impuesto en nuestro sistema tributario, especialmente tras la introducción del IRPF. Como es sabido, el proyecto de ley de este impuesto en 1978 llegó a formular el concepto, procedente del Informe Carter, que considera la renta como consumo + incremento neto patrimonial. Aunque esta formulación y un concepto sintético de renta no llegó al texto de la ley, la renta gravada en el impuesto se compone de rendimientos e incrementos de patrimonio (ganancias patrimoniales, en el texto de la vigente Ley del IRPF), pudiendo éstos provenir de ganancias de capital realizadas con ocasión de transmisiones o de acrecentamientos patrimoniales incorporados por otro título; en definitiva “variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél” (artículo 33.1 de la vigente Ley del IRPF).

En este último concepto encajan las variaciones que experimenta el valor del patrimonio de una persona física cuando se produce una adquisición a título de herencia, legado o donación. Por ello, el índice de capacidad económica que reflejan estas adquisiciones, de acuerdo con la configuración normativa descrita, es la renta y esto es, precisamente, lo que justifica la cláusula expresa de no sujeción contenida en el artículo 6.4 de la Ley del IRPF, según la cual: “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al ISD”, una norma coherente con la definición de la naturaleza y objeto del ISD como impuesto que “grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley” (adquisiciones a título gratuito, *mortis causa e inter vivos* y cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida) (artículos 1 y 3 de la vigente Ley del ISD).

Esta configuración permite deducir que, ante una eventual eliminación del ISD, la alternativa al gravamen de estas ganancias patrimoniales, sería el IRPF, dado que se trata de una renta y debe tributar en consecuencia. No obstante, a juicio de este Comité, tanto la tradición histórica del ISD en nuestro sistema tributario, como la experiencia comparada y sobre todo, razones técnicas relacionadas con la especial naturaleza de este tipo de ganancias, sobre todo en el caso de la sucesión *mortis causa*, desaconsejan utilizar esta alternativa, siendo preferible su gravamen en un impuesto distinto como el actual ISD, sin perjuicio de las propuestas de reforma destinadas a mejorar la configuración y aplicación de este impuesto, como se expondrá en el apartado 4.

3. EL IP: BASES Y PROPUESTAS PARA SU REFORMA

3.1. El IP. Naturaleza y características

El IP se introdujo en España con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Ley 50/1977) y con la denominación de “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”. Que el IP fuera “extraordinario” quería decir que su regulación era provisional, ya que debía sustituirse por un genuino impuesto sobre el patrimonio neto. A este acuerdo habían llegado todos los partidos con representación parlamentaria en los Pactos de la Moncloa (Fuentes Quintana, 1983). No obstante, esa temporalidad no se cumplió y el impuesto se consolidó en 1991. Bien es cierto que estuvo temporalmente suprimido durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010, pero en 2011, en un escenario de desplome de los ingresos tributarios, el legislador lo reactivó mediante la supresión de la bonificación en cuota del 100 por cien y, posteriormente, se ha ido prorrogando anualmente su vigencia hasta el año 2020. La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece el impuesto con vigencia indefinida, no siendo ya necesaria por tanto su prórroga anual.

El Impuesto regula una serie de exenciones que se concretan en los bienes, derechos y participaciones en empresas familiares y profesionales; los objetos de arte y antigüedades; los bienes del patrimonio histórico-artístico; el ajuar doméstico; los derechos de la propiedad industrial e intelectual y derechos consolidados de planes pensiones, la vivienda habitual. Todas estas exenciones se someten a una serie de requisitos de carácter cualitativo y cuantitativo. La valoración de los diferentes activos atiende a criterios de valoración específicos según su naturaleza. Los tipos impositivos son progresivos y varían en las diferentes CCAA ya que éstas pueden asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota. Existen topes de gravamen sobre la suma de las cuotas íntegras del IRPF y el IP. La tarifa tiene un tipo mínimo del 0,2 por ciento y la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, incrementó un punto el marginal máximo del tipo de gravamen (base imponible de más de diez millones de euros), pasando a ser el 3,5 por ciento, frente al 2,5 por ciento que se venía aplicando hasta la actualidad. Sin embargo el tipo impositivo máximo es distinto en un buen número de Comunidades Autónomas: en Murcia (3 por ciento), Extremadura (3,75 por ciento), Cataluña (2,75 por ciento), Castilla-La Mancha (3,3 por ciento), Baleares (3,45 por ciento), en Cantabria (3,03 por ciento), Andalucía (2,76 por ciento en 2021, 3,03 por ciento en 2020 por ciento)

El mínimo exento, en general, es de 700.000 euros, pero, al igual que ocurre con la tarifa, algunas CCAA lo han modificado. Aragón lo fija en 400.000 euros, mientras que en Cataluña y Extremadura asciende a 500.000 euros; en Navarra a 550.000 euros y en la Comunidad Valenciana a 500.000 euros. Por el contrario, Extremadura establece una cuantía variable aplicable a discapacitados físicos, psíquicos o sensoriales, que oscila entre 800.000 y 1.000.000 de euros.

Tabla V.9
Características básicas del IP a nivel territorial (2021)

Comunidad Autónoma	Mínimo exento	Vivienda	Tipo gravamen	Tope gravamen	Bonificaciones generales
Andalucía	700.000	300.000	0,22%-2,76%*	60%-80%	
Aragón	400.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	
Asturias	700.000	300.000	0,22%-3,00%	60%-80%	
Baleares	700.000	300.000	0,28%-3,45%	60%-80%	
Canarias	700.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	
Cantabria	700.000	300.000	0,24%-3,03%	60%-80%	
Castilla-La Mancha	700.000	300.000	0,24%-3,3%	60%-80%	
Castilla-León	700.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	
Cataluña	500.000	300.000	0,21%-2,75%	60%-80%	
Extremadura	500.000**	300.000	0,30%-3,75%	60%-80%	
Galicia	700.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	
Madrid	700.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	BONIF. 100%
Murcia	700.000	300.000	0,24%-3,00%	60%-80%	
La Rioja	700.000	300.000	0,20%-2,5%	60%-80%	BONIF. 50%
C. Valenciana	500.000***	300.000	0,25%-3,12%	60%-80%	
Navarra	550.000	250.000	0,16%-2,00%	65%-65%	
Guipúzcoa	700.000	300.000	0,25%-2,5%		
Álava	800.000	400.000	0,20%-2,5%	65%-75%	
Vizcaya	800.000	400.000	0,20%-2,00%	65%-75%	

* En 2022 el tipo máx. será 2,5%. ** Exención por discapacidad hasta 800.000 €, según grado. *** Exención por discapacidad: 1.000.000 €.

Fuente: Agencia tributaria. Ministerio de Hacienda. Elaboración propia.

3.2. Principales datos del IP. Año 2019

3.2.1. Principales magnitudes del IP 2019

A continuación, recogemos una serie de datos de las principales magnitudes del IP. Los datos son necesarios para conocer la realidad resultante en 2019 de la aplicación del impuesto en nuestro país, y, en su exposición, intentamos reflejar la diferente situación de los patrimonios moderados y bajos frente a los grandes.

En la Tabla V.10 destacamos, por un lado, el hecho de que sean los patrimonios entre uno y tres millones de euros los que suponen un mayor peso relativo tanto en el patrimonio bruto, como en la base imponible y liquidable (el 35 por ciento, 35,1 por ciento y 30,3 por ciento respectiva-

mente), mientras en la cuota íntegra son los patrimonios más elevados los que cuentan con un mayor porcentaje de participación. Los patrimonios por encima de 30 millones representan el 39,3 por ciento de la cuota íntegra. Por el contrario si nos referimos a la cuota a ingresar el protagonismo es para los patrimonios entre uno y tres millones de euros, con el 39,8 por ciento, mientras que los más altos únicamente ingresan el 12,3 por ciento del total. Los tipos efectivos son crecientes hasta los 5 millones de euros. A partir de esta cifra decrecen siendo más bajos para los patrimonios por encima de 30 millones que para los comprendidos entre 1 y 5 millones. Los topes de gravamen, como veremos posteriormente, están detrás, en buena medida, de estas cifras.

En la Tabla V.11 se ofrecen los datos de las principales magnitudes del IP para todas las Comunidades Autónomas. Destacan Cataluña y Madrid, con los mayores porcentajes, tanto en la base imponible y liquidable, como en la cuota íntegra. La cuota a ingresar se concentra en Cataluña (46 por ciento) y Valencia (13 por ciento). Los tipos efectivos resultantes muestran la disparidad entre las diferentes CCAA.

Las Tablas V.12 y V.13 muestran las cifras de las principales magnitudes del Impuesto por Comunidades Autónomas para los patrimonios más bajos, inferiores al millón de euros y los más altos, por encima de 30 millones. Los datos indican que Cataluña y Valencia tienen un peso relativo alto en el gravamen de patrimonios por debajo del millón de euros. Por el contrario, Madrid aglutina la mayor parte de los declarantes (65,2 por ciento), las bases liquidables (74,4 por ciento) y la cuota íntegra (72,8 por ciento) para los patrimonios superiores a 30 millones. La cuota a ingresar en patrimonios elevados presenta a Cataluña con un 45,6 por ciento y Galicia con el 29,6 por ciento como las Comunidades con mayor peso relativos.

Tabla V.10
Composición por tramos de base imponible de los elementos principales del IP (2019)

Declarantes	Patrimonio total	Deudas imponible	Base	Mínimo exento	Base liquidable	Cuota íntegra	C. Ingresar	Tipos Efectivos
Menos 500.000 euros	4,82%	1,09%	15,81%	0,64%	4,72%	0,03%	0,00%	0,00%
Menos de 1.000.000	44,87%	16,37%	30,63%	15,90%	42,88%	5,70%	1,07%	3,76%
1.000.000-3.000.000	44,41%	35,02%	32,02%	35,08%	45,66%	30,28%	13,85%	39,79%
3000000-5000000	5,83%	10,96%	9,26%	11,01%	6,20%	12,88%	10,36%	16,73%
5 millones-10 millones	3,14%	10,58%	9,38%	10,61%	3,37%	13,49%	14,32%	13,82%
10 millones-30 millones	1,41%	11,00%	10,05%	11,02%	1,52%	14,83%	21,06%	13,62%
Más de 30 millones	0,33%	16,06%	8,65%	16,38%	0,37%	22,82%	39,34%	12,29%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,29%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.11
Peso porcentual de las Comunidades Autónomas en las principales magnitudes del IP. 2019

	Declarantes	Patrimonio total	Dendas	Base imponible	Mínimo exento	Base liquidable	Cuota integra	C. Ingresar	Tipos efectivos
Andalucía	8,82%	6,18%	8,38%	6,10%	6,20%	4,50%	3,42%	6,00%	0,28%
Aragón	6,58%	3,37%	2,73%	3,39%	2,47%	2,94%	1,50%	4,92%	0,41%
Asturias	1,72%	1,28%	1,11%	1,29%	1,19%	1,00%	0,71%	1,61%	0,36%
Baleares	3,83%	3,52%	4,46%	3,47%	3,28%	3,04%	3,24%	6,11%	0,50%
Canarias	3,05%	2,35%	3,28%	2,33%	2,33%	1,88%	1,32%	2,80%	0,34%
Cantabria	1,40%	1,05%	0,76%	1,06%	0,95%	0,82%	0,59%	1,42%	0,38%
Castilla-La Mancha	1,81%	1,25%	0,74%	1,27%	1,19%	0,93%	0,52%	1,22%	0,27%
Castilla y León	3,55%	2,60%	2,08%	2,62%	2,46%	2,00%	1,18%	2,83%	0,31%
Cataluña	37,63%	29,14%	29,53%	29,08%	25,36%	27,85%	23,12%	45,51%	0,45%
Extremadura	0,59%	0,32%	0,22%	0,32%	0,26%	0,24%	0,15%	0,43%	0,39%
Galicia	3,78%	3,68%	3,53%	3,69%	4,13%	3,40%	3,35%	7,48%	0,58%
Madrid	8,99%	30,78%	25,39%	31,06%	37,39%	39,34%	51,10%	0,00%	0,00%
Murcia	2,05%	1,58%	1,65%	1,58%	1,47%	1,26%	1,00%	2,08%	0,38%
La Rioja	1,16%	1,00%	0,68%	1,02%	0,92%	0,87%	0,63%	0,35%	0,10%
Valencia	10,97%	8,45%	8,00%	8,48%	7,44%	7,37%	6,41%	12,58%	0,42%
Ceuta	0,13%	0,13%	0,11%	0,13%	0,09%	0,12%	0,08%	0,11%	0,25%
Melilla	0,16%	0,14%	0,08%	0,14%	0,10%	0,13%	0,08%	0,09%	0,17%
No residentes	3,79%	3,16%	7,27%	2,96%	2,76%	2,34%	1,60%	4,18%	0,40%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	0,29%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.12
Patrimonios de menos de 1.000.000 €. Distribución por CCAA de las principales magnitudes del IP (2019)

Menos de 1.000.000	Declarantes	Patrimonio bruto	Deudas	Base imponible	Mínimo exento	Base liquidable	C. Integra	Bonf. Autón.	C. Ingresar
Andalucía	8,8%	9,1%	12,5%	8,8%	10,8%	5,3%	5,2%	0,0%	5,2%
Aragón	10,2%	8,8%	4,1%	9,2%	7,2%	13,8%	14,1%	0,1%	14,3%
Asturias	1,5%	1,6%	1,4%	1,6%	1,8%	1,0%	0,9%	0,0%	0,9%
Baleares	2,9%	3,3%	4,1%	3,2%	3,5%	2,1%	2,4%	0,0%	2,4%
Canarias	2,8%	2,8%	4,5%	2,7%	3,5%	1,6%	1,3%	0,0%	1,3%
Cantabria	1,1%	1,3%	0,6%	1,3%	1,4%	0,9%	0,9%	0,0%	0,9%
Castilla-La Mancha	1,6%	1,7%	1,0%	1,8%	2,0%	1,1%	0,9%	0,0%	0,9%
Castilla y León	2,8%	3,0%	2,0%	3,0%	3,4%	2,0%	1,6%	0,0%	1,7%
Cataluña	45,0%	43,7%	29,4%	44,5%	39,7%	53,7%	54,1%	1,3%	54,6%
Extremadura	0,7%	0,7%	0,3%	0,7%	0,7%	0,9%	1,2%	0,0%	1,2%
Galicia	3,2%	3,4%	2,7%	3,4%	4,0%	2,2%	1,8%	0,0%	1,8%
Madrid	2,2%	2,3%	15,5%	1,6%	2,7%	0,7%	0,6%	60,8%	0,0%
Murcia	1,8%	1,9%	2,2%	1,9%	2,2%	1,2%	1,1%	0,0%	1,2%
La Rioja	0,8%	0,9%	0,6%	0,9%	1,0%	0,6%	0,5%	36,8%	0,1%
Valencia	10,8%	11,1%	8,9%	11,2%	11,5%	10,2%	11,2%	0,0%	11,3%
Ceuta	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
Melilla	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
No residentes	3,5%	4,5%	10,2%	3,9%	4,3%	2,6%	2,2%	1,0%	2,2%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.13
Patrimonios de más de 30.000.000 €. Distribución por CCAA de las principales magnitudes del IP (2019)

Más de 30.000.000	Declarantes	Patrimonio bruto	Deudas	Base imponible	Mínimo exento	Base liquidable	C. Integra	Bonf. Autón.	C. Ingresar
Andalucía	1,8%	1,2%	3,7%	1,2%	2,0%	1,2%	1,3%	0,0%	3,9%
Aragón	0,3%	0,1%	0,0%	0,1%	0,2%	0,1%	0,1%	0,0%	0,2%
Asturias	0,3%	0,1%	0,1%	0,1%	0,3%	0,1%	0,1%	0,0%	0,3%
Baleares	2,5%	1,5%	3,0%	1,5%	2,7%	1,5%	2,0%	0,0%	6,4%
Canarias	0,7%	0,3%	0,1%	0,4%	0,8%	0,4%	0,3%	0,0%	1,1%
Cantabria	0,3%	0,2%	0,6%	0,1%	0,3%	0,1%	0,2%	0,0%	0,4%
Castilla-La Mancha	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,2%	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%
Castilla y León	1,1%	0,5%	1,9%	0,4%	1,2%	0,4%	0,4%	0,0%	1,8%
Cataluña	18,7%	13,4%	21,2%	13,2%	14,2%	13,2%	13,9%	0,0%	45,6%
Extremadura	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Galicia	2,0%	4,8%	11,3%	4,6%	2,1%	4,6%	4,6%	0,0%	29,6%
Madrid	65,2%	73,9%	54,1%	74,4%	69,3%	74,4%	72,8%	96,7%	0,0%
Murcia	0,4%	0,3%	0,0%	0,3%	0,5%	0,3%	0,3%	0,0%	0,7%
La Rioja	0,7%	0,3%	0,7%	0,3%	0,8%	0,3%	0,3%	0,2%	0,2%
Valencia	4,2%	2,2%	3,1%	2,2%	4,0%	2,2%	2,6%	0,0%	7,1%
Ceuta	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Melilla	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
No residentes	1,6%	1,1%	0,3%	1,1%	1,7%	1,1%	1,1%	3,1%	2,6%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

3.2.2. Composición del patrimonio en el año 2019 por CCAA. Peso relativo de los distintos bienes y derechos por CCAA

La finalidad de este epígrafe es ofrecer los datos que sostienen algunas de las propuestas de reforma. Destacan las diferencias que se producen en la composición del patrimonio entre patrimonios altos y bajos y entre CCAA. En este sentido, se muestran las diferencias que existen en la composición patrimonial por tramos de patrimonio (Tabla V.14) y la distribución de los bienes y derechos por tramos y por Comunidades Autónomas para patrimonios bajos y para patrimonios altos (Tablas V.15, V.16 y V.17).

De la Tabla V.14 es destacable que la idea de que los bienes inmuebles urbanos son el activo predominante en el patrimonio declarado por los contribuyentes del IP es cierta pero, sobre todo, para patrimonios medios y bajos. Por ejemplo, para el tramo de menos de 1 millón, los bienes inmuebles urbanos representan el 46,8 por ciento. En el tramo 1 millón-3 millones este porcentaje es del 39,1 por ciento. Sin embargo, baja hasta el 19,1 por ciento para patrimonios entre 5 y 10 millones y nada menos que al 3,4 por ciento para los patrimonios de más de 30 millones. Estos últimos tienen gran parte de su riqueza en acciones negociadas y no negociadas y sobre todo en fondos propios.

La Tabla V.15 corrobora lo ya observado en la V.14, la mayor parte de bienes inmuebles rústicos y urbanos se declaran por patrimonios medios y bajos, mientras que los fondos propios negociados y no negociados se sitúan en patrimonios elevados. En cualquier caso, es importante destacar que gran parte del patrimonio declarado se concentra en el tramo 1 millón-3 millones. En este tramo está, por ejemplo, el 47,5 por ciento de los bienes urbanos, el 44,7 por ciento de los rústicos, el 39,6 por ciento de los depósitos bancarios, e incluso el 23,8 por ciento de los fondos propios negociados y el 21,6 por ciento de los no negociados.

Las Tablas V.16 y V.17 permiten observar cómo se distribuyen los patrimonios más bajos, concentrados en Cataluña (seguida de lejos por la Comunidad Valenciana), y los más altos, muy concentrados en Madrid, seguida de lejos por Cataluña.

Tabla V.14
Composición del patrimonio de los contribuyentes por tramos (2019)

Euros	B. Urbanos	B.I. rústicos	B. afectos	Dep. bancar.	Denda, bonos obligaciones	Accio. y partic. In. colectiva negociad.	Accio. y partic. Capital F. propios negocio.	Accio. y partic. Capital F. propios NO negocio.	Accio. y partic. Capital F. propios NO negocio.
Menos 500.000 euros	48,8%	2,1%	0,5%	18,8%	0,0%	10,6%	3,2%	4,6%	11,4%
Menos de 1.000.000	46,8%	1,5%	0,7%	20,7%	1,9%	13,7%	2,8%	6,0%	5,9%
1.000.000-3.000.000	39,1%	1,4%	0,7%	17,6%	2,5%	18,5%	3,3%	8,3%	8,6%
3.000.000-5.000.000	27,6%	1,1%	0,7%	15,1%	3,1%	25,6%	4,1%	10,6%	12,0%
5 millones -10 .000.000	19,6%	0,9%	0,5%	14,2%	3,5%	29,9%	4,5%	11,6%	15,2%
10 millones - 30.000.000	12,1%	0,8%	0,4%	13,0%	3,7%	32,6%	4,8%	12,3%	20,2%
Más de 30 Millones	3,4%	0,2%	0,1%	7,6%	0,0%	25,9%	4,9%	28,3%	29,6%
TOTAL	28,5%	1,1%	0,6%	15,4%	2,3%	22,3%	3,9%	12,1%	13,9%
									100,0%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.15
Distribución de cada activo por tramos de patrimonio. Porcentaje (2019)

Euros	B. Urbanos	B.I. rústicos	B. afectos	Dep. bancar.	obligaciones	In. colectiva negociad.	In.colectiva NO negociad.	F. propios negocia.	F. propios NO negocia.
Menos 500.000 euros	1,8%	2,0%	1,0%	1,3%	0,0%	0,5%	0,0%	0,4%	0,9%
Menos de 1.000.000	26,5%	22,4%	20,6%	21,7%	13,6%	9,9%	11,9%	8,0%	6,9%
1.000.000-3.000.000	47,5%	44,7%	45,0%	39,6%	37,5%	28,8%	29,8%	23,8%	21,6%
3.000.000-5.000.000	10,5%	10,9%	13,0%	10,7%	15,0%	12,3%	11,5%	9,6%	9,4%
5 millones -10.000.000	7,2%	9,0%	8,8%	9,7%	16,1%	14,0%	12,2%	10,1%	11,5%
10 millones - 30.000.000	4,6%	7,7%	8,3%	9,2%	17,8%	15,9%	13,5%	11,1%	15,9%
Mas de 30 Millones	1,9%	3,3%	3,3%	7,8%	0,0%	18,4%	20,2%	37,1%	33,9%
TOTAL	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.16
Distribución de los bienes y derechos por CCAA. Patrimonios bajos. Porcentaje. 2019

	B. Urbanos	B.I. rísticos	B. afectos	Dep. bancar.	Denda, bonos obligaciones	Accio. y partic. In. colectiva negociad.	Accio. y partic. In.collectiva NO negociad.	Accio. y partic. Capital F. propios negocio.	Accio. y partic. Capital F. propios NO negocio.
MENOS DE 1.000.000									
Andalucía	8,27%	18,99%	20,26%	10,39%	10,16%	8,25%	10,29%	6,71%	10,72%
Aragón	7,03%	8,58%	8,28%	9,85%	7,99%	12,86%	13,74%	12,53%	6,44%
Asturias	1,26%	0,99%	1,47%	1,79%	1,55%	1,36%	1,45%	2,30%	2,03%
Baleares	3,90%	4,61%	4,60%	2,91%	2,84%	1,78%	1,93%	2,55%	3,47%
Canarias	2,69%	3,64%	3,20%	2,98%	2,47%	1,74%	2,94%	2,29%	5,62%
Cantabria	1,09%	0,94%	1,49%	1,21%	1,30%	1,67%	0,75%	3,12%	0,96%
Castilla-La Mancha	1,57%	3,20%	2,78%	2,03%	1,65%	1,54%	2,13%	1,45%	2,07%
Castilla y León	2,34%	3,49%	2,14%	3,43%	3,28%	4,05%	3,11%	4,76%	2,74%
Cataluña	43,60%	20,58%	34,38%	42,53%	45,15%	45,53%	45,83%	42,53%	38,17%
Extremadura	0,54%	2,60%	1,35%	0,88%	1,01%	0,83%	0,73%	0,69%	0,62%
Galicia	2,82%	3,25%	2,82%	4,00%	3,87%	3,69%	3,01%	3,44%	4,67%
Madrid	2,09%	1,77%	1,09%	1,98%	2,26%	2,22%	2,22%	2,09%	5,28%
Murcia	1,78%	4,31%	1,61%	2,29%	2,99%	1,60%	0,91%	1,59%	2,02%
La Rioja	0,74%	1,56%	1,24%	0,95%	1,09%	0,98%	1,19%	1,19%	1,00%
Valencia	10,76%	12,63%	8,66%	12,01%	11,79%	10,87%	8,48%	11,89%	12,39%
Ceuta	0,09%	0,02%	0,01%	0,12%	0,05%	0,07%	0,07%	0,08%	0,07%
Mejilla	0,14%	0,02%	0,32%	0,15%	0,02%	0,06%	0,11%	0,12%	0,11%
No residentes	9,28%	8,77%	4,31%	0,46%	0,52%	0,30%	0,90%	0,36%	1,62%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.17
Distribución de los bienes y derechos por CCAA. Patrimonios altos. Porcentaje. 2019

MAS DE 30.000.000	B. Urbanos	B.I. rústicos	B. afectos	Dep. bancar.	Deuda, bonos obligaciones	Accio. y partic.	Accio. y partic. In. colectiva negociad.	Accio. y partic. In. colectiva NO negociad.	Capital F. propios negocia.	Capital F. propios NO negocia.
Andalucía	0,92%	3,32%	0,86%	3,60%	0,35%	1,54%	0,00%	0,51%	1,50%	1,50%
Aragón	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,05%	0,42%	0,00%	0,04%	0,00%	0,00%
Asturias	0,04%	0,00%	0,00%	0,08%	0,04%	0,03%	0,23%	0,01%	0,33%	0,33%
Baleares	1,58%	0,26%	1,51%	2,22%	1,07%	2,22%	4,81%	1,03%	0,77%	0,77%
Canarias	0,75%	0,88%	0,00%	0,37%	0,51%	0,69%	0,01%	0,01%	0,42%	0,42%
Cantabria	0,12%	0,00%	0,00%	0,02%	0,00%	0,00%	2,36%	0,01%	0,06%	0,06%
Castilla-La Mancha	0,02%	0,07%	0,00%	0,11%	0,00%	0,02%	0,17%	0,00%	0,14%	0,14%
Castilla y León	0,20%	0,05%	0,00%	1,46%	0,00%	0,39%	0,19%	0,64%	0,20%	0,20%
Cataluña	16,89%	2,19%	29,33%	18,58%	31,32%	12,83%	16,83%	8,90%	14,78%	14,78%
Extremadura	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Galicia	1,86%	0,57%	0,00%	6,88%	10,83%	0,30%	0,23%	9,81%	3,79%	3,79%
Madrid	66,18%	87,89%	66,04%	63,48%	51,91%	78,00%	68,88%	77,70%	72,44%	72,44%
Murcia	0,09%	0,00%	0,00%	0,03%	0,00%	0,28%	0,00%	0,62%	0,03%	0,03%
La Rioja	0,40%	1,12%	1,23%	0,04%	0,00%	0,38%	1,56%	0,00%	0,39%	0,39%
Valencia	3,51%	1,26%	1,04%	2,96%	3,61%	2,61%	4,72%	0,70%	2,39%	2,39%
Ceuta	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Melilla	0,00%	2,39%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
No residentes	7,45%	2,39%	0,00%	0,16%	0,12%	0,29%	0,00%	0,02%	2,74%	2,74%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

3.3. El IP. Análisis comparado

Actualmente, en Europa, el IP como impuesto personal sobre el patrimonio neto, únicamente existe en España, Noruega y Suiza. No obstante, Países Bajos integra este gravamen en el impuesto sobre la renta personal. En Luxemburgo existe un impuesto sobre la riqueza neta de las personas jurídicas. Por su parte, Francia, Italia, Portugal y Bélgica gravan la titularidad de determinados activos.

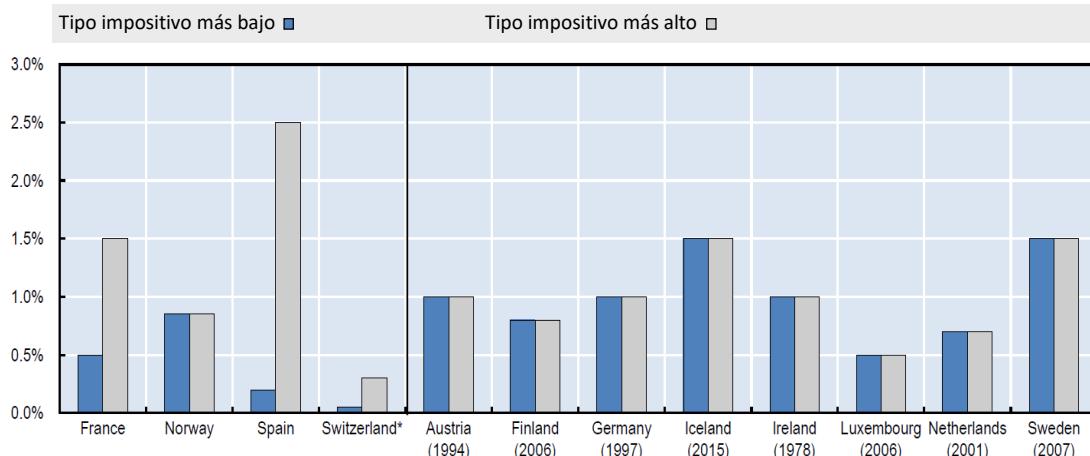
En este epígrafe se muestran algunas de las características más relevantes de los impuestos que gravan la riqueza personal de forma periódica, a través de diferentes instrumentos normativos, en los países de la OCDE, incluyendo países donde a pesar de no ser de aplicación en la actualidad, sí lo fue en su historia reciente.

Tabla V.18
El IP en la OCDE

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (<i>en diversos instrumentos</i>)		FECHA	MÍNIMO	MÍNIMO
PAÍS	NOMBRE	INNTRODUCCIÓN	EXENTO (individuos)	EXENTO (parejas)
Noruega	<i>Formuesskatt</i>	1892.	157.833	315.666
España	<i>Impuesto sobre el Patrimonio</i>	1977 suprimido en (100% de bonificación) en 2008 y re-implementado en 2011	700.000	1 400 000
Suiza	<i>Vermögenssteuer</i>	Introducción gradual en todos los cantones desde entre 1840 y 1970	67.550	135.100
Austria	<i>Vermögensteuer</i>	1954 - 1994	Sin umbral	Sin umbral
Francia1	<i>Impôt sur les grandes fortunes, renombrado Impôt de Solidarité sur la Fortune</i>	1982- Abolido en 1986 pero reintroducido en 1989. Derogado en 2018	1.300.000	1.300.000
Francia2	<i>Impôt sur la fortune immobilière-IFI. Sustituye al ISF</i>	2018-....	800.000 Algunos activos como la vivienda habitual tienen reducciones (30%)	800.000 Algunos activos como la vivienda habitual tienen reducciones (30%)
Dinamarca	<i>Formuesskat</i>	1903 - 1997	250.000	500 0001
Finlandia	<i>Varallisuusvero</i>	1919 - 2006	61.355	×
Alemania	<i>Vermögensteuergesetz</i>	1952 - 1997	473.248	630 997
Irlanda	Wealth Tax	1975 - 1978	88882	126 974
Luxemburgo	<i>Impôt sur la fortune (Net wealth tax)</i>	1934 - 2006	Sin umbral	Sin umbral
Países Bajos	<i>Vermogensbelasting</i>	1965 - 2001	90.756	113 445
Suecia	Förmögenhetsskatt (Wealth Tax)	1947, changed significantly in 1991, repealed in 2007	166.214	221 619
Italia	I. bb. Inmuebles extranjero I. act. Financieros extranjero	2012-....		
Luxemburgo	Net wealth tax (NWT)	Vigente para personas juríd.		
Portugal	<i>Imposto municipal sobre imóveis</i>	2016.personas físicas y jurídicas	600.000	1.200.000
Bélgica	Tax on securities accounts	2021.Personas físicas y jurídicas	1.000.000 euros	

Fuente: The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018c). Elaboración propia.

Gráfico V.8
Tipos impositivos en Europa. IP (Varios años)



* En España el tipo máximo en 2021 ha subido al 3,5%, aunque hay diferencias entre Comunidades Autónomas

Fuente: The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018c).

3.3.1. Países que gravan el patrimonio neto de las personas físicas o jurídicas

3.3.1.1. Noruega

El impuesto fue aprobado en 1892. Los sujetos pasivos son las personas físicas.

Los bienes se valoran por su valor de mercado, con algunas excepciones como, por ejemplo, las acciones cotizadas, que se valoran por el 65 por ciento de su valor de cotización. Los inmuebles se valoran también por su valor de mercado, pero a la vivienda habitual se le aplica una reducción del 75 por ciento y a la segunda vivienda, del 10 por ciento.

Cuenta con dos tipos de gravamen: uno nacional y otro municipal. El tipo de gravamen municipal es el 0,7 por ciento y el tipo impositivo nacional el 0,15 por ciento. En la modalidad de tributación individual existe un mínimo exento que, en la actualidad, asciende a 1.500.000 NOK (en torno a 160.000 euros), y en los supuestos de tributación conjunta el mínimo exento se duplica.

No existe límite de tributación por el IP en función de la renta. Se realizan pagos fraccionados cuatro veces al año.

3.3.1.2. Suiza

El IP se creó en 1840 y fue introducido gradualmente por todos los cantones hasta 1970. Son sujetos pasivos las personas físicas. Es un impuesto descentralizado a nivel cantonal (regional) y municipal. Existe una regulación armonizada estatal que obliga a los cantones a exigir un IP y regula algunos aspectos relativos a la base imponible y la valoración.

Como regla general, los activos se valoran por su valor de mercado. No obstante, la normativa suiza establece, por un lado, una serie de exenciones, entre las que destacan las relativas a los planes de pensiones y, por otro, tratamientos fiscales más favorables para determinados activos. La normativa federal ofrece guías para la valoración. Los activos no afectos deben valorarse por su valor de mercado, sin especificar cómo determinarlo, y para los activos afectos el valor fiscal en libros es relevante. Los cantones acuerdan anualmente unas guías para la valoración de empresas no cotizadas. Si el valor de mercado puede determinarse fácilmente, porque existan ventas entre terceros independientes recientes, se toma este. En otro caso, se aplica una fórmula objetiva.

Los municipios son competentes para recaudar el impuesto, pudiendo aplicar un recargo sobre el IP del cantón en el que se ubican. A pesar de esta potestad, la mayoría de los municipios aplica el tipo impositivo fijado a nivel regional. El mínimo exento varía en función del cantón, del municipio y de las circunstancias personales y familiares entre 65.000 y 185.000 euros (20.000 a 70.000 francos suizos). Los tipos de gravamen son progresivos y también varían de manera significativa entre cantones, aunque, como regla general, se trata de tipos progresivos relativamente bajos, situados entre el 0,03 por ciento y el 1,09 por ciento.

3.3.1.3. Luxemburgo

El IP somete a gravamen a las personas jurídicas, tanto residentes como sucursales de empresas no residentes. En general, los activos se contabilizan a valor de mercado (excepto los inmuebles, que están sujetos a un régimen especial).

La tarifa aplica el 0,5 por ciento sobre una base imponible de hasta 500 millones de euros. Sobre la base imponible superior a 500 millones de euros, la cuantía del impuesto es de 2,5 millones de euros, más un 0,05 por ciento sobre el componente de la base por encima de 500 millones de euros. No se establece ningún límite.

3.3.2. *Países que gravan la riqueza integrada en el impuesto sobre la renta*

3.3.2.1. Países Bajos

En el año 2001 se reformó en profundidad la tributación del capital, integrando el IPN en el impuesto sobre la renta, gravando la renta presunta que genera el patrimonio y eliminando el gravamen de los rendimientos reales del capital.

El impuesto sobre la renta personal se divide en tres categorías (cajas). La primera (caja 1) grava de forma progresiva los salarios y la titularidad de vivienda. La segunda (caja 2) grava al 26,5 por ciento los rendimientos de participaciones sustanciales, esto es, iguales o superiores al 5 por ciento del capital. Finalmente, la tercera (caja 3) grava la riqueza neta del contribuyente impu-

tando una renta presunta. Así, se determina un rendimiento presunto de hasta el 5,69 por ciento, en función de la base, que se grava al 31 por ciento.

Se prevén una serie de exenciones para el capital móvil para uso propio (automóviles), algunas inversiones de interés (medioambientales, en arte que no es inversión o para inversiones en *start-up* con límites, entre otros). Existe un mínimo exento de 50.000 euros. A los mayores de 65 años se les aplica una exención adicional del 50 por ciento de su capital neto, con un máximo. En definitiva, este conjunto de rentas que se integraría de manera estimativa en la caja 3 abarcaría los dividendos de entidades no relevantes, intereses y prestaciones de seguros y cánones.

3.3.3. Países que gravan determinados activos

3.3.3.1. Francia

Existe en la actualidad un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario desde el año 2018. Este impuesto sustituyó al IP en vigor desde 1982 a 1986 y desde 1989 hasta 2018.

Se trata de un impuesto centralizado, por lo que no existen diferencias a nivel regional. Los residentes en Francia tributan por su patrimonio inmobiliario mundial y los no residentes, por los bienes inmuebles situados en Francia. El sujeto pasivo del impuesto es el hogar.

La base imponible incluye todos los bienes inmuebles, así como los derechos que recaigan sobre ellos, como las acciones de sociedades que posean bienes inmuebles. Por regla general, los activos se valoran con arreglo a las normas aplicables al impuesto sobre sucesiones, como regla general, su valor de mercado. No obstante, existen una serie de excepciones, entre las que destaca la relativa a la vivienda habitual, que goza de una reducción del 30 por ciento sobre su valor de mercado. A su vez, existen una serie de exenciones para algunos activos inmobiliarios, como los utilizados con fines comerciales o los bosques, entre otros.

La tarifa varía del 0,5 al 1,5 por ciento. Este último se aplica a partir de una base imponible de 10 millones de euros. Existe una reducción por límite conjunto, no pudiendo superar la suma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta y la del IP inmobiliario el 75 por ciento de la renta del contribuyente del año anterior. El exceso se deduce del IP inmobiliario a pagar.

3.3.3.2. Italia

Nunca ha existido un IPN de forma estable. Sin embargo, en 1992, para reducir la deuda pública italiana y cumplir los requisitos del Tratado de Maastricht, exigió un impuesto *one-off* del 0,6 por ciento del valor de las cuentas corrientes en bancos, depósitos, cuentas de ahorro, certificados de depósito y valores que devenguen intereses.

Desde 2012 exige dos impuestos sobre determinados activos situados en el extranjero titularidad de personas físicas residentes en Italia: el impuesto sobre inmuebles localizados en el extranjero

(0,76 por ciento) –con análoga regulación al IBI italiano– y el impuesto sobre activos financieros depositados en el extranjero (0,2 por ciento). La finalidad de su introducción era doble: obtener ingresos adicionales necesarios en plena crisis económica y combatir la evasión fiscal.

3.3.3.3. Portugal

Nunca ha existido tampoco en Portugal un IPN de forma estable.

No obstante, desde el 1 de enero de 2017 se aplica un impuesto denominado *Adicional ao Imposto municipal sobre imóveis*. Grava exclusivamente el patrimonio inmobiliario situado en territorio portugués, con excepción de los inmuebles afectos a actividades comerciales, industriales o de servicios.

Los sujetos pasivos son tanto personas físicas como jurídicas, así como herencias yacentes que sean propietarios o usufructuarios de los inmuebles.

La base imponible está constituida por el valor patrimonial tributario de todos los edificios residenciales urbanos o terrenos con licencia de construcción que cualquier persona física o jurídica posea el 1 de enero del año al que se refiera este tributo. Dicho valor se calcula en función de criterios como el precio de construcción por metro cuadrado, la superficie, la ubicación, la funcionalidad, la comodidad de uso y disfrute y la antigüedad del inmueble.

Se establece un mínimo exento de 600.000 euros (en el caso de contribuyentes casados o parejas de hecho se eleva a 1.200.000 euros). Para personas físicas, la tarifa que se aplica se compone de tres tramos:

- Para base entre 600.000 euros y 1.000.000 euros: 0,7%.
- Más de 1.000.000 y hasta 2.000.000 euros: 1%.
- Más de 2.000.000 euros: 1,5%.

Los sujetos pasivos casados y las parejas de hecho pueden optar por tributación conjunta en este impuesto, aplicándose en ese caso los mismos tipos impositivos, pero variando los tramos de base que pasan a ser del doble.

Para personas jurídicas, el tipo de gravamen es único del 0,4%. Además, en el caso de inmuebles propiedad de personas jurídicas, utilizados para el uso personal de los titulares del capital, de los miembros de los órganos sociales o de cualquiera de los órganos de administración, dirección o vigilancia, se aplicarán los tipos de gravamen previstos para las personas físicas.

Se establece también un tipo de gravamen diferenciado para el caso de inmuebles propiedad de entidades en paraísos fiscales, que se eleva al 7,5%.

3.3.3.4. Bélgica

El Impuesto sobre las cuentas de valores (*tax on securities accounts*) entró en vigor en 2021, y viene a sustituir a su predecesor que fue declarado inconstitucional en octubre de 2019 por vulneración del principio de igualdad, al no gravar todo tipo de activos financieros, y al considerar, en el caso de titularidad compartida, que el valor medio de las cuentas de valores era proporcional al número de titulares de la cuenta.

El impuesto recae sobre las cuentas de valores abiertas en instituciones financieras belgas o en instituciones extranjeras cuyo valor medio sea superior a 1.000.000 de euros. Si la cuenta de valores se abre en Bélgica, la institución financiera será responsable de declarar, liquidar y pagar el impuesto.

Son sujetos pasivos tanto las personas físicas como jurídicas. El tipo de gravamen es del 0,15% sobre el valor medio de la cuenta de valores, incluyendo todos los activos financieros (renta fija, renta variable, derivados, efectivo). El valor promedio se calcula durante un periodo impositivo de 12 meses desde el 1 de octubre hasta el 30 de septiembre.

A modo de recapitulación de los aspectos más destacables de la revisión de la normativa de los países con IP general sobre todos los bienes, cabe mencionar lo siguiente:

- Existen importantes diferencias en los mínimos exentos y en las tarifas. No son pocos los países que han aplicado tarifas bajas y proporcionales. España es el país, con mucha diferencia, que aplica tipos más elevados.
- En general, los demás países incluyen menos exenciones que España. Por tanto, aunque las tarifas son más bajas, las bases imponibles son más extensas.
- La tendencia general es valorar los activos por su valor de mercado, pero con excepciones. Los activos que más dificultades plantean son los que se transmiten en mercados con poca frecuencia. En estos casos, se utilizan habitualmente valoraciones existentes en registros públicos utilizados con fines fiscales. También es problemática de forma general la valoración de empresas no constituidas en sociedad y acciones no cotizadas.
- Un problema común a los países de la OCDE que cuentan con el IP es la existencia de algunas estrategias de elusión para ocultar patrimonio, las exenciones reguladas de activos empresariales, el establecimiento de topes de gravamen y la ocultación de patrimonio en el extranjero. Precisamente, estas cuestiones son tratadas en los epígrafes siguientes como problemas importantes y estructurales del IP español.
- A pesar de lo dicho, algunos países presentan una recaudación notable (Tabla V.19). Es el caso de Luxemburgo, que grava únicamente a las sociedades y recauda más del 7 por ciento del total y de Suiza, con un porcentaje de recaudación por encima del 4 por ciento de la recaudación total.

Tabla V.19
Recaudación IP, 1980-2019 (%) sobre recaudación total)

	1980	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019
Austria	1.3	1.2	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Belgica	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.2	0.4	0.6	0.5	0.5	0.5
Canada	0.5	0.8	1.0	1.1	0.7	0.3	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Dinamarca	0.6	0.2	0.2	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Finlandia	0.2	0.1	0.1	0.3	0.2	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Francia	0.0	0.6	0.3	0.4	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5	0.2	0.2
Alemania	1.5	1.4	1.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Grecia	0.0	0.0	1.5	1.5	1.7	1.8	1.7	1.7	1.7	1.6	1.6
Italia	0.0	0.0	1.2	0.0	0.0	0.3	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0
Luxemburgo	2.8	4.7	4.9	7.4	6.2	5.5	6.8	7.0	7.1	7.1	7.4
Holanda	0.7	0.5	0.5	0.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Noruega	1.1	1.7	1.5	1.2	1.3	1.2	1.2	1.4	1.5	1.4	1.5
España	0.5	0.6	0.5	0.7	0.5	0.2	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
Suecia	0.3	0.4	0.4	0.7	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Suiza	4.7	4.0	4.2	4.1	4.4	4.3	4.4	4.7	4.7	4.7	4.7

Fuente: OCDE. Elaboración propia.

3.3.4. Recomendaciones para la reforma del IP

Las recomendaciones que formula la OCDE (OECD, 2018c) para la reforma del IP son las siguientes:

- Reducir el número de exenciones y desgravaciones fiscales. No obstante, se recomienda la exención de los activos comerciales, con criterios claros que restrinjan el alcance de la exención, asegurando que se está llevando a cabo una actividad comercial real y que los activos se utilizan directamente en la actividad profesional del contribuyente. También se apoya una exención para efectos personales y domésticos hasta un cierto valor.
- La base imponible ha de referirse a los valores de mercado de los activos, aunque podría incluir un porcentaje fijo de ese valor de mercado (por ejemplo, 80-85 por ciento) para evitar conflictos sobre la valoración y tener en cuenta los costes en los que se puede incurrir para mantener los activos.
- Mantener constante el valor de los activos de difícil valoración o el valor de la riqueza neta total de los contribuyentes cada cierto período de tiempo para evitar reevaluaciones anuales.
- Permitir que las deudas sean deducibles solo si se han contraído para adquirir activos imponibles; o, si el umbral de exención fiscal es alto, considerar la posibilidad de limitar aún más la deducibilidad de la deuda.
- Prever medidas que permitan pagos a plazos para los contribuyentes con restricciones de liquidez.
- Asegurar la transparencia en el tratamiento de los activos mantenidos en fideicomisos. Se recomienda incrementar los esfuerzos para mejorar la transparencia fiscal e intercambiar in-

formación sobre los activos que poseen los residentes en otras jurisdicciones, desarrollar informes de terceros, etc.

- Establecer reglas para prevenir la doble imposición internacional sobre el patrimonio.
- Evaluar periódicamente los efectos del IP. Además, este informe sugiere que la información sobre la riqueza de los hogares podría utilizarse en el diseño de otros impuestos.

Las recomendaciones de la OCDE son de cierta utilidad, pero, en el caso de nuestro país, los problemas de diseño merecen un estudio pormenorizado y un análisis conjunto de los diversos aspectos del impuesto, dado que están interrelacionados. Por ejemplo, una revisión de los beneficios (vivienda habitual o empresa familiar) no puede hacerse sin ponderar dicha revisión en relación con el mínimo exento.

3.4. El IP en el sistema tributario español. Principales deficiencias: análisis y propuestas

Como ya se ha señalado, el IP en su actual configuración presenta una serie de deficiencias que justifican la reforma del impuesto. En este apartado se identifican los principales problemas que su regulación actual presenta y se realizan propuestas para su mejora.

3.4.1. *Evasión fiscal y elusión fiscal. Brecha fiscal y brecha de política*

Recientemente, Durán *et al.* (2019 y 2020) han estimado la evasión y elusión fiscal del IP para el caso concreto de Cataluña, a partir del concepto de brecha fiscal, es decir, la diferencia entre la cuota impositiva que los contribuyentes tendrían que pagar y la que realmente pagan durante el período voluntario. Esta brecha, según sus cálculos, asciende al 44,34 por ciento. También es muy significativa la brecha de política (*policy gap*) de este impuesto. Esta se define, en palabras de Durán *et al.* (2018, p. 8), como la recaudación que se deja de obtener como consecuencia de la existencia de beneficios fiscales contemplados en la normativa de los impuestos. En el caso del IP, éstos, y en particular, los topes de gravamen y la exención de la empresa familiar, producen pérdidas recaudatorias muy elevadas y tienen una gran capacidad de erosionar el potencial recaudatorio del impuesto.

A continuación, nos vamos a referir precisamente a tres cuestiones que tienen mucho que ver con la brecha de política mencionada.

3.4.2. *Los riesgos de inmunidad fiscal*

El concepto de inmunidad fiscal debe entenderse en sentido amplio, como la resistencia o impermeabilidad de determinadas manifestaciones de riqueza a ser gravadas de forma efectiva, ya sea por insuficiencia en la articulación normativa del sistema tributario, por la incapacidad de

reacción a la hora de integrar nuevas realidades económicas o por deficiencias en la aplicación del impuesto. Estas causas, singularmente o combinadas, están presentes, en mayor o menor medida, en los riesgos que ponen en cuestión la efectividad del IP y con ello, su función en relación con la justicia del sistema tributario.

Destacan tres focos de riesgo: la deslocalización interna e internacional, la utilización de sociedades y la creciente *tokenización* de bienes y derechos.

3.4.2.1. La deslocalización interna e internacional

El desequilibrio interterritorial provocado por el uso asimétrico, y en algunos casos, desproporcionado, de las competencias normativas descentralizadas, es la causa principal del riesgo de deslocalización interna, provocado por el cambio de residencia de las personas físicas sujetos pasivos del IP a territorios con un entorno fiscal más favorable que puede llegar, incluso, a la no aplicación efectiva de este impuesto.

En este sentido, la neutralización de este riesgo pasa necesariamente por una solución adecuada del problema de fondo, que será tratado en el punto 5. A este respecto, si el mecanismo de corrección fuera capaz de mantener las diferencias en un nivel razonable, un elemento a tener en cuenta a la hora de determinar el nivel del ajuste sería el factor “incentivo/desincentivo” de deslocalización interna por cambio de residencia. En tanto no se resuelva el problema de fondo, la solución se plantea, fundamentalmente, en el terreno de la aplicación del impuesto, haciendo efectivas las cautelas establecidas en la normativa vigente, como la cláusula anti abuso del artículo 28.4 de la Ley de cesión (Ley 22/2009, que establece presunciones por indicios de esta situación, basadas en disminuciones significativas en el IRPF y movimientos de “relocalización” a corto plazo) y reforzando la actividad de comprobación de posibles deslocalizaciones ficticias.

Además de los riesgos de deslocalización interna, provocados por los desequilibrios interterritoriales, el IP afronta un riesgo de deslocalización internacional, mediante el traslado de residencia del sujeto pasivo fuera de España. Es éste un riesgo previsible, teniendo en cuenta que hay pocos países que apliquen un impuesto personal sobre el patrimonio, por lo que un cambio de residencia supone, en una mayoría de supuestos, situarse fuera de la órbita del IP, cuya aplicación quedaría limitada, en todo caso, a la tributación en este impuesto como no residente (obligación real) si se mantuviera la titularidad de bienes y derechos vinculados al territorio español; pero incluso en este caso, la vigencia de un Convenio de doble imposición entre España y el nuevo Estado de residencia, —que incluyera el patrimonio y siguiera el MC OCDE (artículo 22)— limitaría el gravamen en España a los bienes inmuebles situados en territorio español o a los bienes muebles afectos a un establecimiento permanente en este territorio.

El riesgo de deslocalización mediante un traslado de residencia al extranjero se ha visto incrementado estos últimos años por los regímenes fiscales preferentes establecidos en distintos Es-

tados de nuestro entorno, tales como el régimen de “residentes no habituales” en Portugal, “nuevos residentes” en Italia o el nuevo régimen para inversores y pensionistas en Grecia. El incentivo de estos regímenes reside fundamentalmente en las rentas y en especial las de fuente extranjera que, según los casos, se consideran exentas o se gravan a un tipo reducido. En relación con este problema, la norma de extensión de la residencia contenida en el artículo 8.2 de la Ley IRPF no resulta aplicable por la no consideración de paraíso fiscal de los países implicados, siendo improbable que se les pueda aplicar el concepto de “jurisdicciones no cooperativas” introducido en la Ley 11/2021 de 9 de julio (que modifica en este punto la Ley 36/2006). Otra cautela a considerar es el “impuesto de salida” en aplicación de la norma contenida en el artículo 95 bis de la Ley IRPF, pero no evita que el IP deje de aplicarse una vez realizado dicho cambio.

Un Informe del EUTAX Observatory (Flamant *et al.*, 2021) advierte que las autoridades europeas ya son conscientes de la competencia fiscal en relación con las personas físicas, habiéndose planteado incluso extender el Código de Conducta a este ámbito. El Informe, que cita entre distintas normas adoptadas por algunos Estados, la “cuarentena fiscal” prevista en el artículo 8 de la Ley IRPF, recomienda la extensión del Código a estos supuestos, así como explorar otros posibles criterios de sujeción (incluida la nacionalidad), con un criterio de extensión de la residencia. El Informe concluye que si la UE no puede regular la competencia fiscal en la imposición sobre las personas físicas, puede inducir a los Estados a que adopten medidas unilaterales a este respecto.

No obstante, el riesgo de deslocalización hacia Estados que no aplican un IP y garantizan un régimen preferente para determinadas rentas podría neutralizarse mediante la inclusión en los correspondientes CDI bilaterales de algunas de las cláusulas previstas en el MC OCDE o mencionadas en las iniciativas de reforma del mismo

La deslocalización del capital es una de las grandes preocupaciones en cuanto a los efectos negativos de la imposición sobre la riqueza. Brülhart *et al.* (2021) para el caso de Suiza y Kopczuk y Slemrod (2000) para los Estados Unidos, ponen de manifiesto que un incremento en los impuestos sobre la riqueza puede contribuir a la movilidad de los capitales e, incluso, a su evasión.

Propuesta 97

En relación con los riesgos de deslocalización internacional, este Comité propone:

- Con carácter general, plantear ante la Unión Europea la necesidad de reforzar la Directiva antiabuso en relación con situaciones de competencia fiscal lesiva entre los Estados miembros y su impacto en la deslocalización de personas físicas.
- Respecto de los contribuyentes residentes, aplicar la norma contenida en el artículo 8.2 de la Ley del IRPF a las jurisdicciones no cooperativas, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en la Ley 11/2021, concretando el concepto de “nivel impositivo efectivo considerablemente inferior” en relación con el riesgo de deslocalización.

- Respecto de los contribuyentes no residentes, proponer una reserva al artículo 22 del MC OCDE que permita, en los Convenios de doble imposición firmados por España, introducir en este precepto una norma análoga a la prevista en el artículo 13.4 de dicho MC (y en el MC ONU) respecto de las ganancias de capital, de modo que el Estado de la fuente pueda gravar en este impuesto las acciones y participaciones en sociedades cuyo activo consista mayoritariamente en bienes inmuebles o derechos de disfrute sobre los mismos situados en su territorio.

3.4.2.2. La utilización de sociedades

El problema de la utilización de sociedades como “refugio de titularidad” destinado a evitar la aplicación del IP, abarca a todo tipo de personas jurídicas, residentes o no y bajo cualquier fórmula societaria. En definitiva, se trata de evitar que el titular del patrimonio sea una persona física y con ello eludir el gravamen en el IP.

El abuso en la utilización de sociedades, en especial unipersonales, para desplazar la titularidad del patrimonio de las personas físicas y sobre todo, la de elementos improductivos o suntuarios que difícilmente pueden ser considerados afectos al ejercicio de una actividad económica, se ha destacado como uno de los principales problemas del IP. En definitiva, la utilización de sociedades pantalla, cuya principal función es disociar la titularidad formal de la del verdadero poseedor y beneficiario del uso y disfrute de este tipo de bienes. Efectivamente, se puede hablar de deslocalización en sentido amplio, tanto cuando consiste en un desplazamiento del sujeto pasivo (persona física en este caso) mediante un cambio de residencia que, aprovechando el punto de conexión, sitúa al contribuyente en un entorno normativo más favorable, como cuando se deslocaliza el elemento subjetivo del hecho imponible (la titularidad en este caso), trasladándolo a otro sujeto no sometido al impuesto (la persona jurídica). Se ha considerado conveniente reservar la idea de deslocalización al primer supuesto, refiriendo el segundo como “utilización de sociedades”.

El hecho de que las acciones o participaciones representativas del capital en estas sociedades formen parte del patrimonio de los socios personas físicas y como tal, se integren en el hecho imponible del IP, puede considerarse un obstáculo a soluciones que, por ejemplo, propugnen la sujeción al impuesto de dichas sociedades, ya que se reproduciría, a nivel de patrimonio, un problema análogo al de la doble imposición económica de dividendos en la imposición sobre la renta, produciéndose en el IP una doble imposición económica sobre los activos de la sociedad (en la parte correspondiente al valor de la participación societaria). Sin embargo, la sujeción al IP de las acciones o participaciones sociales en este tipo de entidades tampoco acaba de obviar el problema, básicamente por dos razones: la primera, la regla de valoración aplicable a este tipo de acciones o participaciones, más cercana a valores contables y por tanto distinta de la que correspondería si los bienes se integrasen directamente en el patrimonio del socio; la segunda, que

eventualmente, el tratamiento de estas participaciones podría disfrutar de los beneficios fiscales otorgados a la empresa familiar (en este caso en forma societaria). Y ello sin contar el riesgo de fraude que puede suponer la no declaración de las participaciones o la dificultad para conocer la identidad de los socios, especialmente en el caso de sociedades no residentes o establecidas en jurisdicciones no cooperativas.

Pueden articularse diversas alternativas para resolver este problema. Todas ellas pueden ser adecuadas, y al mismo tiempo, todas ofrecen ventajas e inconvenientes. Las posibles soluciones al problema de la elusión del IP mediante la utilización de sociedades pasarían por adoptar medidas relacionadas con la determinación del sujeto pasivo, tales como:

- a) Declarar a las personas jurídicas sujetos pasivos del impuesto. Esta es una solución que puede tener más inconvenientes que ventajas y, desde luego, exigiría corregir el efecto de doble imposición económica antes citado.
- b) Limitar la sujeción de las personas jurídicas a determinados casos, bien en supuestos de elusión (como el del Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes), cuando se oculte la identidad de los socios, o en sociedades cuyo activo consista en bienes no afectos a actividades económicas (éste último es el planteamiento del Impuesto catalán sobre activos no productivos de las personas jurídicas).
- c) Mantener la regulación actual, de modo que los sujetos pasivos serían sólo las personas físicas, pero estableciendo un sistema de imputación o transparencia fiscal patrimonial, que integraría directamente en el patrimonio del socio determinados bienes (o incluso, eventualmente, todos los activos de la entidad) cuya titularidad formal ostenta la persona jurídica, pero cuyo tenedor y beneficiario real es el socio. Se trataría, en definitiva, de llevar al ámbito del IP conceptos ya utilizados en el ámbito de la imposición sobre la renta y en la fiscalidad internacional, tales como el de propiedad económica o beneficiario efectivo. Debe advertirse que este sistema de imputación implicaría no gravar las acciones o participaciones sociales (o en su caso, no hacerlo en la proporción correspondiente a los bienes de la entidad directamente atribuidos a los socios o partícipes).
- d) Otra posible vía para enfrentar el problema de las entidades interpuestas, sin alterar las normas sobre el sujeto pasivo —que continuaría siendo la persona física— es actuar a nivel de base imponible, estableciendo reglas de valoración especiales para las acciones y participaciones en este tipo de entidades, como veremos más adelante.

En este caso el Comité se decanta por la propuesta de valoración que se aborda en relación con la base imponible en la propuesta cinco.

En otro orden de cosas, el tratamiento de las sociedades instrumentales o interpuestas debe tratarse en coordinación con los tres impuestos afectados: IP, IRPF e IS. Por ejemplo, aprove-

chando una modificación del régimen de las entidades patrimoniales en el IS, definidas como entidades sin actividad económica en el artículo 5 de la Ley IS - así como el gravamen de los socios o partícipes, no sólo en el IP de acuerdo con algunas de las posibles fórmulas expuestas, sino también en la imposición sobre la renta.

Los datos respecto de las entidades patrimoniales, recogidos en el capítulo III, son significativos y permiten –en principio y con todas las cautelas– formular la hipótesis de que una buena parte de estas entidades se están utilizando como vehículos meramente instrumentales; en lo que se refiere al IP, como “refugio de titularidad” de bienes y derechos cuya utilización efectiva corresponde a los socios personas físicas. En el terreno aplicativo, habrá que tener en cuenta la evolución jurisprudencial, pudiendo citarse a este respecto el planteamiento del Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 2022).

De otro lado, la estrategia más común para eludir el impuesto respecto de los bienes que pueden gravarse en España (fundamentalmente inmuebles, en el caso de Convenio), es situar la titularidad de los mismos en personas jurídicas no residentes. Una estrategia de éxito ya que, ni la normativa de este impuesto ni el MC OCDE, contienen una norma anti abuso específica para neutralizar este supuesto. Algo que sí está previsto sin embargo en relación con las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de las acciones o participaciones en el capital de una sociedad, cuando los bienes inmuebles situados en el territorio del Estado de la fuente (España en el caso del IP por obligación real), constituyan la mayor parte del activo de dicha entidad (artículo 13.1.i) de la Ley del IRNR, artículo 13.4 del MC OCDE y artículo 13.4 del MC ONU). (TSJ de Baleares en sentencia de 3 de diciembre de 2020) La norma anti abuso para neutralizar un supuesto de desplazamiento de este tipo prevista en la legislación española –el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes, regulado en la Ley del IRNR (artículos 40 a 45)– no puede considerarse un IP alternativo para personas jurídicas, ya que solo resulta de aplicación a entidades localizadas en paraísos fiscales en relación con bienes inmuebles situados en territorio español o derechos reales de disfrute sobre los mismos.

Dejando aparte el tema de las entidades interpuestas, otra cuestión que merece ser considerada es el tratamiento de los patrimonios separados y en particular, figuras como el fideicomiso o el *trust*; sobre este tema, el *Estudio OCDE 2018*, en la hipótesis de mantenimiento del IP, recomienda “asegurar la transparencia en el tratamiento de los activos detentados por un *trust*”.

3.4.2.3. Las nuevas formas de representación de bienes y derechos. Criptoactivos

Otro foco de riesgo de inmunidad fiscal es el relacionado con la necesidad de integrar en el sistema nuevas manifestaciones o, por utilizar un término más adecuado a este supuesto, nuevas representaciones de riqueza, como es el caso de los criptoactivos. En este terreno, puede decirse que la progresiva “*tokenización*” de la economía no ha tenido una respuesta adecuada, no ya por parte del sistema tributario, sino del propio ordenamiento jurídico. De ahí que para evitar o mi-

nimizar el riesgo de inmunidad fiscal sea necesario, ante todo, disponer de una regulación sustantiva sobre este tipo de activos y las transacciones en cuyo hábitat se desarrollan (*smart contracts* y tecnología *DLT*).

Aunque la expansión de este fenómeno va de momento por delante y más allá de las criptomonedas, se extiende a todo tipo de bienes, derechos y servicios (un ejemplo es el *boom* de los *NFT* en el mercado del arte), es posible afrontarlo desde el Derecho (tal como ocurrió en su día con el concepto de título-valor y su posterior evolución de soporte físico a anotación en cuenta).

Como se explica en el capítulo IV, página 554, más allá del dinero virtual (*payment tokens*), que es la modalidad más conocida, la tipología de criptoactivos permite identificar otras tres categorías: *Utility tokens*, destinados a proporcionar a su titular el acceso digital a una aplicación, servicios o recursos disponibles en un registro digital (*DLT*), *Security tokens*, que otorgan a sus titulares el derecho a participar en los beneficios futuros, en la revaloración del ente emisor o de un determinado negocio, *Asset-backed tokens*, que representan un interés o derecho de su titular en elementos patrimoniales tangibles o intangibles, pudiendo en su caso fraccionarse dicha titularidad (en este tipo se encuadrarían los *NFT* antes citados).

La relativa orfandad regulatoria de los criptoactivos, si bien dificulta su caracterización jurídica, no impide sin embargo, reconocer que al ser representaciones de activos (bienes o derechos) subyacentes, y teniendo éstos contenido económico, son indicativos de riqueza; se trata en definitiva, de activos digitales con valor económico y como tal, no es ya que sean potencialmente gravables, sino que son y deben ser efectivamente gravados y desde luego, deben considerarse incluidos en el hecho imponible del IP. En relación con los *bitcoins*, la Dirección General de Tributos (consultas V0250-18 de 1 de febrero y V0590-18 de 1 de marzo), atendiendo a la calificación realizada al respecto por el TJUE respecto del IVA, entendió que las criptomonedas constituyen un medio de pago por lo que, a efectos del IP, hay que declararlas junto con el resto de los bienes, valorándose de acuerdo con la norma del artículo 24 de la Ley del impuesto, a precio de mercado. En otra consulta más reciente sobre la calificación de criptoactivos en el IP (*security tokens* en este caso, V0766-21 de 31 de marzo), la DGT se decanta por una calificación sustancial y no formal, el entender que la calificación de los activos virtuales ha de buscarse con independencia de la denominación, en las facultades o derechos que otorguen a su titular, sin que incida en dicha calificación su forma atípica de representación a través de la tecnología informática.

Propuesta 98

En relación con el gravamen de los criptoactivos en el IP, en aras de la certeza y seguridad jurídica respecto de la sujeción de estos activos al impuesto, y en línea con las propuestas formuladas en el capítulo IV, este Comité propone:

Incluir una mención adicional en la norma reguladora del hecho imponible a “bienes y derechos de contenido económico, cualquiera que sea su forma o representación”, así como otra mención a la titularidad de este tipo de activos en función de la legislación sustantiva que, en su momento, los regule. En este sentido, debe proponerse la adopción urgente de esta regulación, como está ocurriendo en otros Estados y sin perjuicio de la adaptación, cuando proceda, de la normativa de la Unión Europea.

3.4.3. *La deficiente cuantificación de la base imponible del impuesto*

Los elementos de cuantificación de la base imponible del impuesto que se identifican como los más sensibles en relación con dicho equilibrio son el problema de las valoraciones y el tratamiento de las deudas.

3.4.3.1. El problema de las valoraciones

Respecto al problema de las valoraciones de los diferentes bienes y derechos, en rigor, deberían realizarse de acuerdo con un criterio homogéneo, indicativo de la capacidad de pago adicional que la riqueza otorga a la renta. Sin embargo, en el impuesto español es bien sabido que esto no siempre es así; por razones de simplicidad administrativa, elementos patrimoniales tan relevantes como los bienes inmuebles o las acciones de entidades que no cotizan en mercados oficiales se valoran por criterios que pueden estar muy alejados del valor de mercado.

La OCDE (OECD, 2018c) recomienda “alinear la base imponible con el valor de mercado de los bienes”, así como mantener durante unos años el valor de los activos de difícil valoración, o mantener en ese mismo tiempo constante el valor del patrimonio neto total del contribuyente para evitar comprobaciones anuales. Sin duda es ésta una propuesta a tener en cuenta, sobre todo desde la perspectiva de la práctica aplicación del impuesto, pero es asimismo cuestionable y en cierto modo contradictoria, ya que el valor de mercado no siempre será constante en períodos superiores al año. Especial mención merecen bienes inmuebles, criptoactivos y participaciones en sociedades.

Respecto de la valoración de los bienes inmuebles, puede decirse que ya está todo dicho, pero al mismo tiempo, es probable que todavía quede mucho por decir. Sobre todo, porque estamos ahora en una encrucijada representada por el giro que la modificación de la Ley del Catastro Inmobiliario prevista en la Ley 11/2021, va a suponer en el modo de afrontar este problema, mediante el abandono del tradicional concepto de “valor real” y su sustitución por el valor de referencia, diseñado con visos de aproximación al valor de mercado. No es preciso subrayar el impacto de este nuevo concepto en la valoración de los bienes inmuebles en el ámbito de la imposición patrimonial; así, el valor de referencia se instaura como regla general de valoración, mediante las modificaciones de los artículos 9.3 de la Ley del ISD y 10.2 de la Ley del ITPAJD

introducidas por la Ley 11/2021. Aunque no del mismo modo explícito, el impacto es similar en el IP, por vía de remisión indirecta, ya que también modifica el artículo 10.1 de la Ley de este impuesto, estableciendo que los bienes inmuebles se valorarán: “*Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición*”.

En cuanto al propio concepto de valor de referencia, de acuerdo con la modificación de la Disposición final tercera de la Ley del Catastro prevista en la Ley 11/2021, si bien no está definido en términos precisos, si lo está su principal parámetro (los “módulos de valor medio” y los “factores de minoración”⁶¹⁷ a efectos de no superar el “límite del valor de mercado”) y la metodología, resultante “de los datos obrantes en el Catastro” y “del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas”. Todo ello determinado y publicado, anualmente, por la Dirección General del Catastro.

Propuesta 99

En relación con la valoración de los bienes inmuebles, este Comité entiende que, siendo éste un tema nuclear que afecta a una aplicación efectiva y justa del impuesto, la reciente aprobación por la Ley 11/2021 del nuevo criterio basado en el valor de referencia aconseja, en relación con posibles reformas del impuesto, un tiempo de espera razonable que permita evaluar los resultados de aplicar este criterio.

En la valoración de los criptoactivos, la posición de la Dirección General de Tributos en las consultas citadas anteriormente en los casos de *bitcoins*, los consideró medios de pago que, a efectos del IP, deben declararse y valorarse de acuerdo con la regla establecida en el artículo 24 para los “demás bienes y derechos”, es decir “*su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto*”. Sin duda, ésta puede ser la regla de valoración aplicable en el caso de las monedas virtuales, pero la cuestión sigue pendiente en relación con otro tipo de criptoactivos que, como hemos visto, pueden ser representaciones digitales de todo tipo de bienes y derechos. También en este caso, se acusa la falta de una regulación sustantiva omnicomprensiva de esta nueva realidad económica que contribuya a clarificar su calificación jurídica. Ello no obstante, si, como parece evidente, estamos ante una nueva forma de representación de la titularidad de bienes y derechos de contenido económico que se integran en el hecho imponible del IP, su valoración puede y debe ser posible, bien estableciendo normas específicas adecuadas a su configuración sustantiva, aplicando la regla de valoración correspondiente al activo subyacente, o considerando que, cualquiera que sea su modalidad, encajan en la norma del artículo 24 y deben valorarse a precio de mercado. En este último caso, el problema se traslada a la información y control sobre el mercado de criptoactivos.

⁶¹⁷ La Orden HFP/1104/2021 de 7 de octubre ha fijado el factor de minoración (FM) en 0’9.

Propuesta 100

En relación con la valoración de los criptoactivos, este Comité propone:

Hasta tanto no se disponga de una regulación sustantiva, los criptoactivos deben valorarse, bien aplicando la regla de valoración correspondiente al activo subyacente o, considerando que, cualquiera que sea su modalidad, encajan en la norma contenida en el artículo 24 de la Ley del impuesto y deben valorarse a precio de mercado. Esta segunda opción requiere información y control sobre el mercado de criptoactivos, reforzando las obligaciones de información. Sobre este tema, a la espera de la aprobación y transposición de la *DAC 8*, deberían extenderse las obligaciones de información establecidas en la Ley 11/2021 respecto de las criptomonedas, a todo tipo de criptoactivos.

En cuanto a la valoración de acciones y participaciones, una posible alternativa para solucionar el problema de la utilización de sociedades interpuestas, mencionada anteriormente –sin alterar la determinación del sujeto pasivo del IP– consistiría en adoptar medidas de ajuste a nivel de base imponible, estableciendo para estos valores unas reglas distintas de las establecidas en el artículo 16.1 de la Ley IP (valor teórico según balance o, en su defecto, valor nominal o capitalización de beneficios), que se aparten de valoraciones contables y reflejen el valor (incluido el de mercado) que, según esa misma Ley, corresponda a los bienes y derechos subyacentes “refugiados” en el activo de la entidad; en su caso, en la proporción correspondiente a dichos elementos patrimoniales en el activo de la entidad. En definitiva, una valoración más adecuada de la participación –directa o indirecta– de los socios personas físicas en el capital de estas entidades, especialmente, en entidades de mera tenencia, titulares meramente formales de bienes improductivos o suntuarios no afectos a ninguna actividad económica, y cuyo poseedor real o beneficiario efectivo es la persona física.

Propuesta 101

En relación con la valoración de acciones y participaciones en entidades patrimoniales o de mera tenencia, este Comité propone:

Valorar estas participaciones con unas reglas distintas a las establecidas en el artículo 16.1 de la Ley del impuesto, utilizando en su lugar las que correspondan, según esta misma Ley, a los bienes y derechos subyacentes cuya titularidad ostente la entidad, aplicando el valor resultante para cada socio o partícipe persona física, en la proporción que corresponda.

3.4.3.2. El tratamiento de las deudas

La configuración del IP como un impuesto sobre el patrimonio neto es sin duda adecuada si se trata de valorar la riqueza personal de acuerdo con el principio de capacidad económica, lo cual exige deducir las deudas, cargas y gravámenes que disminuyen dicha capacidad. Sin embargo, la deducibilidad de las deudas puede convertirse en un “talón de Aquiles” para la aplicación efectiva del impuesto, si no se regulan ni controlan adecuadamente, ya que pueden ser un incentivo

para reducir la cuantía de la base imponible y con ello el importe final del impuesto o, incluso, la no imposición.

La Ley del IP, en su artículo 26, parte del principio general de deducibilidad de las deudas “*siempre que estén debidamente justificadas*”, evitando la doble deducción de deudas y cargas, o no permitiendo la deducción de las deudas relacionadas con los elementos patrimoniales exentos. El riesgo que supone la deducibilidad de las deudas, no sólo como factor de elusión, sino también por las distorsiones en las opciones de financiación entre bienes sujetos y exentos, han sido advertidos en Informes relativos a este impuesto y también el Derecho comparado ofrece ejemplos de limitaciones a la deducibilidad, especialmente en las deudas relacionadas con bienes exentos. Ésta es también una de las recomendaciones formuladas en el *Estudio OCDE 2018*, que va incluso más allá, proponiendo en el caso de un mínimo exento elevado, considerar otras limitaciones a la deducibilidad de las deudas.

Sin embargo, las limitaciones no neutralizan otros posibles supuestos de utilización de las deudas como oportunidad para reducir artificialmente la carga del impuesto. En este sentido, el hecho de que no se aplique un impuesto sobre el patrimonio en muchos países, incrementa el riesgo de deudas ficticias contraídas con acreedores no residentes, cuyo derecho de crédito no estaría sometido en su Estado de residencia, ni tampoco en España en caso de Convenio aplicable. Pero éste es un problema que debe resolverse en el terreno de aplicación del IP, con los instrumentos adecuados de control, intercambio de información y prevención y lucha contra el fraude.

Propuesta 102

En relación con el tratamiento de las deudas en el IP, este Comité propone:

- Mantener la limitación actual en cuanto a la no deducibilidad de las deudas relacionadas con bienes exentos.
- No es aconsejable establecer otras limitaciones cuantitativas ya que, si se trata de deudas reales, afectarían negativamente a la capacidad económica y a la propia configuración del impuesto cuya adecuación a este principio exige gravar el patrimonio neto. No obstante, podría incluirse una norma anti abuso especial, estableciendo una limitación a la deducibilidad de deudas contraídas sin motivo económico válido en supuestos de vinculación societaria o familiar.
- En el terreno de la aplicación del impuesto, es importante reforzar el control sobre la efectividad de las deudas, potenciando la información respecto de los acreedores y especialmente cuando éstos no sean residentes en España, utilizando para ello los mecanismos de información previstos en la normativa de la Unión Europea y en los Convenios de doble imposición.

3.4.4. *Límites de gravamen y mínimo exento*

Por último, pero no menos importante, dos elementos a tener en cuenta para valorar la adecuada cuantificación del IP son los mecanismos establecidos para evitar que su aplicación genere

una carga fiscal excesiva (concepto acuñado por el TEDH como límite a la legislación tributaria frente a la protección del derecho de propiedad)⁶¹⁸, debiendo también tenerse en cuenta la prohibición de alcance confiscatorio establecida en el artículo 31.1 de la Constitución⁶¹⁹. Estos mecanismos de ajuste son el límite de gravamen y el mínimo exento.

En relación con los límites en la actualidad nos encontramos con dos problemas:

- Su regulación dista de ser sencilla. En general, la normativa establece que la cuota íntegra del IP, conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF. Pero son muchos los matices a tener en cuenta que no son sencillos ni claros y no se garantiza que el límite opere sobre la capacidad económica real.
- El límite conjunto tiene un peso muy relevante, según revela la Tabla V.20. Como cabía esperar los tramos más bajos de patrimonio se ven muy poco afectados por los topes de gravamen. La cuota íntegra antes y después de la aplicación del umbral no varía de forma considerable. Ésta última, además, es muy similar a la cuota a ingresar, salvo en la Comunidad de Madrid y en la Rioja, que cuentan con bonificaciones autonómicas que reducen muy significativamente o en su totalidad la cuota íntegra resultante después de aplicar los topes de gravamen.

Para el conjunto de las CCAA, la cuota íntegra para patrimonios por debajo de un millón de euros antes y después de aplicar los topes varía de 46.700,0 miles de euros a 46.270,1 miles de euros.

A medida que aumenta el patrimonio, esta diferencia se incrementa de forma llamativa. Para patrimonios comprendidos entre 5 y 10 millones, la diferencia de cuotas es casi de la mitad.

⁶¹⁸ La obligación económica nacida del pago de impuestos o de contribuciones puede perjudicar la garantía consagrada en el artículo 1 del Protocolo 1 del CEDH si impone a la persona o entidad en cuestión una carga excesiva o atenta fundamentalmente contra su situación económica. Ver sentencias del TEDH de 3 de julio de 2003 (asunto *Buffalo SrL contra Italia*), 9 de marzo de 2006 (asunto *Eko-Elda Avel contra Grecia*). Hay sentencias más recientes que utilizan el concepto de “carga fiscal excesiva”, aunque en estos casos por razones derivadas de actuaciones administrativas. Ver, entre otras, sentencias de: 9 de octubre de 2018 (asunto *Gyrljan contra Rusia*), 28 de mayo de 2020 (asunto *Antonov contra Bulgaria*), o 30 de junio de 2020 (asunto *Mihalache contra Rumanía*).

⁶¹⁹ El Tribunal Constitucional ha advertido sobre la dificultad para “situar con criterios técnicos operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizás mejor, lo justo, degenera en confiscatorio” (ver sentencias 150/1990 de 4 de octubre y 7/2010 de 27 de abril). También ha mantenido que la prohibición constitucional obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir (ver sentencias 233/1999 de 16 de diciembre, 150/1990 de 4 de octubre, 14/1998 de 22 de enero, 242/1999 de 21 de diciembre, 26/2017 de 26 de febrero).

Esto es, la cuota íntegra antes de topes es de 626.119,1 miles de euros y después baja hasta 354.966,7 miles de euros. Para los patrimonios más altos, la cuota baja hasta quedarse casi en una tercera parte de la cuota íntegra original: de 1.7197.974,5 miles de euros a 606.283,7 miles de euros.

Estos datos se repiten, incluso se acentúan, en algunas CCAA. En Cataluña, para patrimonios de más de 30 millones, los topes de gravamen reducen la cuota casi a una cuarta parte de la original. En definitiva, el límite conjunto tiene un peso muy relevante en la recaudación, progresividad y grado de redistribución que puede alcanzar el IP.

La decisión sobre el mantenimiento, revisión o supresión del límite conjunto IRPF-IP y el impuesto mínimo a pagar, no puede adoptarse sin tener en cuenta la tarifa, pues los tres elementos del impuesto están interrelacionados. Dado que este Comité propone más adelante una elevación del mínimo exento y una reducción de la tarifa, es necesario elevar el límite conjunto.

Propuesta 103

En relación con los topes sobre la cuota íntegra este Comité propone mantener la norma que establece dichos topes por razones de liquidez, ya que el IP es un impuesto anual y por tanto recurrente (su normativa no prevé normas de flexibilización del pago del impuesto) y también porque estos topes quieren evitar incurrir en una “carga fiscal excesiva”.

Cabría considerar la inclusión en el cálculo de la base tanto las ganancias patrimoniales no justificadas como las ganancias con un plazo de generación superior al año, debido a que su actual exclusión puede provocar decisiones de los contribuyentes destinadas a evitar la aplicación del límite conjunto. No obstante, debe tenerse en cuenta que dicha inclusión podría a su vez estimular la no realización de inversiones con el mismo fin.

Finalmente el legislador debería considerar la posibilidad de revisar al alza el límite conjunto IRPF-IP, actualmente situado en el 60% de la base imponible del IRPF, con una cuota mínima del 20 por ciento. Originariamente el artículo 31 de la Ley del IP estableció un límite conjunto IRPF-IP del 70 por ciento con una cuota mínima del 30, que estuvo vigente desde la entrada en vigor de la Ley del IP hasta el ejercicio 2003. En particular, el Comité sería partidario de elevar la cuota mínima del IP hasta un máximo del 30 por ciento con el fin de incrementar el potencial redistributivo del impuesto.

Tabla V.20
Diferencias entre cuota íntegra y a ingresar por límite conjunto. CCAA. 2019 (miles de euros)

	Cuota íntegra	Exceso	80% C.I. IPN	C.I desp. tope Bonf. Aut.	TRAMO	Menos de 1.000.000	Cuota íntegra	Exceso	80% C.I. IPN	C.I desp. tope Bonf. Aut.	TRAMO	1.000.000-3000.000	C.I. Ingresar	
Andalucía	2.407.403	10.311	33.549	2.379.583	0	2.378.110	49.893.500	5.039.893	7.677.853	45.067.721	0	45.003.668		
Aragón	6.605.337	41.042	84.762	6.542.257	493	6.541.747	26.963.355	3.659.217	3.380.436	25.177.349	668	25.174.067		
Asturias	418.743	4.394	4.013	415.096	0	415.063	10.409.855	889.240	1.224.339	9.742.908	2.121	9.739.615		
Baleares	1.109.484	15.392	12.971	1.098.491	0	1.097.087	31.280.293	2.963.923	5.023.234	28.460.240	2.205	28.451.458		
Canarias	596.490	-99.443	4.701	592.445	0	592.320	15.486.135	678.026	1.319.114	14.848.509	0	14.839.296		
Cantabria	398.615	4.016	4.756	395.269	0	395.269	9.491.328	613.717	957.521	8.914.681	0	8.914.681		
C.-La Mancha	429.127	4.130	3.811	425.659	0	425.659	8.893.431	612.288	1.051.477	8.303.990	0	8.303.991		
C. León	766.568	7.440	6.144	761.215	0	761.215	19.930.781	1.157.246	1.892.258	18.845.937	3.523	18.834.244		
Cataluña	25.262.150	409.540	320.362	25.018.224	5.609	25.002.127	215.189.612	16.008.565	29.412.831	199.876.747	116.617	199.642.418		
Extremadura	574.912	5.906	6.683	569.599	0	569.311	4.262.992	412.509	729.361	3.864.237	0	3.864.237		
Galicia	823.313	9.909	9.861	814.745	0	814.370	20.008.589	1.615.915	2.519.117	18.527.271	0	18.519.221		
Madrid	273.669	3.918	2.668	271.341	269.759	0	75.012.961	3.970.716	9.166.301	70.384.484	70.347.917	0	69.680.072	
Murcia	534.780	5.900	4.502	531.564	0	531.564	12.733.711	2.045.651	1.833.577	11.757.400	0	11.754.638		
La Rioja	218.483	1.226	1.359	217.424	163.069	54.355	7.128.074	420.175	695.293	6.724.708	5.043.533	1.681.175		
Valencia	5.221.304	98.908	54.450	5.178.349	0	5.176.217	76.482.882	7.133.492	11.982.945	69.702.296	0	69.680.072		
Centa	22.102	0	0	22.102	0	11.209	907.569	34.688	66.679	873.975	0	392.331		
Melilla	31.069	0	0	31.069	0	14.603	980.711	31.724	61.715	948.987	0	442.035		
No residentes	1.006.544	1.083	867	1.005.678	4.460	1.001.034	20.291.604	99.274	113.347	20.203.851	370.985	19.821.125		
Total	46.700.095	523.673	555.457	46.270.111	443.391	45.781.260	605.347.381	47.386.262	79.107.398	562.225.292	75.887.569	485.058.272		

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.20 (Continuación)
Diferencias entre cuota íntegra y a íngresar por límite conjunto. CCAA. 2019 (miles de euros)

	TRAMO			TRAMO			TRAMO		
	3.000.000-5.000.000	80%C.I. IPNC I desp. tope Bonf. Aut.	C.Ingresar	3.000.000-5.000.000	80%C.I. IPNC I desp. tope Bonf. Aut.	C.Ingresar	3.000.000-10.000.000	80%C.I. IPN C I desp. topes Bonf. Aut.	C.Ingresar
Andalucía	23.847.898	9.475.825	12.689.883	14.753.220	0	14.730.020	24.00.204	13.958.922	15.518.623
Aragón	11.347.493	3.908.519	5.679.701	7.566.252	0	7.562.197	11.833.828	6.927.465	7.642.430
Asturias	5.867.067	2.094.738	3.116.905	3.843.527	53.682	3.789.844	6.117.812	3.540.906	4.236.928
Baleares	19.847.731	6.943.589	10.251.597	13.115.554	0	13.096.918	25.189.632	14.764.511	16.875.800
Canarias	9.022.337	2.011.183	3.608.062	6.878.764	0	6.873.571	9.428.743	5.132.299	6.359.521
Cantabria	5.714.450	1.636.007	2.466.253	4.117.967	0	4.117.967	3.989.645	2.515.417	2.899.665
C.-La Mancha	4.536.955	1.487.055	2.235.922	3.107.467	0	3.107.468	4.986.870	3.089.697	3.267.921
C. León	8.702.310	2.296.865	3.570.152	6.463.029	0	6.463.029	8.083.307	4.436.097	5.435.318
Cataluña	126.665.575	38.582.761	61.667.429	89.001.865	50.478	88.855.461	160.666.108	84.802.863	103.120.799
Extremadura	709.084	192.971	307.856	519.919	0	519.919	1.178.926	956.094	943.141
Galicia	12.473.094	3.518.160	5.583.909	9.043.581	0	9.043.581	13.846.021	6.503.007	7.754.748
Madrid	154.186.251	27.870.945	49.480.070	126.515.203	0	273.505.555	95.738.362	125.147.361	181.372.265
Murcia	7.647.841	2.597.781	3.860.900	5.128.536	0	5.128.525	9.699.837	5.019.159	6.018.469
La Rioja	4.954.342	1.162.972	1.978.281	3.803.777	2.852.833	950.944	4.989.449	2.000.867	2.722.041
Valencia	43.468.263	16.167.060	22.676.684	27.860.551	0	27.840.754	54.026.800	33.196.926	35.898.035
Ceuta	1.381.000	205.420	355.819	1.175.579	0	695.889	627.226	105.507	137.870
Melilla	1.136.124	301.948	398.998	854.323	0	342.250	1.050.658	426.825	600.466
No residentes	11.634.506	48.141	80.706	11.591.085	798.003	10.793.682	12.958.511	94.108	96.895
Total	453.142.321	120.501.941	190.009.129	335.344.063	130.270.199	203.912.018	626.119.133	283.209.032	344.676.031
									354.966.697
									185.570.127
									168.423.838

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.20 (Continuación)
Diferencias entre cuota íntegra y a ingresar por límite conjunto. CCAA. 2019 (miles de euros)

	TRAMO	10.000.000-30.000.000				TRAMO	MAYOR 30.000.000	
	Cuota íntegra Exceso	80%C.I. IPN C I desp. tope Bonf. Aut.	C.Ingresar	Cuota íntegra Exceso	80%C.I. IPN C I desp. tope Bonf. Aut.	C.Ingresar		
Andalucía	26.392.391	37.922.685	17.753.687	9.547.937	0	9.547.937	23.025.719	37.922.685
Aragón	6.952.068	5.853.794	4.156.253	2.945.543	0	2.945.543	1.825.045	5.853.794
Asturias	5.935.368	5.570.950	3.977.859	2.555.963	51.188	2.504.775	2.213.711	5.570.950
Baleares	30.535.388	47.705.941	21.573.287	11.286.282	0	11.286.282	33.714.051	47.705.941
Canarias	17.428.129	18.136.198	12.432.022	5.727.411	0	5.727.411	5.704.025	18.136.198
Cantabria	3.247.479	4.325.473	2.597.983	1.697.832	0	1.697.832	2.759.162	4.325.473
C.-La Mancha	3.018.425	3.423.506	2.414.740	795.903	0	795.904	970.410	3.423.506
C. León	7.161.669	10.934.394	5.410.282	2.061.208	0	2.061.208	7.038.026	10.934.394
Cataluña	244.596.817	354.642.035	167.907.299	94.328.764	41.321	94.215.337	238.338.776	354.642.035
Extremadura	0	0	0	0	0	0	0	0
Galicia	19.915.771	45.826.206	10.515.994	10.693.577	0	10.693.577	79.304.604	45.826.206
Madrid	479.176.091	1.187.848.049	256.721.039	264.394.558	264.259.259	0	1.252.149.859	1.187.848.049
Murcia	8.027.250	11.612.102	6.272.655	2.094.512	0	2.094.511	5.116.311	11.612.102
La Rioja	5.266.427	7.715.168	3.180.823	2.380.160	1.785.120	595.040	4.802.607	7.715.168
Valencia	56.586.802	83.356.583	41.479.518	17.558.985	0	17.456.189	44.532.483	83.356.583
Ceuta	474.654	289.522	379.723	185.132	0	71.941	289.522	
Melilla	407.891	372.976	326.313	81.578	0	48.300	372.976	
No residentes	5.888.931	506.566	631.124	5.453.181	1.096.324	4.356.857	18.302.657	506.566
Total	920.941.552	1.826.042.145	557.730.601	433.788.527	267.233.212	166.098.644	1.719.97.445	1.826.042.145
							18.302.657	14.355.085
							1.179.571.078	456.076.016
								149.802.302

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

El otro elemento importante es el mínimo exento, que varía entre CCAA.

El mínimo exento propuesto se debe establecer por la normativa estatal, sin perjuicio de cuáles sean las competencias autonómicas, que se analizan en el apartado 5.

Propuesta 104

El Comité propone fijar la cuantía del mínimo exento en 1.000.000 de euros.

Esta subida se justifica por la aplicación de nuevos criterios de valoración y, en particular, de los valores de referencia. Asimismo, el Comité espera que la base del IP sea más amplia, como consecuencia de la revisión que se propone de las exenciones de la empresa familiar y la vivienda habitual.

Los datos recogidos en la Tabla V.21 indican que, por debajo de 1.000.000 de base imponible, se sitúan, en gran parte de las CCAA, un numeroso grupo de declarantes que, sin embargo, suponen una cuota a ingresar reducida. Por ejemplo, en Andalucía son el 44,7 por ciento del total de declarantes y en la Comunidad Valenciana, el 44,3 por ciento. La cuota a ingresar, sin embargo, supone el 2,7 y 3,4 por ciento del total ingresado por dichas CCAA, respectivamente. A excepción de Aragón y Extremadura, la pérdida recaudatoria es pequeña y la reducción de costes administrativos y de gestión puede ser elevada. El mayor protagonismo en la cuota a ingresar lo tienen los patrimonios entre uno y tres millones de euros, con el 39,8 por ciento.

Tabla V.21
Incidencia porcentual de un mínimo exento de un millón en declarantes y cuota del IP.
Porcentajes y Euros

Incidencia mínimo exento							
		Declarantes			Cuota integra		
		Menos 1 millón	Total	% s. total	Menos 1 millón	Total	% s. total
Andalucía	8.365	18.722	44,7%	2.378.110,00	88.565.674,00	2,7%	
Aragón	9.678	13.963	69,3%	6.541.746,80	47.863.999,80	13,7%	
Asturias	1.404	3.654	38,4%	415.062,90	19.602.573,00	2,1%	
Baleares	2.717	8.127	33,4%	1.097.087,00	74.525.863,00	1,5%	
Canarias	2.705	6.477	41,8%	592.320,30	34.120.376,30	1,7%	
Cantabria	1.088	2.967	36,7%	395.269,00	17.285.195,90	2,3%	
Castilla-La Man	1.543	3.834	40,2%	425.658,70	14.861.677,80	2,9%	
Castilla y León	2.658	7.534	35,3%	761.214,50	34.558.373,00	2,2%	
Cataluña	42.906	79.876	53,7%	25.002.127,00	554.745.336,00	4,5%	
Extremadura	707	1.243	56,9%	569.310,90	5.276.734,40	10,8%	
Galicia	3.081	8.018	38,4%	814.370,30	91.136.631,30	0,9%	
Madrid	2.067	19.090	10,8%	0,00	0,00	0,0%	
Murcia	1.711	4.359	39,3%	531.564,30	25.415.743,70	2,1%	
La Rioja	781	2.470	31,6%	54.355,27	4.291.427,27	1,3%	
Valencia	10.318	23.291	44,3%	5.176.217,00	153.414.415,00	3,4%	
Ceuta	77	280	27,5%	11.209,04	1.355.932,03	0,8%	
Melilla	105	332	31,6%	14.602,89	1.067.744,58	1,4%	
No residentes	3.343	8.047	41,5%	1.001.034,00	50.988.637,00	2,0%	

Fuente: Agencia Tributaria y elaboración propia.

3.4.5. *Exenciones*

Tal como afirman Durán-Sindreu y López Casasnovas (2020), entre los problemas de fondo de la actual regulación del IP, (y del ISD) destaca la necesidad de abordar la exención relativa a las participaciones en entidades.

La ausencia de una definición y delimitación clara del concepto de empresa familiar en la regulación inicial del IP y del ISD y la evolución normativa (relajando los requisitos en general para poderse acoger a la exención de participación en la Sociedad) han favorecido el uso de la exención. La evolución normativa ha supuesto que, mientras en el año 1994 las acciones exentas representaban únicamente alrededor del 15 por ciento del total de las acciones en cartera declaradas por los principales poseedores de riqueza (0,01 por ciento), en 2002 dicha fracción hubiera crecido hasta el 77 por ciento.

De acuerdo con los datos de la AEAT, la exención de las participaciones en entidades, en los términos actuales, supuso en 2016 que 13.205 contribuyentes se acogieran a ella, quedando exento un importe de 8.921 millones de euros. En 2017, estas cifras fueron 13.157 contribuyentes y 8.978 millones de euros. En el ejercicio 2018, el 74,81 por ciento de importe de acciones y participaciones estaba exento sobre el total del importe de este tipo de activos

La Tabla V.22 ofrece las cifras del peso relativo de las diferentes exenciones sobre el valor total de los activos exentos por tipos. En 2019, el porcentaje de acciones y participaciones exentas fue incluso superior al de 2018, en concreto, el 78 por ciento, referido exclusivamente a acciones y participaciones no negociadas. El valor del patrimonio exento en el caso de bienes afectos y en el de las acciones y participaciones no negociadas es siempre superior al del patrimonio gravado. A esto se puede añadir que la composición patrimonial recogida en la Tabla V.14 anterior mostraba que son los ciudadanos con patrimonios más altos los que se declaran propietarios de activos de carácter financiero, y más concretamente, de acciones y participaciones no negociadas.

La evolución normativa de esta exención, tras su aplicación a la participación en entidades cotizables en mercados organizados y la progresiva flexibilización de los requisitos de participación y dirección incluyendo criterios de cómputo familiar, muestra una deriva que no sólo desnaturaiza la finalidad inicial de esta exención sino que, además, al concentrarse este tipo de inversión en los contribuyentes con mayor nivel económico, afecta claramente a los principios de justicia tributaria, en especial los de igualdad y capacidad económica, lo que “*supone transformar claramente el índice de riqueza gravado por el impuesto*” (Cencerrado , 2021). No es menor el impacto negativo de esta exención en el principio de suficiencia financiera, habiéndose convertido en un importante “agujero negro” de la recaudación que, en este caso, afecta a las CCAA que aplican efectivamente el impuesto a sus contribuyentes residentes.

No existe evidencia que permita contrastar si este incentivo fiscal ha tenido algún efecto sobre el emprendimiento empresarial y la creación de empleo o, por el contrario, puede estar incentivado

el intercambio de acciones sujetas al impuesto por acciones que pueden acogerse a la exención. Es prioritario evaluar su incidencia en el empleo y tejido empresarial en nuestro país y vigilar el impacto que tiene en el IP.

Propuesta 105

En el caso de la exención del patrimonio empresarial y profesional, siguiendo las recomendaciones de organismos internacionales y las experiencias de Derecho comparado, así como la estructura del tejido empresarial en España, este Comité propone su mantenimiento. No obstante y en coherencia con la posición general mantenida en el Libro Blanco, se recomienda evaluar periódicamente la efectividad de esta medida. Además, el Comité recomienda revisar su regulación con el fin de evitar su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad; así como intensificar muy sustancialmente el control por parte de la administración tributaria para evitar abusos de la misma. Esta exención está pensada para el caso de empresas con actividad productiva real y no puede dar amparo a estructuras artificiales creadas *ad hoc* y a operaciones de elusión fiscal.

Tabla V.22
Peso relativo de bienes exentos y no exentos por tipos. 2019

Todos los tramos	B. naturaleza urbana	Exención vivienda	B. afectos	B. afectos exentos	NO EXENTAS (NEGOCIAD.)	Exención (NEGOCIAD.)	NO EXENTAS (NO NEGOCIAD.)	Exención (NO NEGOCIAD.)
	habitual				Accio. y partic. Capital	Accio. y partic. Capital	Accio. y partic. Capital	Accio. y partic. Capital
Andalucía	76%	24%	18%	82%	89%	11%	15%	85%
Aragón	55%	45%	21%	79%	93%	7%	19%	81%
Asturias	65%	35%	12%	88%	91%	9%	25%	75%
Baleares	73%	27%	21%	79%	47%	53%	17%	83%
Canarias	66%	34%	13%	87%	88%	12%	15%	85%
Cantabria	63%	37%	25%	75%	96%	4%	19%	81%
Castilla-La Manch	71%	29%	27%	73%	47%	53%	24%	76%
Castilla y León	79%	21%	20%	80%	94%	6%	20%	80%
Cataluña	65%	35%	17%	83%	90%	10%	21%	79%
Extremadura	51%	49%	23%	77%	85%	15%	18%	82%
Galicia	85%	15%	18%	82%	96%	4%	8%	92%
Madrid	75%	25%	27%	73%	83%	17%	35%	65%
Murcia	56%	44%	15%	85%	4%	96%	10%	90%
La Rioja	85%	15%	64%	36%	96%	4%	23%	77%
Valencia	74%	26%	17%	83%	92%	8%	14%	86%
Ceuta	60%	40%	21%	79%	97%	3%	35%	65%
Melilla	92%	8%	5%	95%	93%	7%	53%	47%
No residentes	99%	1%	49%	51%	91%	9%	43%	57%
Total	70%	30%	19%	81%	68%	32%	22%	78%

Fuente: Agencia Tributaria y elaboración propia.

En relación con la exención sobre la vivienda habitual, si bien debe evaluarse junto con otros elementos de cuantificación del impuesto, y en particular con la cuantía del mínimo exento y la escala de gravamen aplicable, no pueden dejar de tenerse en cuenta otros importantes factores. Más concretamente, es relevante el impacto del valor de referencia sobre el valor de los inmuebles, el gran peso relativo de los inmuebles en patrimonios bajos y de los activos financieros en los más altos y la sobreimposición de la propiedad inmobiliaria a las que nos referiremos en el punto 3.4.7. Un reciente estudio de la OCDE sobre tributación efectiva de la vivienda, contiene unos datos significativos a este respecto en relación con la situación en España (Millar-Powell *et al.*, 2022).

Por otro lado, la Tabla V.22 muestra que el porcentaje de viviendas habituales exentas está muy relacionado con el precio de la vivienda y es mucho más elevado en Comunidades con precios bajos como Extremadura, Murcia, Ceuta o Aragón entre otras. También hay que destacar que los porcentajes de exención no superan al valor gravado.

Propuesta 106

En relación con la exención sobre la vivienda habitual, este Comité propone mantener dicha exención, sometida a una evaluación de impacto sobre la aplicación efectiva del impuesto, teniendo en cuenta el nuevo marco de valoración de los bienes inmuebles y revisando, en su caso, el importe máximo actualmente vigente (fijado en 300.000 euros en el artículo 4.9 de la Ley del IP).

3.4.6. Escala de gravamen y determinación de la cuota líquida

La fijación definitiva de estos elementos de cuantificación de impuesto depende, en parte, del ejercicio de competencias normativas de las CCAA, por lo que serán analizados en el punto 5. No obstante, en relación con la escala de gravamen fijada por el Estado, ésta debería situarse en los tipos que el IP tiene o ha tenido en otros países de nuestro entorno económico, que no supera el 1,5 por ciento. Por otra parte, la tarifa actual aplicable a partir del mínimo exento propuesto es del 0,5%. Si se quiere mantener, al menos, la recaudación actual en términos normativos del impuesto, el ensanchamiento de la base y las propuestas en relación con el límite conjunto permiten reducir los tipos de gravamen. Todas estas medidas se complementan para reducir los costes de eficiencia del impuesto.

Propuesta 107

En relación con la escala estatal del impuesto, el Comité propone una tarifa progresiva, a partir del 0,5 por ciento y cuyo máximo debería situarse en el entorno del 1 por ciento.

3.4.7. La sobreimposición de la propiedad inmobiliaria

3.4.7.1. La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF

La imputación de rentas de los bienes inmuebles utilizados por sus propietarios (artículo 85 Ley IRPF), obviamente no es, ni por su objeto ni por su cuantificación, un impuesto que recaiga sobre el patrimonio. No obstante, la propiedad y el valor patrimonial del inmueble son los criterios determinantes tanto para la imputación al propietario como para el cálculo del rendimiento, en este caso, una renta nominal y no real.

Como es sabido, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 295/2006 de 11 de octubre (en relación con la norma contenida en el artículo 34 b) de la Ley 18/1991), consideró este gravamen

conforme a la Constitución y, en particular, al principio de capacidad económica, con base en el concepto de “renta potencial” (distinto del de “renta ficticia” que sí constituiría una vulneración de dicho principio). Pero en el voto particular suscrito por dos Magistrados (Pascual Sala Sánchez y Pablo Pérez Tremps) se argumentaba que *“el presupuesto de hecho de una renta potencial no sólo no es el mismo, obviamente, que el de una renta real, sino que conforme se advirtió al principio, va unido a la titularidad del bien (en este caso inmueble no arrendado) y a la actuación que respecto de él haya adoptado su titular, en definitiva lo mismo que sucede en el IP”*.

En una reciente sentencia de 25 de febrero de 2021, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre este tema, a efectos de determinar si, en el caso de inmuebles no arrendados, la calificación procedente es la de imputación o la de rendimientos de capital inmobiliario, concluyendo el Tribunal que el artículo 85.1 de la Ley IRPF establece un criterio claro de imputación para todo inmueble urbano no arrendado, con independencia de la posibilidad de que potencialmente pueda generar renta o de que su expectativa de destino sea el alquiler.

En definitiva, tanto esta interpretación, como el razonamiento contenido en el citado voto particular, refuerzan la idea de que es la propiedad del inmueble el criterio determinante para la imputación. Pero si ello es así, parece evidente que, en el caso de las personas físicas propietarias de estos inmuebles que sean, además, contribuyentes del IP (en el que estos bienes se integran plenamente al no tener la condición de vivienda habitual), se produce un efecto de sobrecarga fiscal sobre un elemento patrimonial (en este caso, bienes inmuebles).

3.4.7.2. El Impuesto municipal sobre bienes inmuebles

Es obligada la referencia al IBI, sin duda el gravamen con más solera en el ámbito de la imposición sobre la propiedad, aunque no por ello menos controvertido. Desde la perspectiva que aquí nos interesa, la controversia se acentúa por un efecto de doble sobreimposición que produce en los contribuyentes sujetos al IP, aunque en este caso, sólo en relación con los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos sujetos y no exentos en este impuesto; es decir, personas físicas que superen el umbral de sujeción efectiva al IP y teniendo en cuenta la exención de la vivienda habitual y de los bienes afectos a una actividad económica.

No hace falta recordar la dilatada trayectoria del IBI y su evolución normativa (bajo distintas denominaciones), ni tampoco es éste el momento ni el escenario para proponer una modificación, por ser estas cuestiones que deben abordarse en el marco de una reforma de las Haciendas Locales. Sin embargo, desde la perspectiva que ahora nos ocupa, no es menos evidente que uno de los problemas que plantea la hipótesis de mantenimiento del IP en el sistema, es el de la sobreimposición antes aludida. Baste, como botón de muestra, la coincidencia del hecho imponible (titularidad de derechos –el de propiedad entre ellos– sobre bienes inmuebles, artículo 61 de la Ley de Haciendas Locales) o el valor de referencia, que cuando se implante en el sistema

normativo y aplicativo del Catastro, se proyectará como valor a tener en cuenta en el IP, tal y como ya se ha expuesto.

Tanto su origen y evolución, como la regulación actual del IBI en la vigente Ley de Haciendas Locales, ponen de manifiesto un fundamento complejo como impuesto de financiación: la capacidad económica que supone la propiedad, unido al principio del beneficio por la implicación de las Administraciones locales en este tipo de bienes y sobre todo, la suficiencia financiera por lo que supone la recaudación del impuesto para la financiación de los municipios; pero también una finalidad de ordenación que se manifiesta en algunos aspectos de su regulación (por ejemplo, el recargo sobre bienes inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente, previsto en el artículo 72 de la Ley o determinadas bonificaciones potestativas reguladas en el artículo 74).

Sin duda, todos estos aspectos justifican la existencia del IBI en el sistema, y debilitan la posibilidad de invocar la duplicidad con el IP como argumento en favor de su supresión, teniendo en cuenta que la coincidencia de sujetos y objeto no es total, sino limitada.

Propuesta 108

En relación con el problema de la sobreimposición sobre los bienes inmuebles, el Comité cree que sería conveniente evaluar fórmulas de ajuste que permitieran reducir este efecto respecto de los contribuyentes gravados en el IP.

4. EL ISD: BASES Y PROPUESTAS PARA SU REFORMA

4.1. El ISD. Naturaleza y características

El gravamen de las adquisiciones gratuitas de las personas físicas tiene una amplia tradición en España, que se remonta a la reforma tributaria aprobada en la Ley de Presupuestos de 1900, siendo ministro Fernández Villaverde. Pero el precedente más inmediato del actual impuesto debemos buscarlo en la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que suprimió el gravamen sobre el caudal relicto, dejando subsistente el tributo sobre las cuotas hereditarias o legados.

La existencia separada del ISD se inspira en la posición defendida por Neumark (1970), que afirmaba que el sistema tributario ideal está compuesto por un impuesto general sobre la renta, un impuesto a las sociedades, un impuesto general sobre el patrimonio, un impuesto general sobre consumos y un impuesto de sucesiones. Hay una razón histórica que explica esta circunstancia: la existencia en muchos países de un impuesto sobre las transmisiones gravadas por este tributo y sobre todo las derivadas de una sucesión por causa de muerte, antes de que existieran los impuestos generales sobre la renta.

El ISD actual se basa en la regulación contemplada en la Ley 29/1987 y es un impuesto único para las herencias y las donaciones, siguiendo una normativa similar de liquidación en ambos casos, con algunos matices. En general el valor de los bienes se computa neto de deudas y se estima por su valor de mercado, si bien en el caso de bienes inmuebles, como consecuencia de la reforma operada en la base imponible por la Ley 11/2021, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa. En el capítulo de exenciones y reducciones, entre otras, destacan las contempladas para explotaciones agrarias en determinadas condiciones en la Ley 19/1995, las reducciones personales en función del grado de parentesco, para beneficiarios de seguros de vida, para la transmisión de la vivienda habitual, para la transmisión *mortis causa* o *inter vivos* de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y para bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas. Como peculiaridades más llamativas, cabe mencionar un importante conjunto de medidas antielusión fiscal y el hecho de que los tipos impositivos efectivos dependan del montante de las porciones hereditarias (o donaciones), del grado de parentesco y del importe del patrimonio previo que tengan los herederos y donatarios. Este último aspecto es realmente singular, ya que no es de aplicación en países de nuestro entorno económico y supone un incremento muy notable en el tipo impositivo, que podría llegar a superar el 81 por ciento en algunos casos, produciéndose, además, error de salto.

Las CCAA tienen amplias competencias normativas sobre este Impuesto. Conforme a lo previsto en los artículos 19. Dos de la Ley Orgánica 8/1980 y 48.1 de la Ley 22/2009, éstas podrán asumir competencias normativas en materia de:

- Reducciones de la base imponible. Pueden mejorar las del Estado o crear reducciones propias que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.
- Tarifa del impuesto.
- Cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Pese al tiempo transcurrido desde la aprobación de la Ley 29/1987, la regulación de muchas cuestiones básicas del tributo se mantiene tal y como figuraba en dicha Ley, lo que determina una falta grave de actualización y adaptación a los cambios sociales y económicos acaecidos desde entonces. No se han modificado ni las bases imponibles ni las tarifas previstas en la normativa estatal, pese a que la renta per cápita se ha multiplicado prácticamente por tres en ese período de tiempo, ni sus elementos estructurales esenciales y, en consecuencia, su diseño está obsoleto.

4.2. Principales magnitudes del ISD

Las Tablas V.25 y V.26 tienen la pretensión de dar información por CCAA de las magnitudes básicas del ISD, tanto en lo que se refiere a herencias como a donaciones. Como se puede apreciar, los datos muestran diferencias importantes entre CCAA, consecuencia directa de la aplicación por parte de las CCAA de las competencias que les han sido cedidas.

Andalucía es la Comunidad que contó con mayor número de declarantes por herencias en el ISD, el 23,5 por ciento, y le siguen de lejos Madrid (12,1 por ciento), Cataluña (11,1 por ciento), Castilla-León (10,8 por ciento) y Comunidad Valenciana (10,3 por ciento). Si nos referimos a la base imponible, destacan Cataluña (20,1 por ciento) y Madrid (19,1 por ciento). Esta última es la que mayor peso relativo tiene en base liquidable (31,7 por ciento), mientras que en cuota a ingresar Cataluña y Madrid presentan el mismo porcentaje, el 16,9.

En lo que se refiere a las donaciones, Madrid es la comunidad con un número más elevado de declarantes y mayor participación en la base imponible total, el 31,8 y 50,1 por ciento, respectivamente. Esta posición no se mantiene en la cuota a ingresar por donaciones, donde el protagonismo lo tiene Cataluña.

La evidencia sobre tipos efectivos muestra una notable disparidad entre CCAA.

Tabla V.23
Principales magnitudes, reducciones ISD, SUCESIONES (millones euros), % CCAA

	N.º Declaraciones de la base imponible	Importe B. Imponible Millones euros	Importe B. Liquidable Millones euros	Importe Cuota íntegra Millones euros	Importe Cuota a ingresar Millones euros	Fallecimientos 2015	Población 2015
Andalucía	249.030	8.124	1.638	219	261	72.001	8.399.043
Aragón	42.997	1.973	625	103	73	14.339	1.317.847
Asturias	33.453	1.462	845	83	73	13.550	1.051.229
Baleares	18.441	2.169	1.598	350	63	8.322	1.104.479
Canarias	23.178	1.799	446	57	76	15.110	2.100.306
Cantabria	9.999	961	411	57	23	6.041	585.179
Cast.-La Mancha	57.600	2.464	1.257	134	54	29.302	2.472.052
Cast. León	114.800	4.730	1.076	157	152	19.923	2.059.191
Cataluña	117.544	12.188	4.095	625	298	64.866	7.508.106
Extremadura	4.667	912	156	23	21	11.519	1.092.997
Galicia	102.186	4.300	1.802	146	123	31.688	2.732.347
C. Madrid	127.715	11.617	8.060	1.362	298	46.859	6.436.996
Murcia	36.048	1.338	601	50	75	11.233	1.467.288
La Rioja	12.499	580	398	67	17	3.093	317.053
C. Valenciana	109.418	6.063	2.443	375	155	44.351	4.980.689
Total	1.059.575	60.680	25.451	3.808	1.762	392.197	43.624.802
	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA
	N.º Declaraciones de la base imponible	B. Imponible	B. Liquidable	Cuota íntegra	Cuota a ingresar	Tipo efectivo	2015
Andalucía	23,5%	13,4%	6,4%	5,8%	14,8%	3,21%	18,4%
Aragón	4,1%	3,3%	2,5%	2,7%	4,1%	3,7%	3,0%
Asturias	3,2%	2,4%	3,3%	2,2%	4,1%	4,99%	3,5%
Baleares	1,7%	3,6%	6,3%	9,2%	3,6%	2,90%	2,1%
Canarias	2,2%	3,0%	1,8%	1,5%	4,3%	4,22%	3,9%
Cantabria	0,9%	1,6%	1,6%	1,5%	1,3%	2,39%	1,5%
Cast.-La Mancha	5,4%	4,1%	4,9%	3,5%	3,1%	2,19%	7,5%
Cast. León	10,8%	7,8%	4,2%	4,1%	8,6%	3,21%	5,1%
Cataluña	11,1%	20,1%	16,1%	16,4%	16,9%	2,45%	16,5%
Extremadura	0,4%	1,5%	0,6%	0,6%	1,2%	2,30%	2,9%
Galicia	9,6%	7,1%	7,1%	3,8%	7,0%	2,86%	8,1%
C. Madrid	12,1%	19,1%	31,7%	35,8%	16,9%	2,57%	11,9%
Murcia	3,4%	2,2%	2,4%	1,3%	4,3%	5,61%	2,9%
La Rioja	1,2%	1,0%	1,6%	1,8%	1,0%	2,93%	0,8%
C. Valenciana	10,3%	10,0%	9,6%	9,8%	8,8%	2,56%	11,3%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	2,90%	100,0%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.24
Principales magnitudes, reducciones ISD, DONACIONES (millones euros), % CCAA

	N.º Declaraciones de la base imponible	Importe B. Imponible Millones euros	Importe B. Liquidable Millones euros	Importe Cuota íntegra Millones euros	Importe Cuota a ingresar Millones euros	Fallecimientos 2015	Población 2015
Andalucía	11226	395	129	17	20	72001	8399043
Aragón	8424	436	68	25	8	14339	1317847
Asturias	1869	75	40	4	5	13550	1051229
Baleares	1028	408	298	9	9	8322	1104479
Canarias	1157	37	12	2	3	15110	2100306
Cantabria	706	264	0	3	3	6041	585179
Cast.-La Mancha	12941	433	32	44	4	29302	2472052
Cast. León	6768	119	10	8	7	19923	2059191
Cataluña	16894	2354	883	52	33	64866	7508106
Extremadura	3958	157	11	18	2	11519	1092997
Galicia	5636	176	10	18	16	31688	2732347
C. Madrid	45546	6351	831	940	25	46859	6436996
Murcia	3576	271	9	7	10	11233	1467288
La Rioja	1169	76	59	2	1	3093	317053
C. Valenciana	22284	1172	219	32	19	44351	4980689
Total	143182	12654	2611	1181	165	392197	43624802
	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA	% por CCAA
	Declarantes	B. Imponible	B. Liquidable	Cuota íntegra	Cuota a ingresar	Tipos efectivos	Fallecimiento
Andalucía	7,84%	3,12%	4,94%	1,44%	12,12%	5,06%	18,36%
Aragón	5,88%	3,45%	2,60%	2,12%	4,85%	1,83%	3,66%
Asturias	1,31%	0,04%	1,53%	0,34%	3,03%	5,33%	3,45%
Baleares	0,72%	3,22%	11,41%	0,78%	5,45%	2,21%	2,12%
Canarias	0,81%	0,29%	0,46%	0,17%	1,82%	8,11%	3,85%
Cantabria	0,49%	2,09%	0,00%	0,25%	1,82%	1,14%	1,54%
Cast. La Mancha	9,04%	3,42%	1,23%	3,73%	2,42%	0,92%	5,67%
Cast. León	4,73%	0,94%	0,38%	0,68%	4,24%	5,88%	5,08%
Cataluña	11,80%	18,60%	33,82%	4,40%	20,00%	1,40%	16,54%
Extremadura	2,76%	1,24%	0,42%	1,52%	1,21%	1,27%	2,94%
Galicia	3,94%	1,39%	0,38%	1,52%	9,70%	9,09%	8,08%
C. Madrid	31,81%	50,19%	31,83%	79,59%	15,15%	0,39%	11,95%
Murcia	2,50%	2,14%	0,34%	0,59%	6,06%	3,69%	2,86%
La Rioja	0,82%	0,60%	2,26%	0,17%	0,61%	1,32%	0,79%
C. Valenciana	15,56%	9,29%	8,39%	2,71%	11,52%	1,62%	11,31%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	1,30%	100,00%

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.25

**Distribución de la base imponible y cuota a ingresar del ISD por CCAA y grupos de parentesco.
SUCESIONES (2015)**

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SUCESIONES							
	PORCENTAJE DE BASE IMPONIBLE				PORCENTAJE DEL TOTAL A INGRESAR			
	Grupo de parentesco I	Grupo de parentesco II	Grupo de parentesco III	Grupo de parentesco IV	Grupo de parentesco I	Grupo de parentesco II	Grupo de parentesco III	Grupo de parentesco IV
ANDALUCÍA	1,9	86,4	9,8	1,9	0,9	45,3	38,1	15,8
ARAGÓN	1,5	82,0	13,1	3,4	0,2	35,2	50,6	14,0
PRINCIPADO DE ASTURIAS	2,6	84,4	10,8	2,2	0,0	54,2	35,5	10,4
ISLAS BALEARES	1,7	89,3	8,7	0,3	0,1	29,0	68,5	2,3
ISLAS CANARIAS	1,5	93,3	4,5	0,7	0,9	77,6	17,7	3,9
CANTABRIA	1,0	86,9	10,4	1,7	0,0	4,0	75,7	20,3
CASTILLA - LA MANCHA	2,3	85,8	10,6	1,2	0,4	16,1	72,4	11,2
CASTILLA Y LEÓN	1,7	76,3	17,7	4,3	0,9	31,0	56,3	11,8
CATALUÑA	1,9	88,1	7,4	2,7	3,0	28,3	43,9	24,8
EXTREMADURA	1,0	89,5	8,5	1,0	0,4	42,1	50,2	7,3
GALICIA	2,4	86,5	9,1	2,0	0,0	41,8	45,2	13,0
COM. MADRID	4,3	86,7	7,3	1,7	0,3	9,5	69,8	20,4
REGIÓN DE MURCIA	8,7	82,5	7,6	1,2	12,7	66,2	16,2	4,9
LA RIOJA	1,8	83,2	13,6	1,5	0,0	6,0	81,0	13,0
COM. VALENCIANA	2,6	86,5	8,8	2,1	1,8	33,7	51,3	13,2
Total	2,6	86,1	9,2	2,1	1,5	33,8	49,3	15,3

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos desglosados de 2015 aportados por las CCAA.

Tabla V.26

**Distribución de la base imponible y cuota a ingresar del ISD por CCAA y grupos de parentesco.
DONACIONES (2015)**

COMUNIDAD AUTÓNOMA	DONACIONES							
	PORCENTAJE DE BASE IMPONIBLE				PORCENTAJE DEL TOTAL A INGRESAR			
	Grupo de parentesco I	Grupo de parentesco II	Grupo de parentesco III	Grupo de parentesco IV	Grupo de parentesco I	Grupo de parentesco II	Grupo de parentesco III	Grupo de parentesco IV
ANDALUCÍA	3,2	85,1	8,8	2,8	2,6	65,1	21,2	11,0
ARAGÓN	4,0	93,5	1,6	0,9	2,9	79,3	12,3	5,5
PRINCIPADO DE ASTURIAS	2,0	84,4	8,8	4,8	1,5	56,2	23,5	18,9
ISLAS BALEARES	1,8	95,6	2,5	0,1	12,8	67,2	19,3	0,7
ISLAS CANARIAS	5,2	79,8	9,6	5,4	3,0	56,6	24,7	15,7
CANTABRIA	0,7	96,5	2,4	0,4	5,8	59,1	27,5	7,6
CASTILLA - LA MANCHA	7,5	90,4	1,5	0,6	7,1	63,0	19,6	10,3
CASTILLA Y LEÓN	6,1	84,5	5,5	3,9	5,3	69,3	14,9	10,5
CATALUÑA	2,6	91,6	4,0	1,8	2,2	76,4	12,1	9,4
EXTREMADURA	5,6	91,9	1,8	0,7	2,0	67,7	19,3	11,0
GALICIA	2,6	78,0	14,1	5,4	1,5	50,8	34,6	13,1
COM. MADRID	4,9	94,2	0,5	0,3	3,4	47,4	26,2	23,0
REGIÓN DE MURCIA	1,9	95,7	1,7	0,6	1,5	88,7	6,4	3,4
LA RIOJA	0,0	95,8	3,6	0,6	0,1	62,3	32,4	5,2
COM. VALENCIANA	4,4	92,6	1,7	1,3	4,7	69,0	17,0	9,3
Total	4,2	92,9	2	0,9	3,2	68,1	17,8	10,9

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos desglosados de 2015 aportados por las CCAA.

4.3. El ISD. Análisis comparado

4.3.1. *Características del ISD en Europa*

El ISD se aplica en la mayor parte de los países de la UE, con una normativa dispar (véase Tabla V.27) pero su aplicación es bastante general. No obstante, no se exigen tributos de ningún tipo sobre las ganancias o adquisiciones gratuitas vía sucesiones o donaciones en Chipre, Eslovaquia, Estonia, Malta y Rumanía.

Tabla V.27
El ISD en Europa

Alemania	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en 1906, aunque su regulación más reciente data de 1974. Se contemplan exenciones para los cónyuges o parejas de hecho (500.000 euros), hijos (400.000 euros) nietos (200.000 euros) y padres (20.000 euros). La tarifa es progresiva y se compone de siete tramos, oscilando el tipo de gravamen entre un mínimo del 7% y un máximo del 50%.
Austria	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido por primera vez en 1759, se modificó profundamente en 1955 y finalmente se derogó en 2008. No obstante, las transmisiones de inmuebles se gravan en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
Bélgica	Se aplica un impuesto sobre sucesiones y otro distinto sobre donaciones, que son competencia de las regiones. En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones se contemplan importantes diferencias fiscales en función del territorio de aplicación del impuesto (Bruselas, Flandes y Valonia). En Bruselas y en la región valona el tipo de gravamen entre padres e hijos y entre cónyuges/parejas de hecho oscila entre el 3 y el 30% (en el primer caso la tarifa tiene seis tramos y en el segundo nueve tramos) y en la región flamenca entre el 3 y el 27% (con tres tramos únicamente). En Bruselas, por ejemplo, se aplica también una reducción de 15.000 euros para hijos y cónyuge que opera como exención, reducción que se incrementa en 2.500 euros por cada año que falte para alcanzar los 21 años.
Bulgaria	Se aplica un impuesto sobre donaciones. El cónyuge, hijos y padres están exentos del pago del impuesto. El tipo de gravamen aplicable depende del municipio de residencia, que lo fijará dentro de la horquilla prevista en la ley estatal (que atiende al grado de parentesco). También se aplica un impuesto sobre sucesiones, del que están igualmente exentos el cónyuge, hijos y padres. La determinación del tipo de gravamen corresponde también a los municipios, dentro de la horquilla permitida por la normativa estatal. En ambos tributos el tipo mínimo previsto es del 0,4% y el máximo del 6,6%. El tipo de gravamen en el caso de la capital Sofía oscila entre el 0,7% y el 5%.
Chipre	No existe un impuesto sobre sucesiones y donaciones como tal.
Croacia	El cónyuge, hijos y padres están exentos del pago del impuesto. El tipo de gravamen es del 4%.
Dinamarca	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en 1792, aunque su regulación más reciente data de 1995. El cónyuge y pareja de hecho están exentos del pago del impuesto. El tipo de gravamen general oscila entre el 15% y el 36,25%.
Eslovaquia	No existe un impuesto sobre sucesiones y donaciones como tal.
Eslovenia	El cónyuge o pareja de hecho y los hijos están exentos del pago del impuesto. Tampoco se debe pagar el impuesto si se heredan bienes muebles que no superen un valor total de 5.000 euros.

Estonia	No existe un impuesto sobre sucesiones y donaciones como tal.
Finlandia	El Impuesto sobre Sucesiones fue introducido en 1940. Se contemplan exenciones para los cónyuges (90.000 euros) e hijos menores de 18 años (60.000 euros). Se aplican dos tarifas diferentes: para el cónyuge, descendientes y ascendientes de primer grado será entre el 7% y el 19%; para el resto de herederos el tipo estará entre el 19% y el 33%.
Francia	El impuesto data de 1791. Están exentos el cónyuge y parejas de hecho, así como los hermanos (en determinadas condiciones). Se establece un mínimo exento de 100.000 euros para ascendientes y descendientes en línea directa. La tarifa es progresiva, consta de siete tramos y los tipos oscilan entre el 5% y el 45% (ascendientes y descendientes en línea directa); entre el 35% y el 45% (hermanos) y entre el 55% y el 60% (cuarto grado o superior y resto de casos).
Grecia	El Impuesto sobre Sucesiones vigente data de 2001. Se aplica una tarifa progresiva con cuatro tramos entre el 1% y el 10% para sujetos pasivos de la Categoría A (cónyuge y parejas de hecho, hijos, nietos y padres), entre el 5 y el 20% para sujetos pasivos de la Categoría B (hermanos, hermanas, suegros, abuelos y tíos, entre otros) y entre el 20 y el 40% para sujetos de la Categoría C (otros).
Hungría	El Impuesto sobre Sucesiones fue introducido en 1918. Los cónyuges, ascendientes y descendientes en línea directa están exentos. Se aplica un tipo fijo de gravamen del 18%. No obstante, para los inmuebles residenciales se aplica un tipo del 9%.
Irlanda	El llamado Impuesto sobre adquisiciones de capital fue introducido en 1894 y su regulación más reciente data básicamente de 1976. Se aplican mínimos exentos en función del grado de parentesco: para los hijos el mínimo es de 310.000 euros y en el caso de padres, hermanos, sobrinos o nietos es de 32.500 euros. Los cónyuges están totalmente exentos. El tipo de gravamen es fijo y es del 33% sobre el importe que supere el umbral de exención que resulte aplicable en cada caso.
Italia	Se exige desde 1862 el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se aplica un importante mínimo exento (1.000.000 de euros) para el cónyuge e hijos, siendo el tipo de gravamen en estos casos del 4%. En el caso de hermanos el tipo de gravamen es del 6% con un mínimo exento de 100.000 euros. Para parientes hasta el cuarto grado el tipo de gravamen es del 6% y para otros sujetos del 8%. Para el resto de casos, se aplica una tarifa que oscila entre el 6% y 8%.
Letonia	Las donaciones/regalos están gravadas por el Impuesto sobre la Renta, tras aplicar una exención anual de 1.425 euros al valor de lo donado. Las donaciones/ regalos entre cónyuges y familiares hasta el tercer grado están exentos. No existe, en cambio, un impuesto sobre sucesiones como tal.
Lituania	Desde 1990 se exige un Impuesto sobre Sucesiones. Están exentos el cónyuge, hijos, padres, nietos, abuelos y hermanos. El tipo-a aplicar oscila entre el 5% (base hasta 150.000 euros) y el 10% (base por encima de 150.000 euros). No existe un impuesto sobre donaciones.
Luxemburgo	El Impuesto sobre Sucesiones data de 1817. En él se contempla una exención total para los cónyuges. El tipo de gravamen para hermanos oscila entre el 6 y el 15%, para herencias entre tíos y sobrinos y entre adoptados y adoptantes entre el 9% y el 15%, entre tíos abuelos o tías abuelas y sobrinos entre el 10% y el 15%. Para el resto de beneficiarios el tipo es del 15%.
Malta	No existe un impuesto de sucesiones como tal. Tampoco existe un impuesto sobre donaciones. No obstante, las transmisiones de inmuebles están sometidas al impuesto sobre transmisión de la propiedad cuyo tipo de gravamen general es del 8% (reducido al 5% para los primeros 400.000 euros de las transmisiones realizadas entre el 9 de junio de 2020 y el 1 de enero de 2002).

Países Bajos	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en 1859 y reformado en 1956. Su regulación contempla exenciones en sucesiones para los cónyuges y parejas de hecho (varía entre una exención mínima de 173.850 euros y máxima de 671.910 euros), hijos y nietos (21.282 euros y 63.836 euros si son discapacitados) y padres (50.397 euros). Para otros herederos el mínimo exento es de 2.244 euros. Se aplican diferentes tarifas en función del grado de parentesco, entre el 10%-20% (cónyuge e hijos), 18%-36% (nietos) y entre el 30%-40% (resto de casos).
Polonia	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplica desde 1920, si bien en 1983 se produjo su reforma. Están exentos el cónyuge, hijos, padres, nietos y hermanos. En función del grado de parentesco se aplica una tarifa que oscila entre el 3% y el 20%.
Portugal	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en 1959 y estuvo vigente hasta el 1 de enero de 2004. A partir de esa fecha las herencias y donaciones pasaron a estar sujetos al llamado <i>Imposto do Selo</i> , cuya regulación se modificó para gravar las transmisiones gratuitas con un tipo de gravamen del 10%. En el caso de transmisiones de inmuebles se aplica un tipo adicional del 0,8%. No obstante están exentas las transmisiones vía herencia y donación entre cónyuges o parejas de hecho, descendientes y ascendientes, salvo en el caso de bienes inmuebles donde se aplica también un tipo del 0,8%.
Repub. Checa	Desde el 1 de enero de 2014 los impuestos sobre sucesiones y donaciones ya no se regulan en leyes separadas. La tributación se incorpora al Impuesto sobre la Renta y está sujeta a una tributación progresiva como otros tipos de renta personal. No obstante, desde esa fecha las rentas derivadas de herencias están totalmente exentas. En el caso de las donaciones la base imponible se grava en el impuesto sobre la renta a un tipo del 15% o del 23% en función de si dicha base es inferior o superior a 69.383 euros.
Reino Unido	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue introducido en 1894. El mínimo exento se eleva con carácter general a 325.000 libras desde el 6 de abril de 2009 y dicho importe se mantendrá en principio hasta el 5 de abril de 2026. Los cónyuges y parejas de hecho en principio están exentos del impuesto. El tipo impositivo es fijo del 40%.
Rumania	No se aplica ningún impuesto sobre sucesiones, excepto en relación con la transmisión de inmuebles en determinadas circunstancias. No existe un impuesto sobre las donaciones.
Suecia	No existe un impuesto sobre sucesiones y donaciones como tal en la actualidad. No obstante, se aplicó en este país un Impuesto sobre Sucesiones desde 1884 hasta su derogación en 2004.

Fuente: *Taxes in Europe Database* y OECD (2021i). Elaboración propia.

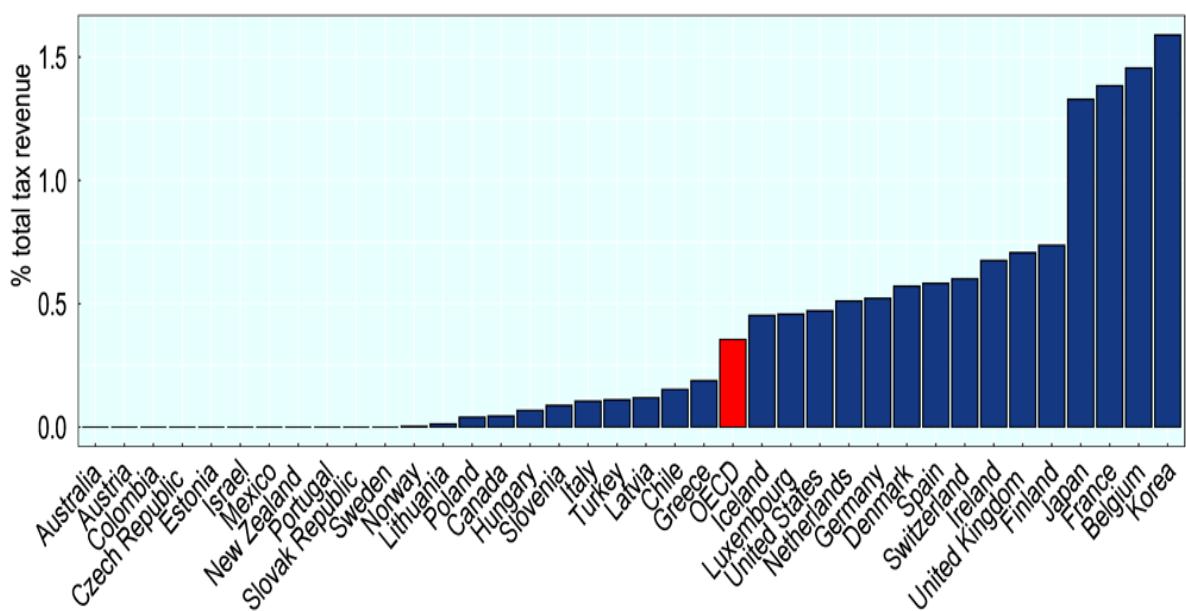
La normativa, como decíamos, es dispar. Así, mientras Dinamarca o Polonia gravan el montante global de la herencia, en países como Francia, España, Alemania, Luxemburgo, Bélgica o Francia se grava el importe recibido por cada heredero o legatario. El tipo de gravamen depende generalmente de la herencia y grado de parentesco y es bastante heterogéneo. Por ejemplo, en Alemania, el máximo está en el 30 por ciento para parientes cercanos y en el 50 por ciento para otros adquirentes. En Francia, el tipo máximo es de 45% para transmisiones a favor de ascendientes o descendientes y del 60 por ciento para transmisiones entre parientes consanguíneos remotos (más allá del cuarto grado) y personas sin parentesco. En Holanda se aplica un 10 por ciento para parientes cercanos y el 40 por ciento para los lejanos y en Finlandia, el máximo es el 19 por ciento para transmisiones *mortis causa* a favor de cónyuges y el 33 por ciento para el resto. En España, el tipo máximo es el 34 por ciento, pero podría duplicarse o más, por la acción de

los coeficientes correctores según el patrimonio previo del adquirente de la herencia, como ya se ha advertido. Por el contrario, en Luxemburgo, salvo en casos muy específicos, los tipos no superan el 15 por ciento y en Italia, el 8 por ciento.

Gran parte de los países dan un tratamiento preferente a algunos activos: vivienda habitual, activos comerciales y agrícolas, activos de pensiones y pólizas de seguro de vida. Hay casos particulares destacables como, por ejemplo, el de Irlanda, que aplica un impuesto sobre las transferencias patrimoniales recibidas por los beneficiarios a lo largo de toda su vida, Letonia, que grava sólo las donaciones, pero a través del Impuesto sobre la Renta, o Lituania, que también grava las donaciones a través del Impuesto sobre la Renta, al que se añade un impuesto sobre sucesiones separado.

Si ampliamos el análisis al ámbito de la OCDE, el ISD se aplica en 24 países, la mayoría de los cuales grava los legados y a los causahabientes. La normativa es también dispar y se aprecian diferencias muy significativas en los niveles considerados como mínimo exento en los países examinados y siempre se tienen muy en cuenta los grados de parentesco. Oscilan entre 17 000 USD en Bélgica (Bruselas-capital) y más de 11 millones de USD en los Estados Unidos para transferencias a hijos menores. También los tipos de gravamen son muy diferentes. Se aplican tanto tipos fijos como tarifas progresivas, aunque predominan estas últimas.

Gráfico V.9
Recaudación del ISD en los países de la OCDE (2019)



Fuente: OECD (2021).

A modo de recapitulación: de la revisión de la normativa del ISD en Derecho comparado, se puede concluir lo siguiente:

- La aplicación del ISD es generalizada en los países de nuestro entorno (24 países de la OCDE), si bien su recaudación es reducida.
- Predominan los impuestos sobre legatarios y donatarios.
- El diseño del impuesto varía mucho entre países. Hay grandes diferencias en exenciones, tarifas, o mínimos exentos, entre otros.
- Las bases fiscales cada vez son más reducidas, por la presencia creciente de exenciones y bonificaciones.
- El tratamiento fiscal de las donaciones también varía ampliamente según el país.
- En varios países, los impuestos sobre sucesiones y donaciones pueden evitarse en gran medida mediante donaciones entre vivos, debido a su trato fiscal preferencial.

4.3.2. Recomendaciones de la OCDE para la reforma del ISD

La OCDE (OECD, 2021i) formula, entre otras, las siguientes recomendaciones en relación con el gravamen de las sucesiones y donaciones:

- Al igual que se indicó al estudiar el IP se considera preferible mantener un impuesto separado sobre sucesiones en lugar de gravarlas a través del impuesto sobre la renta. Esta última opción puede da lugar a tipos impositivos efectivos marginales muy elevados para los receptores que tienen otras fuentes de ingresos (por ejemplo rentas del trabajo) y reciben herencias, lo que podría tener fuertes efectos desincentivadores (por ejemplo, en la oferta de trabajo). Aparte de que se incrementaría la complejidad en el impuesto sobre la renta, si las herencias se redefinen como ingresos personales, también habría importantes implicaciones en cuanto a la asignación de derechos fiscales entre países en el caso de las sucesiones transfronterizas. Todos estos efectos pueden evitarse con un impuesto independiente sobre las herencias. Dentro de las posibles alternativas, la OCDE se inclina por un impuesto sobre herederos o donatarios, que grava la cantidad de riqueza recibida por cada receptor teniendo en cuenta las circunstancias personales.
- Reducir las exenciones y desgravaciones fiscales, que no tienen una justificación sólida y que tienden a ser regresivas. En todo caso, sí se considera justificado mantener la exención para la vivienda habitual (si la misma sigue siendo ocupada por quien ya habitaba previamente en ella con el causante), y razonable limitar el valor de la vivienda que puede beneficiarse de la exención.
- Mantener un mínimo exento, algo que se justificaría desde el punto de vista de la equidad.
- Los tipos impositivos progresivos aumentan la equidad vertical y tienen efectos redistributivos. En todo caso, es preciso encontrar un equilibrio para que los niveles de los tipos no sean excesivamente altos, ya que esta circunstancia podría fomentar una mayor evasión o

elusión fiscal. En todo caso, el nivel y el grado de progresividad de los impuestos sobre sucesiones deberían tener en cuenta el nivel y el grado de progresividad de otros impuestos sobre las rentas del capital y los activos personales.

- Evitar excesivas diferencias entre el tratamiento fiscal de los descendientes directos y el de los parientes lejanos o extraños.

Como ocurría en relación con el IP, en el caso del ISD, las recomendaciones de la OCDE son de utilidad, pero sus problemas de diseño merecen un estudio pormenorizado y un análisis conjunto de los diversos aspectos del impuesto, dado que están interrelacionados.

4.4. El ISD en el sistema tributario español. Principales deficiencias: análisis y propuestas

Los problemas estructurales del ISD presentan algunos puntos comunes con el IP, sobre los que no incidiremos de nuevo, como es el de las valoraciones o el control de las deudas. Existen, sin embargo, algunas cuestiones que afectan de forma especial al ISD y que exigen un tratamiento prioritario de cara a conseguir un impuesto moderno y acorde con las necesidades actuales. Su diseño, como se ha repetido en varias ocasiones, está obsoleto y es motivo de gran parte de sus inefficiencies.

La posición del Comité en relación con el ISD, como ya se ha anticipado en la introducción del presente capítulo, es favorable a su aplicación. En este sentido, frente al argumento de que este impuesto produce doble imposición, el Comité recuerda que no se trata de un argumento válido en absoluto, si se considera que en la mayor parte de los países los sujetos pasivos son los beneficiarios de las herencias y donaciones. Ciertamente los herederos o donatarios no han tributado por esa capacidad económica. La riqueza heredada, que solo se grava una vez, queda en manos del receptor.

Por otra parte, la competencia fiscal está afectando a la aceptación social del impuesto. La OCDE (OECD, 2021i) se refiere a encuestas realizadas en diversos países, que ponen de manifiesto que los impuestos sobre herencias son considerados injustos y son poco aceptados, en un buen número de países. En efecto, en muchos países, los impuestos sobre sucesiones se encuentran entre los impuestos menos populares. En el Reino Unido, una encuesta de YouGov de 2015 reveló que el impuesto a la herencia era visto como "justo" por solo el 22 por ciento de los encuestados, lo que lo convierte en el impuesto menos popular entre los once impuestos principales. En Francia, el 87 por ciento de la población francesa dijo que estaba a favor de una reducción en el impuesto (Grégoire-Marchand, 2018). En Suecia, donde finalmente se derogó, una encuesta de actitudes hacia los impuestos realizada en 2004 mostró que casi dos tercios de los encuestados, incluida la mayoría de personas de izquierda, querían que se redujeran o se derogaran por completo (encuesta citada en Henrekson y Waldenström, 2016).

Gran parte de esta impopularidad podría evitarse con impuestos mejor diseñados OCDE (OECD, 2021i), limitando el tratamiento fiscal preferencial otorgado a ciertos activos y otras oportunidades de minimización de impuestos, limitando, asimismo, las oportunidades de planificación fiscal, regulando bases imponibles más amplias y estableciendo tarifas moderadas (Bastani y Waldenström, 2021).

Propuesta 109

Mantenimiento del ISD.

Este Comité considera que debe mantenerse el tributo, dado que grava una manifestación directa de capacidad económica como son los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas con ocasión de transmisiones a título lucrativo, sin perjuicio de las propuestas concretas que a continuación se formulan para su simplificación, actualización y reforzamiento de la equidad.

4.4.1. *Evasión y elusión fiscal. Deslocalización del capital*

Una crítica que resulta frecuente en los análisis del ISD es la evidencia del uso de estrategias de planificación fiscal en muchas herencias y la facilidad con la que se puede evitar este impuesto, lo que ha llevado a algún autor a calificarlo como un “impuesto voluntario” (Cooper, 1979, 74). Algunas de las estrategias más empleadas, dependiendo del país que sea objeto de análisis, consisten en la transmisión *inter vivos* de la riqueza a través de obsequios o regalos con el fin de beneficiarse de las exenciones anuales por donaciones, la afectación ficticia de bienes a la actividad empresarial para disfrutar de exenciones, así como el uso de *trust* o el abuso de posibles deducciones por legados con motivos caritativos. Algunos autores consideran que las posibilidades de planificación fiscal han contribuido a reducir la progresividad efectiva de los impuestos sobre sucesiones y donaciones (refiriéndose a Francia, así lo afirma Dherbécourt, 2017) generando una reducción de la equidad vertical, puesto que las oportunidades de planificación están disponibles fundamentalmente para los más ricos. Henrekson y Waldenström (2016) explican que, en Suecia, en la década de los noventa, las modificaciones legales combinadas con estrategias de planificación fiscal permitieron a las personas más ricas pagar menos por el impuesto sobre sucesiones.

El trabajo de Durán y Esteller (2019) es también muy destacable, ya que, además de calcular la brecha fiscal en el Impuesto sobre el patrimonio, también incluyó estimaciones del ISD, el ITP y AJD, para el caso concreto de Cataluña. Los resultados son algo mejores para el ISD que los de IP, estimando una brecha fiscal del 41,26 por ciento.

Ya se denunciaba en el IP que la disponibilidad de oportunidades para una planificación fiscal que conduce en determinados casos a prácticamente no tributar por este impuesto es una crítica no sólo aplicable a los impuestos sobre sucesiones, sino también a los impuestos sobre el patrimonio neto. Se trata, de todos modos, de una cuestión que puede corregirse con una reforma del impuesto que reduzca las vías de planificación fiscal abusiva y conviene incidir sobre ella también para el ISD.

Algunas investigaciones apuntan resultados preocupantes en este sentido. Siguiendo los trabajos citados en OECD (2021i), por ejemplo, en Estados Unidos se apunta que las diferencias entre los impuestos y las estimaciones de Forbes reflejaban niveles de evasión próximos al 50 por ciento. Las personas muy ricas poseían riqueza en el extranjero y concentraban las prácticas de deslocalización. Alstadsæter, Johannessen y Zucman (2018) estiman que, a nivel mundial, alrededor del 10 por ciento del PIB mundial se mantiene en el extranjero, pero los niveles son heterogéneos entre países: desde niveles limitados en Escandinavia, hasta cerca del 15% en Europa continental y más del 50% en Rusia, algunos países de América Latina y los países del Golfo. El porcentaje para España es el 11,1% en 2007. Zucman (2015, apéndice online) estima que las pérdidas de recaudación para España por IRPF, IP e ISD podrían alcanzar los 10.000 millones de dólares anuales.

Alstadsæter, Johannessen y Zucman (2018) encuentran que el 0,01 por ciento superior de la distribución de la riqueza posee alrededor del 50 por ciento de la riqueza en paraísos fiscales. También concluyen que el 0,01 por ciento superior evade alrededor del 25 por ciento de su impuesto sobre la renta y el patrimonio al ocultar activos e ingresos de inversiones en el extranjero. Estos hallazgos utilizan datos anteriores a la implementación del Intercambio Automático de Información (ver más abajo), pero la concentración de prácticas de deslocalización entre los muy ricos puede significar que este es un margen de respuesta potencialmente significativo en relación con los impuestos sobre el patrimonio (Advani y Tarrant, 2020), y posiblemente también en el caso de los impuestos sobre sucesiones.

El reciente progreso logrado en las normas internacionales de transparencia fiscal está aumentando enormemente la capacidad de los países para gravar el capital de manera eficaz. Los acuerdos de intercambio de información, así como una mayor cooperación internacional sobre el intercambio de información previa solicitud (EOIR) y el intercambio automático de información (AEOI) reducen las oportunidades de evasión fiscal. Estos estándares significan que la información sobre activos financieros extranjeros ahora se comparte entre las autoridades fiscales de todo el mundo, lo que dificulta a los contribuyentes evadir impuestos ocultando sus activos en el extranjero. Las investigaciones han demostrado que esto tiene un efecto de disuasión, ya que el valor de los depósitos bancarios mantenidos en el extranjero disminuye con la densificación de la red de intercambio de información (O'Reilly *et al.*, 2019). También son importantes en el contexto de los impuestos sobre sucesiones las reglas sobre la disponibilidad y accesibilidad de la información sobre el beneficiario final, con el fin de evitar que los donantes y beneficiarios oculten su propiedad de los activos mediante el uso de estructuras opacas. Tal progreso está mejorando la capacidad de los países para gravar las herencias de manera efectiva, pero el progreso debe continuar para garantizar que las jurisdicciones implementen de manera efectiva los estándares de intercambio de información y que las personas, los activos y las instituciones que no están cubiertos por los estándares EOI existentes no ofrezcan oportunidades para la evasión fiscal continua.

4.4.2. *Cuantificación de la base liquidable. Reducciones*

La regulación actual de la base liquidable del ISD presenta un problema importante de falta de sistematicidad. Desde el punto de vista de la técnica legislativa, el artículo 20 de la Ley es muy extenso, al constar de siete apartados⁶²⁰. En su redacción inicial sólo incluía una reducción que ahora figura en el apartado 3 para aquellos casos en que unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, consistente en la deducción de la base imponible en la segunda y ulteriores del importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. En su redacción vigente en siete apartados se incluyen ocho reducciones distintas y, por ejemplo, en el apartado c) del artículo 20.2 se incluyen las reducciones por transmisión de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, de vivienda habitual y de bienes del patrimonio histórico. Dada su relevancia, se dedica el siguiente apartado al análisis de estas tres reducciones y a la formulación de propuestas para su reforma.

4.4.2.1. Reducción por transmisión de la empresa familiar

Conseguir que los Estados miembros ofrezcan un entorno jurídico y fiscal favorable a la transmisión de las empresas familiares, adoptando, entre otras medidas, la de atenuar la carga fiscal que han de soportar los herederos a fin de garantizar la continuidad de la empresa, ha venido siendo un objetivo prioritario, sobre todo, para la Comisión Europea, aunque también para el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo. A tal efecto, a través de su Comunicación *Programa integrado en favor de las pyme y del artesanado*, COM (94) 207 final, de 3 de junio de 1994, se anunció un proceso de consulta pública que dio paso a la aprobación de la *Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas*. En su artículo 6, la Comisión insistía en la conveniencia de “garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación” e invitaba a los Estados “a adoptar una o varias de las medidas siguientes:

- a) *reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrechamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;*
- b) *ofrecer a los herederos la posibilidad de escalaronar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;*
- c) *velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.”*

⁶²⁰ Las vigentes Directrices de Técnica Normativa fueron aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005 y fueron publicadas en forma de Resolución de 28 de julio de 2005 de la Subsecretaría del Ministerio de Presidencia. La Directriz número 30 de Técnica Normativa afirma que los artículos no deben ser excesivamente largos (no es conveniente que tengan más de cuatro apartados) ni complejos.

Posteriormente, la Comisión volvió a insistir en esta idea en marzo de 1998 en su *Comunicación sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas* (98/C 93/02), poniendo de relieve la conveniencia de crear “una desgravación para el caso de que los ingresos obtenidos de la venta se vuelvan a invertir en otra empresa (“roll-over relief”) [así como] reducciones fiscales que animan a los empresarios a transmitir sus activos a partir de determinada edad”.

Esta preocupación constante por no obstaculizar fiscalmente la transmisión de empresas familiares y garantizar su continuidad se puso de manifiesto de nuevo en la Comunicación de la Comisión titulada *Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo. Transmisión de empresas - Continuidad mediante la renovación* lanzada por la Comisión el 14 de marzo de 2006 [COM (2006) 117 final] que analizaba las causas que dificultaban la transmisión de empresas en la UE y dos años más tarde en la Comunicación presentada por la Comisión Europea el 25 de junio de 2008 bajo el título *Pensar primero a pequeña escala «Small Business Act» para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas* [COM (2008) 394 final].

En el ámbito de la OCDE, en un total de 16 países está vigente un régimen fiscal preferencial para los activos de empresas familiares. En 7 países se aplica una exención total para estos activos y en 5 países están parcialmente exentos. En Alemania, se permite elegir entre exención total o parcial, con más requisitos en el caso de la exención total. Así, la OCDE (OECD, 2021i) ha concluido que debe diseñarse cuidadosamente cualquier régimen de exenciones o desgravaciones para activos empresariales, estableciendo, como mínimo, requisitos de aplicación (por ejemplo, propiedad mínima, requisitos de actividad económica real) y la obligación de devolver las cantidades deducidas si no se cumplen las condiciones. Asimismo, señala que los países también podrían considerar la posibilidad de restringir su aplicación a las empresas por debajo de un determinado tamaño o limitar el importe de la desgravación disponible (por ejemplo, limitar el valor de los activos de la empresa que pueden beneficiarse).

La aplicación de este beneficio fiscal en el ISD viene generando una elevada litigiosidad ante los tribunales de justicia por la deficiente regulación de los requisitos exigidos, lo que hace aconsejable su reforma para reducirla e incrementar la seguridad jurídica. Además, y así lo ha destacado durante el trámite de consulta pública la Comunidad Autónoma de Aragón, no tiene sentido que los requisitos para gozar de este beneficio fiscal sean más laxos cuando se participa en una entidad con personalidad que cuando se desarrolla la actividad a título individual.

Propuesta 110

Reducción por transmisión de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

En línea con las recomendaciones formuladas de forma reiterada por la Comisión Europea y las conclusiones mantenidas recientemente por la OCDE, este Comité propone mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, aunque, al igual que sucede con la exención del patrimonio empresarial y profesional en el IP, recomienda evaluar pe-

riódicamente la efectividad de este beneficio fiscal. Además, con el fin de evitar posibles abusos que conduzcan a su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, el Comité aconseja revisar la regulación de los requisitos exigidos para su aplicación; en particular, el establecimiento de un importe máximo de base imponible que pudiera beneficiarse de esta reducción. Finalmente y al igual que en la propuesta 9 sobre el IP, el Comité considera necesario un mayor control por parte de la administración tributaria para evitar prácticas de elusión fiscal.

4.4.2.2. Reducción por adquisición *mortis causa* de vivienda habitual

La reducción por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida no aparecía en la redacción original de la Ley 29/1987, sino que fue introducida por la importante reforma operada en su artículo 20 por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, con el objetivo, según se indicaba en su exposición de motivos, de aliviar el coste fiscal cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al sujeto pasivo.

Propuesta 111

Reducción por transmisión *mortis causa* de vivienda habitual.

En relación con la reducción por transmisión de vivienda habitual, este Comité propone mantener dicha reducción, revisando, en su caso, el importe máximo actualmente vigente y elevando el porcentaje de reducción desde el 95 al 100%, si bien condicionada a que siguiera ocupada por quien ya habitaba previamente en ella con el causante.

4.4.2.3. Reducción por cantidades percibidas por contratos de seguros de vida

La reducción para las cantidades percibidas por beneficiarios de contratos de seguros de vida no figuraba en la redacción original de la Ley 29/1987, sino que fue introducida en su artículo 20.2, b) con efectos desde el 1 de enero de 1995 por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995. En sucesivas reformas del impuesto se ha ido incrementando el límite máximo de esta reducción hasta llegar a los 9.195,49 euros, en vigor desde el 1 de enero de 2000.

El Comité considera que no existen razones que justifiquen en el momento actual el tratamiento beneficioso y diferenciador que se otorga a los contratos de seguros de vida respecto del resto de bienes y derechos.

Propuesta 112

Reducción por cantidades percibidas por contratos de seguros de vida.

Considerando la ampliación de la base imponible del tributo y en consonancia con la propuesta de mínimos exentos y tipos que se formula, este Comité propone la supresión de la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida.

4.4.2.4. Supresión del ajuar doméstico

Otra materia que necesita una reforma urgente es la norma especial de valoración del ajuar doméstico contenida en el artículo 15 de la Ley del ISD que, en una suerte de ficción jurídica, establece que el mismo se valorará en el 3 por ciento del importe del caudal relicto del causante. Se trata de una norma que no tiene un fundamento objetivo en una capacidad económica real y sólo existe en territorio común.

El Tribunal Supremo se pronunció en Sentencias de 10 de marzo (recurso 4521/2017) y 19 de mayo de 2020 (recurso 6027/2017) sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos a la hora de valorar el ajuar doméstico a efectos del impuesto. Estos fallos supusieron una ruptura con la doctrina jurisprudencial mantenida hasta la fecha, al concluir que los únicos bienes que han de incluirse para el cálculo del ajuar doméstico son aquellos bienes inmuebles destinados a vivienda habitual o al uso personal del sujeto pasivo (por ejemplo, una segunda residencia). En cambio, no deben incluirse, según el Tribunal, los bienes inmuebles que no estén destinados a la vivienda familiar o al uso personal, ya que los de uso personal o familiar son los susceptibles de contener el conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa); los bienes susceptibles de producir renta en el momento del fallecimiento aunque no la estén produciendo; los bienes afectos a actividades profesionales o económicas; el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios; otros bienes incorporales (aquí entrarían derechos no afectos al uso personal o familiar, como determinados derechos reales y los de propiedad intelectual) y los bienes de un extraordinario valor material.

Propuesta 113

Ajuar doméstico.

Teniendo en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos a la hora de valorar el ajuar doméstico a efectos del ISD, el Comité propone la supresión del ajuar doméstico, dado que se trata de bienes que en la mayoría de las ocasiones tienen un escaso valor.

4.4.3. *Simplificación del impuesto: reducciones por parentesco, mínimo exento, tarifa y coeficientes multiplicadores*

El ISD es, sin duda, una de las figuras que reviste mayor complejidad y conflictividad en su aplicación práctica. Gran parte de esta complejidad deriva, a juicio de este Comité, de la vigencia simultánea de normas estatales y normas aprobadas por las CCAA en ejercicio de sus competencias normativas en materia de reducciones de la base imponible, tarifas y deducciones o bonificaciones en la cuota del impuesto. De esta manera, puede afirmarse que no existe en España un único ISD sino hasta 20 impuestos distintos (si contamos las 15 Comunidades de régimen

común, las Diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, la Comunidad foral de Navarra y la regulación estatal).

La necesidad de simplificación del tributo ha sido una idea destacada de forma reiterada en las aportaciones recibidas en el trámite de consulta pública. En este sentido, por ejemplo, en el documento remitido por la Comunidad Autónoma de Cataluña se afirma que el diseño actual del impuesto “con la coexistencia de la tarifa impositiva, los coeficientes multiplicadores en función del grupo de parentesco y del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones, dificulta enormemente la comprensión por parte de la ciudadanía y, en consecuencia, distorsiona la percepción de la tributación efectiva y obstaculiza su aceptación”.

4.4.3.1. Reducciones por parentesco y mínimo exento

Actualmente, la fijación definitiva de estos elementos de cuantificación del impuesto depende del ejercicio de competencias normativas de las CCAA; por lo que se refiere a los mínimos exentos, en la actualidad también se aplican mínimos distintos por decisión autonómica. Con el fin de avanzar hacia una simplificación del tributo y sobre todo un tratamiento homogéneo en todo el territorio nacional de los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito a través de adquisiciones *mortis causa* o inter vivos que elimine las desigualdades generadas por la aplicación de este tributo, se formula la siguiente propuesta:

Propuesta 114

Reducciones por parentesco y mínimo exento.

En aras de la simplificación del tributo, y teniendo en cuenta la propuesta que se realiza sobre el mínimo exento, el Comité propone la eliminación de las reducciones por parentesco, cuya cuantía, por otra parte, había quedado completamente obsoleta.

En relación con el establecimiento del mínimo exento, teniendo en cuenta el impacto de este componente en la recaudación efectiva del impuesto, este Comité propone una horquilla entre 120.000 y 250.000 euros para los Grupos I y II y entre 20.000 y 50.000 euros para los Grupos III y IV. Todo ello sin perjuicio de la regulación de las competencias autonómicas que se estudian en el apartado 5 de este capítulo.

4.4.3.2. Tarifa y coeficientes multiplicadores

A juicio del Comité, la tarifa del impuesto resulta excesivamente elevada, por lo que debe reducirse para no incurrir así en posibles situaciones de confiscatoriedad prohibidas en nuestro ordenamiento. En otras partes del Libro Blanco, se ha aludido a la importancia que tiene la familia como institución básica de la sociedad y a la conveniencia de su protección por el ordenamiento jurídico. En este sentido, la transmisión generacional de bienes de bienes y derechos de padres a hijos (Grupos I y II) no debería ser gravada por el ISD a través de una tarifa agresiva.

Como ya se ha explicado, este Comité entiende que los herederos y legatarios deben pagar un tributo, porque la adquisición de bienes a título gratuito constituye una manifestación clara de capacidad económica. Sin embargo, esa inevitable transmisión de la riqueza no puede servir solo como una oportunidad para recaudar, sin tener en cuenta la dimensión social de la familia y su consiguiente protección económica. Así las cosas, la carga fiscal debe moverse dentro de límites razonables tanto para no incurrir en confiscatoriedad prohibida, como para evitar los daños que ello provocaría en la sociedad y que, como ha apuntado con acierto la doctrina, serían muy superiores al beneficio de la Hacienda (Lasarte, 2018).

En el momento actual, si el sujeto pasivo es un contribuyente que pertenece a los Grupos III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad) y IV (colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños), a consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores, el tributo se dispara de forma exponencial, pudiendo llegar a darse situaciones de exceso de gravamen respecto de lo heredado.

Junto a lo anterior, la existencia de una tarifa que se aplica conjuntamente con las correcciones por patrimonio previo de los causahabientes, produce error de salto y tipos muy altos. Incluso, en la práctica, esto se podría traducir en una doble progresividad, si existe un IP. Además, esos coeficientes no se aplican en ningún país de nuestro entorno económico. Su aportación al diseño de una estructura progresiva puede alcanzarse a través de elementos como la tarifa, el mínimo exento o las reducciones variables por grado de parentesco, y se aportaría mayor simplicidad al ISD.

La regulación de la tarifa del Estado servirá de referencia para las competencias normativas de las CCAA, a fin de mantener el tratamiento homogéneo –que no idéntico– de este elemento esencial del tributo en todo el territorio de régimen común.

Respecto a la tarifa, en 15 países de la OCDE se aplican tarifas progresivas y en 14 países estas tarifas tienen tipos más elevados para los familiares más lejanos y para los extraños (Alemania, Bélgica, Chile, Finlandia, Francia, Grecia, Japón, Lituania Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Eslovenia, España y Suiza). La OCDE recomienda la aplicación de tipos progresivos para mejorar la equidad vertical.

Para el diseño de la tarifa estatal del impuesto podría seguirse el modelo propuesto en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (CERSTE, 2014), inspirado en los impuestos vigentes en Brasil e Italia. En las propuestas núm. 57, 58 y 59 del mismo se abogaba por la introducción de un mínimo exento único para todo el territorio de régimen común, que dependería del diseño final del tributo por el que se optase. Ese mínimo exento sería el que proporcionaría progresividad a la tarifa lineal que se contiene en dicha propuesta. Más que una tarifa del impuesto, lo que allí se propone son tres tipos de gravamen dis-

tintos en función del grupo de parentesco. En concreto, los tipos de gravamen para Grupos I y II (que se podrían refundir en un único Grupo) podrían situarse en las proximidades del 4-5%, para el Grupo II, en el entorno del 7-8% (si no se refunden los Grupos I y II), y para el Grupo III podría establecerse entre el 10 y el 11%.

Propuesta 115

Tarifa.

En relación con la escala de gravamen y teniendo en cuenta la experiencia comparada, este Comité entiende que, si bien debe mantenerse una escala progresiva, deberían reducirse el número de tramos y los tipos de gravamen.

Este Comité considera que la tarifa debería contar con tipos que respondan a criterios de moderación y en consonancia tanto con la propuesta formulada en relación con el mínimo exento como las que afectan a la ampliación de las bases, se propone:

- Grupos I y II: tipo del 5% para el primer tramo de base hasta 1.000.000; tipo del 10% entre 1 y 5 millones y tipo del 15% para bases liquidables por encima de 5 millones.
- Grupo III: primeros 500.000 entre el 5-10% y después incremento de tipos hasta llegar a un máximo del 15%.
- Grupo IV: Con incremento de tipos hasta llegar a un 20%-25%.

Respecto a la normativa estatal actual (Ley 29/1987), esta propuesta del Comité reduciría necesariamente la recaudación. Sin embargo, recuérdese que todas las CCAA han ejercido sus competencias normativas a la baja en distinto grado. En consecuencia, en aquellas CCAA que han desfiscalizado por completo la tributación de los grupos I y II, la aplicación de la tarifa propuesta, con los límites que se proponen en el apartado 5 de este capítulo, elevaría la carga fiscal del ISD. En cambio, la tarifa propuesta reducirá la recaudación de las restantes CCAA, salvo que en el posterior ejercicio de sus competencias, restablecieran el potencial recaudatorio del que ahora disponen.

No obstante, una parte del Comité considera que la tarifa de la legislación estatal podría aproximarse en mayor medida a la de países como Francia o Alemania, con más tramos y con tipos superiores, lo que impulsaría la progresividad del impuesto.

Propuesta 116

Supresión de los coeficientes multiplicadores.

El Comité propone que se estudie la posible supresión de los coeficientes multiplicadores, en la línea que ya se apuntó en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica y tal como han propuesto en el trámite de consulta pública, por ejemplo, las CCAA de Andalucía, Cataluña y Murcia.

4.4.4. Gestión del tributo. Problemas de falta de liquidez

En relación con las normas de gestión del impuesto, se podrían simplificar las reglas especiales para el cálculo de la consolidación del dominio en los usufructos del artículo 51 RISD, así como las reglas especiales para los fideicomisos contenidas en el artículo 54 RISD. También podría aprovecharse para establecer el régimen de autoliquidación obligatorio en todas las CCAA, lo que implica una simplificación de las normas de presentación del impuesto (artículo 35 LISD relativo a las liquidaciones parciales a cuenta). En la línea también de lo propuesto en el Informe de la Comisión para la reforma de la financiación del sistema de financiación de las CCAA, podría mejorarse el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez de los activos recibidos, introduciendo un mayor automatismo que reduzca la incertidumbre y ayude a evitar situaciones confiscatorias derivadas de la necesidad inmediata de obtener liquidez para el pago de las cuotas del impuesto y simplificando los requisitos en el caso de los supuestos especiales y en todo caso adaptarlo a lo dispuesto en la LGT.

La falta de liquidez es uno de los principales argumentos que se exhiben en contra del gravamen personal de la riqueza. En la medida en que el ISD grava la riqueza obtenida mediante una herencia, puede suceder que el contribuyente no disponga de liquidez para hacer frente al pago de sus obligaciones tributarias. Este problema tiene soluciones prácticas como el aplazamiento, el fraccionamiento, el pago en especie y otros modos que permitan flexibilizar el pago.

La Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica ya hacía hincapié en este problema, sobre todo, en relación con el ISD, proponiendo que “debería mejorarse en la ley estatal el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez de los activos recibidos, introduciendo un mayor automatismo que reduzca la incertidumbre y ayude a evitar situaciones confiscatorias derivadas de la necesidad inmediata de obtener liquidez para el pago de las cuotas del impuesto”.

Propuesta 117

Problemas de falta de liquidez para el pago del impuesto.

Con el fin de facilitar el pago del impuesto, siguiendo las recomendaciones de organismos internacionales y de la Comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, este Comité propone que se aborden fórmulas de flexibilización general del régimen de aplazamientos y fraccionamientos ante supuestos de falta de liquidez cuando no hay bienes de fácil realización en la propia regulación del impuesto; en particular, que se estudie la posible ampliación de los plazos de los fraccionamientos y la flexibilización del importe de los plazos, de manera que estos puedan ser de menor importe los primeros años, con el fin de dar tiempo a los herederos a transmitir algunos bienes, facilitándoles así el cumplimiento de los plazos.

4.4.5. Necesaria revisión en profundidad del reglamento del impuesto y otras modificaciones para cumplir las directrices de técnica normativa

El apartado 1.a) 4 de las Directrices de Técnica normativa desaconsejan la mera reproducción de normas legales. Pues bien, el RIS reproduce literalmente varias normas legales.

Hay, además, preceptos del Reglamento contrarios a la Ley. Por ejemplo, su artículo 15 se refiere a un plazo de prescripción de 5 años, cuando, según el artículo 64 LGT, el plazo de prescripción es de 4 años. También aparece el plazo de 5 años en el artículo 27 del Reglamento que desarrolla el 11.1, c) Ley y en el artículo 61 del Reglamento que desarrolla el 30.2 de la Ley.

No faltan tampoco artículos del reglamento que se extralimitan. Tampoco parece tener cobertura legal su artículo 48, que establece como fecha de cómputo de la prescripción el momento en que la fecha del documento surta efecto frente a terceros y no, como dice el artículo 67.1 LGT, el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

También encontramos en el Reglamento preceptos que hacen referencia a Leyes que ya han sido derogadas. Así ocurre, por ejemplo, con el artículo 6, cuando dispone que la cesión del rendimiento del tributo se regirá por lo dispuesto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre. Esta situación no es específica del Reglamento, sino que también se da en la Ley del impuesto. Así sucede, por ejemplo, con la remisión del artículo 3.1,c) de dicha Ley al artículo 16.2, a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

Finalmente, también figuran en el Reglamento preceptos que desarrollan materias cuya regulación básica se contiene en artículos de la Ley que han sido derogados. Así ocurre, por ejemplo, con el artículo 41, referido al derecho de adquisición por la Administración, que se encontraba regulado en el artículo 19 de la Ley, derogado a su vez hace ya 23 años por la Ley 25/1998, de 13 de julio.

La disposición final primera de la Ley 29/1987, en sus apartados primero y tercero, tiene un contenido derogatorio más propio de una disposición derogatoria. Y su apartado tercero alude llamativamente al inexistente “Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas”.

Por su parte, la disposición final segunda es una disposición transitoria, ya que establece la aplicación del Reglamento de 15 de enero de 1959 hasta la aprobación de una nueva norma reglamentaria.

También resulta criticable la disposición final cuarta, que establece un régimen especial para las adquisiciones a título lucrativo por parte de entidades religiosas en el IS, lo cual sería más adecuado regularlo o bien en una disposición adicional o en la propia LIS.

5. LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS CCAA

Una vez analizada en los epígrafes anteriores de este capítulo la necesidad de una reforma del IP y el ISD, procede ahora completar el encargo recibido por este Comité, que se concreta en la conveniencia y necesidad de ordenar el ejercicio de las competencias cedidas a las CCAA de régimen común.

La delimitación del encargo no incluye el tratamiento de los sistemas tributarios de los Territorios Forales, pero el Comité llama la atención sobre el problema que plantean las diferencias de capacidad normativa en el IP y el ISD, en particular, para las CCAA de régimen común limítrofes con los territorios forales. Como es sabido, la competencia fiscal territorial en el ISD encuentra su origen en las medidas que adoptaron los Territorios Forales para reducir esa carga impositiva en los años noventa del siglo pasado.

5.1. El marco normativo

El Título VIII de la Constitución de 1978 ofrece un escenario abierto. Nos referimos a los tres principios citados en su artículo 156.1: autonomía financiera, solidaridad y coordinación con la Hacienda del Estado y a las vías abiertas por los artículos 143 y 151 para el traspaso de competencias. En cuanto a los recursos tributarios a los que se refiere el artículo 157.1, baste citar el papel de los impuestos “cedidos total o parcialmente por el Estado”, cuya interpretación permitía un desarrollo de acuerdo con distintas combinaciones de las modalidades de cesión. La entrada en la Unión Europea, en 1986, supuso la necesidad de reconsiderar los límites del reparto de competencias en distintas materias, incluida la tributaria.

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), como instrumento previsto en el artículo 157.3 de la Constitución para concretar el diseño abierto reflejado en el apartado 1, optó en su primera redacción por la cesión de la recaudación de determinados impuestos estatales junto a la delegación de algunas competencias de gestión. Ahora bien, el principio de corresponsabilidad fiscal, no mencionado expresamente en la Constitución, puede considerarse expresión de un contenido lógico acorde con el principio de autonomía financiera (por todas, SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3; y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8). Por ello, una de las formas de dar sentido a la corresponsabilidad fiscal sigue siendo hoy la de ampliar el espacio fiscal disponible para las CCAA tal como recomiendan algunos estudios (OCDE, 2022) mediante la atribución, en el marco del artículo 150.1 CE, de potestades normativas a las CCAA sobre impuestos de titularidad estatal.

De acuerdo con este principio, se permitió, desde 1997, la asunción por parte de las CCAA de competencias normativas sobre estos impuestos, si bien el perímetro de la cesión recaudatoria era y sigue siendo más amplio que el inicial, por existir impuestos de recaudación compartida con el Estado sobre los que la potestad normativa es exclusivamente estatal. Tras reformarse en

2001 y en 2009, desde 2010 las CCAA de régimen común disponen de competencias normativas más amplias en la parte cedida del IRPF. En la imposición patrimonial, cuya recaudación se ha cedido en su totalidad (con la única salvedad del rendimiento correspondiente a contribuyentes no residentes), las CCAA se hacen cargo por delegación del Estado, de la aplicación de los mencionados tributos. En cambio, en el ámbito de la imposición indirecta, los distintos grados de participación en la recaudación se acompañan, en muy escasa medida, de competencias normativas sobre los elementos constitutivos de algunos de dichos impuestos.

El resultado de esa evolución normativa es un grado de autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal que puede considerarse elevado en términos comparados con otros países descentralizados de la Unión Europea. Así, los datos de la liquidación de presupuestos de las CCAA de régimen común de 2019 muestran que las CCAA disponen de capacidad normativa significativa sobre el 58,9% de sus ingresos tributarios. A esa amplia autonomía y corresponsabilidad, reflejada en el cuadro V. 38, el IP y el ISD sólo aportan autonomía sobre el 3,15% de los ingresos.

El marco de la cesión de competencias normativas sobre los impuestos patrimoniales y en particular respecto del IP y del ISD se integra, además de por los Estatutos de Autonomía, por la LOFCA, artículos 10 y 11, por la Ley de cesión (Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y por la que se modifican determinadas normas tributarias), los artículos 31, 32, 47 y 48 relativos al alcance de la cesión y al ejercicio de competencias normativas relativas al IP y al ISD, así como por las leyes individuales de cesión de impuestos a cada Comunidad Autónoma, que adoptan la forma de ley marco del artículo 150.1 CE, y a las que, por tanto, se aplica el régimen jurídico de este mecanismo de cesión de potestades normativas.

Tabla V.28
Ingresos tributarios de las CCAA de régimen común 2019

Desglose de los Ingresos	Derechos reconocidos netos régimen común	Porcentaje sobre total ingresos tributarios
Impuestos Directos	49.378.928,59	41,57%
Impuestos sobre la renta	45.189.372,04	38,04%
I.R.P.F.	45.189.372,04	38,04%
Impuestos sobre el capital	3.740.992,18	3,15%
I. sobre Sucesiones y Donaciones	2.571.700,05	2,17%
I. sobre el Patrimonio de las Personas Físicas	1.169.292,12	0,98%
Otros Impuestos directos	448.564,38	0,38%
Recargo IAE	39.220,85	0,03%
Impuestos medioambientales	106.732,18	0,09%
Otros	302.611,34	0,25%
- I.sobre depósitos de las entidades de crédito	264.070,53	0,22%
- I.sobre solares sin edificar	-	0,00%
- I.sobre grandes establecimientos comerciales	24.666,89	0,02%
- Otros	13.873,91	0,01%
Impuestos Indirectos	61.577.406,05	51,84%
I.Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jur. Docum	9.145.908,96	7,70%
I. sobre Transmisiones Patrimoniales	6.750.676,28	5,68%
I. sobre Actos Jurídicos Documentados	2.395.232,68	2,02%
I. sobre el Valor Añadido	34.911.140,22	29,39%
I. sobre Consumos Específicos	14.830.994,88	12,49%
De los que: I. sobre hidrocarburos, tipo autonómico	149.438,45	0,13%
I.sobre determinados medios de transporte	637.005,46	0,54%
I.sobre ventas minoristas de determinados hidroc.	34,88	0,00%
Otros Impuestos	2.689.361,97	2,26%
Tributo sobre el juego	573.141,80	0,48%
Impuestos medioambientales	914.333,33	0,77%
- Canon de saneamiento	203.162,20	0,17%
- Gravamen sobre contaminación atmosférica	33.932,18	0,03%
- I.sobre depósitos de residuos	20.551,18	0,02%
- I.sobre combustibles derivados del petróleo	332.835,38	0,28%
- I.sobre vertidos a las aguas litorales	3.421,62	0,00%
- Otros imp. indir. medioambientales	320.430,77	0,27%
Impuestos indirectos canarios	723.865,37	0,61%
- Recursos REF	723.865,37	0,61%
Otros	478.021,47	0,40%
- I.sobre estancias en empresas turísticas de alniam	197.263,75	0,17%
- Tasas sobre el juego	242.334,08	0,20%
Tasas, precios públicos y otros ingresos	5.138.171,31	4,33%
Total ingresos tributarios	118.783.867,92	100,00%

Verde: tributos sobre los que las CCAA disponen de capacidad normativa.

Fuente: <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/SGCIEF/PublicacionLiquidaciones/aspx/menuInicio.aspx>.

De este complejo sistema normativo resulta, como señalamos en el primer capítulo de este Libro Blanco (epígrafe 1.6.2), que la titularidad de todos los impuestos cedidos sigue siendo del

Estado, en cuanto son tributos establecidos en el ejercicio de su potestad tributaria originaria (artículo 133.1 CE). Ello implica que las Cortes Generales pueden modificar el alcance y condiciones de la cesión de un tributo, o incluso suprimirlo, si bien precedido del intento de acuerdo (no vinculante para el legislador, aunque sí para el Gobierno) con las Comunidades afectadas (STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3, STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4). Ello significa que las propuestas que este Comité hará más adelante, en el caso de ser atendidas por el Gobierno, deberían plantearse en los correspondientes órganos de coordinación con las CCAA de régimen común.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el ejercicio de las competencias normativas de las CCAA está limitado por la Constitución y por la LOFCA (artículo 19.2), y aunque alguno de estos límites (como el de “presión fiscal global equivalente en todo el territorio nacional”) sean ambiguos y difíciles de precisar, no significa que el ejercicio de las competencias carezca en absoluto de límites, ni impide que la legislación estatal pueda concretarlos.

5.2. El ejercicio de la capacidad normativa en la práctica

La teoría del federalismo fiscal señala que los tributos sobre la fiscalidad patrimonial personal (IP e ISD) no son las figuras impositivas más adecuadas para su descentralización, sobre todo teniendo en cuenta, por un lado, que recaen sobre bases móviles y, por otro, los efectos redistributivos y de control que se esperan de ellas, de acuerdo con su posición en el sistema tributario (Musgrave, 1983). Así lo señalaba también el Informe Lagares (CERSTE, 2014) en su propuesta número 123. La descentralización completa de la fiscalidad patrimonial personal puede provocar su reducción a la mínima expresión y, en el caso más extremo, su total desaparición, como consecuencia de la competencia fiscal entre territorios. Se describen a continuación los principales problemas que han surgido en la práctica, y después los datos resultantes.

5.2.1. *Los principales problemas*

La atribución a las CCAA de potestades normativas respecto de los tributos cedidos en aplicación de la corresponsabilidad fiscal supuso un cambio de paradigma, sin duda legítimo y constitucionalmente irreprochable, que incorporó al debate sobre el sistema de financiación autonómica un elemento nuevo para el aumento de la autonomía tributaria, dados los márgenes estrechos de los que disponían. Este cambio de paradigma, que deriva del reforzamiento de competencias normativas de las CCAA, implica la posible existencia de diferencias fiscales entre las mismas, como consecuencia del ejercicio de dichas competencias, frente a la anterior uniformidad. Como es sabido, el sistema constitucional de distribución de competencias no exige la uniformidad (STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 5, entre otras). Sin embargo, la experiencia acumulada desde 1997 ha puesto de manifiesto diferentes problemas que obligan a una reconsideración de las competencias normativas cedidas en el IP y en el ISD.

Como hemos apuntado más arriba, el desencadenante de la situación actual está en la asimetría del sistema en relación con la fiscalidad de los territorios históricos, que dio lugar a un conflicto con las CCAA limítrofes en relación al impuesto sucesorio. Probablemente, este fue el motivo de que la Ley 21/2001 ampliara las potestades normativas de manera que las CCAA de régimen común pudieran bajar la tributación en el ISD (desde 1997, solo podían ejercerse al alza).

Un ejercicio excesivo de competencia fiscal puede, por otra parte, vulnerar el principio de solidaridad, que aparece en el artículo 19.2 LOFCA. Es pertinente recordar a este respecto la STC 64/1990 que afirma que el principio de solidaridad “requiere que, en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses”.

El eje fundamental de todo debate sobre la corresponsabilidad fiscal no es qué hace la Comunidad vecina con un determinado impuesto, sino cuál es la relación entre los ingresos y los gastos públicos en cada nivel de gobierno. Para ello, el cómputo de las necesidades de gasto y atribución de ingresos propios ha de estar bien definido y ser transparente para poder hablar propiamente de un ejercicio de responsabilidad fiscal. Ciertamente, los impuestos patrimoniales pueden resultar más visibles a ojos de los contribuyentes cuando se reducen, que los servicios públicos cuya financiación se minora en consecuencia. Pero lo que ha de ser visible y relevante para los ciudadanos es el resultado neto de las políticas de gasto e ingreso y, por razones diversas, no siempre ha sido posible atribuir a cada nivel de gobierno las consecuencias globales de sus decisiones.

La competencia fiscal nociva ha conducido a una aplicación desigual del grado de tributación efectiva en la imposición patrimonial entre los ciudadanos. Esta aplicación afecta a la equidad horizontal entre los residentes en los distintos territorios, pero también a la eficiencia, porque induce deslocalizaciones de contribuyentes por motivos fiscales, con la consiguiente merma en la aplicación efectiva de estos impuestos personales y, por lo tanto, en la equidad vertical del sistema tributario en su conjunto. Desde un posicionamiento de eficiencia en la asignación de recursos, que éstos se asignen de acuerdo con la fiscalidad supone una distorsión clara desde la perspectiva de la economía de mercado. Además, esta competencia fiscal produce una externalidad horizontal negativa, al no tener en cuenta la Comunidad que reduce la tributación efectiva las consecuencias de sus decisiones de política tributaria sobre las demás CCAA. El resultado de este proceso de competencia fiscal puede ser paradójico. El uso pleno de la autonomía tributaria en un área concreta de la imposición por parte de algunas CCAA inicia un proceso que resulta en una reducción del conjunto de los recursos de las CCAA, minorando su suficiencia y autonomía financiera, y condicionando las decisiones de las CCAA en otras figuras impositivas sobre las que tienen capacidad normativa.

Recuérdese, por otra parte, que las CCAA no disponen de capacidad normativa en el IRPF en lo que se refiere a la tarifa y la cuota del ahorro, al entender el legislador estatal que diferencias en la tributación del rendimiento del capital podrían afectar a la unidad de mercado. Siendo el IP y el ISD impuestos personales que gravan el capital, la cesión de amplias potestades normativas a las CCAA en esta materia constituye una cierta inconsistencia de nuestro sistema fiscal que en alguna medida conviene corregir.

Finalmente, nos encontramos con grandes dificultades técnicas para calcular los valores normativos de los impuestos cedidos, en particular en el ISD, que resulta enormemente complejo en la situación actual. Debe recordarse que la determinación de los valores normativos de los tributos cedidos constituye una pieza clave de los mecanismos de nivelación diseñados en el modelo de financiación de las CCAA de régimen común

5.2.2. *Los datos*

Los datos de las principales magnitudes de estos impuestos por CCAA muestran consecuencias importantes del ejercicio de las potestades normativas cedidas y de la competencia fiscal. La distribución territorial de las bases y cuotas del IP y del ISD es muy desigual. Esto se puede apreciar tanto para el IP, como para el Impuesto sobre Sucesiones y se traduce también en unos tipos efectivos dispares entre CCAA.

La Tabla V.29 muestra información por CCAA en relación con el IP del número de declarantes, base imponible y cuota a ingresar. Destaca el escaso peso porcentual en el número de declarantes de Madrid. La base imponible se concentra principalmente en Madrid, Cataluña, Andalucía y Comunidad Valenciana. Extremadura, Ceuta o Melilla, cuentan con una participación porcentual mínima, el 0,3 por ciento, 0,1 por ciento y 0,1 por ciento, respectivamente. Otras CCAA también cuentan con una participación muy baja: Castilla-La Mancha con 1,3 por ciento del patrimonio bruto total, Murcia con el 1,6 por ciento, o Cantabria con el 1,3 por ciento. Cataluña tiene un peso relativo en la cuota a ingresar de un 45,51%.

Los datos del ISD relativo a Sucesiones se ofrecen en la Tabla V.30. La distribución de la base imponible por herencias es menos asimétrica que la de IP o el ISD en donaciones, destacando la importancia de Cataluña, Madrid y Comunidad Valenciana. También la cuota a ingresar muestra concentraciones no tan relevantes como en el IP o ISD en donaciones, y las disparidades de los tipos efectivos, siendo importantes, son algo más moderadas que las comentadas anteriormente.

El ISD, relativo a donaciones en la Tabla V.31 indica una concentración importante de la base imponible en Madrid con el 50,1 por ciento, le sigue Cataluña con el 18,6 por ciento, y la Comunidad Valenciana, con el 9,26 por ciento. La mayor parte del montante de la cuota a ingresar se reparte entre Cataluña, Madrid, Comunidad Valenciana y Andalucía. Los tipos efectivos son muy dispares para las diferentes CCAA. Por ejemplo en Madrid está en el 0,39% mientras que en Galicia alcanza más del 9%.

Tabla V.29

**Distribución porcentual por CC.AA. de las principales magnitudes y tipos efectivos del IP.
Población. Año 2019**

Todos los tramos	Declarantes	Base Imponible	C. ingresar	Tipo efectivo CI/BI	Población 2019
Andalucía	8,82%	6,10%	7,26%	0,34%	17,89%
Aragón	6,58%	3,37%	3,93%	0,33%	2,81%
Asturias	1,72%	1,28%	1,61%	0,36%	2,17%
Baleares	3,83%	3,52%	6,11%	0,50%	2,44%
Canarias	3,05%	2,35%	2,80%	0,34%	4,58%
Cantabria	1,40%	1,05%	1,42%	0,38%	1,24%
Cast. La Mancha	1,81%	1,25%	1,22%	0,27%	4,32%
Cast. León	3,55%	2,60%	2,83%	0,31%	5,10%
Cataluña	37,63%	29,18%	45,51%	0,45%	16,32%
Extremadura	0,59%	0,32%	0,43%	0,39%	2,27%
Galicia	3,78%	3,69%	7,48%	0,58%	5,74%
C. Madrid	8,99%	30,80%	0,00%	0,00%	14,17%
Murcia	2,05%	1,58%	2,08%	0,38%	3,18%
La Rioja	1,16%	1,01%	0,35%	0,10%	0,67%
C. Valenciana	10,97%	8,46%	12,58%	0,42%	10,64%
Ceuta	0,13%	0,13%	0,11%	0,25%	0,18%
Melilla	0,16%	0,14%	0,09%	0,17%	0,18%

Fuente: Agencia tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.30

**Distribución porcentual por CC.AA. de las principales magnitudes y tipos efectivos del
Impuesto sobre Sucesiones. Fallecimiento y población. Año 2015**

	% por CCAA Nº. declaraciones de la Base Imponible	% por CCAA B. Imponible	% por CCAA Cuota a ingresar	Tipo efectivo CI/BI	% por CCAA 2015 Fallecimientos	% por CCAA 2015 Población
Andalucía	23,50%	13,39%	14,81%	3,21%	18,36%	19,25%
Aragón	4,06%	3,25%	4,14%	3,70%	3,66%	3,02%
Asturias	3,16%	2,41%	4,14%	4,99%	3,45%	2,41%
Baleares	1,74%	3,57%	3,58%	2,90%	2,12%	2,53%
Canarias	2,19%	2,96%	4,31%	4,22%	3,85%	4,81%
Cantabria	0,94%	1,58%	1,31%	2,39%	1,54%	1,34%
Cast. La Mancha	5,44%	4,06%	3,06%	2,19%	7,47%	5,67%
Cast. León	10,83%	7,79%	8,63%	3,21%	5,08%	4,72%
Cataluña	11,09%	20,09%	16,91%	2,45%	16,54%	17,21%
Extremadura	0,44%	1,50%	1,19%	2,30%	2,94%	2,51%
Galicia	9,64%	7,09%	6,98%	2,86%	8,08%	6,26%
C. Madrid	12,05%	19,14%	16,91%	2,57%	11,95%	14,76%
Murcia	3,40%	2,21%	4,26%	5,61%	2,86%	3,36%
La Rioja	1,18%	0,96%	0,96%	2,93%	0,79%	0,73%
C. Valenciana	10,33%	9,99%	8,80%	2,56%	11,31%	11,42%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	2,90%	100,00%	100,00%

Fuente: Agencia tributaria. Elaboración propia.

Tabla V.31
Distribución porcentual por CC.AA. de las principales magnitudes y tipos efectivos del Impuesto sobre Donaciones. 2015

	% por CCAA % Declarantes	% por CCAA % B. Imponible	% por CCAA % Cuota a ingresar	Tipos efectivos Cuota a ingresar/BI
Andalucía	7,84%	3,12%	12,12%	5,06%
Aragón	5,88%	3,45%	4,85%	1,83%
Asturias	1,31%	0,04%	3,03%	5,33%
Baleares	0,72%	3,22%	5,45%	2,21%
Canarias	0,81%	0,29%	1,82%	8,11%
Cantabria	0,49%	2,09%	1,82%	1,14%
Cast. La Mancha	9,04%	3,42%	2,42%	0,92%
Cast. León	4,73%	0,94%	4,24%	5,88%
Cataluña	11,80%	18,60%	20,00%	1,40%
Extremadura	2,76%	1,24%	1,21%	1,27%
Galicia	3,94%	1,39%	9,70%	9,09%
C. Madrid	31,81%	50,19%	15,15%	0,39%
Murcia	2,50%	2,14%	6,06%	3,69%
La Rioja	0,82%	0,60%	0,61%	1,32%
C. Valenciana	15,56%	9,26%	11,52%	1,62%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	1,30%

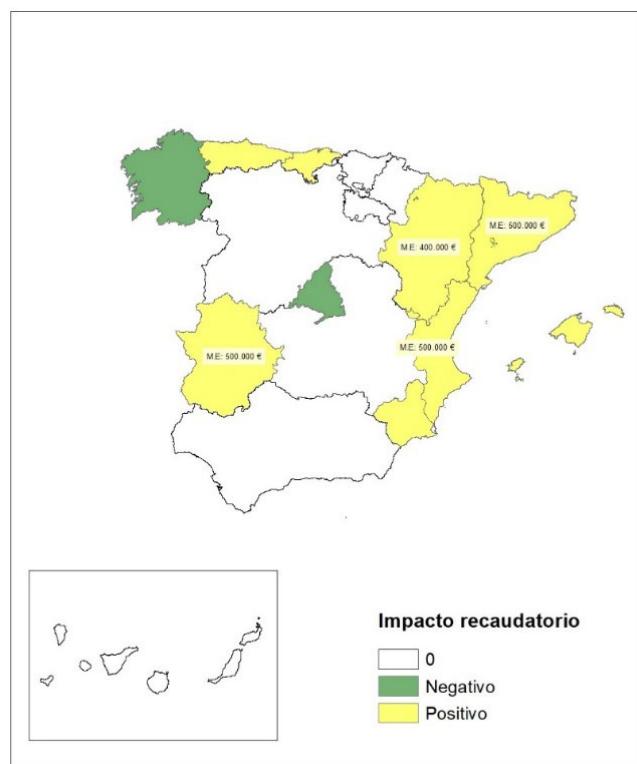
Fuente: Agencia tributaria. Elaboración propia.

La evidencia sobre la amplia disparidad de los tipos efectivos agregados de estos impuestos entre las CCAA muestra que el ejercicio de sus competencias normativas afectaría a la equidad horizontal entre los residentes en los distintos territorios y, al mismo tiempo, impactaría en la equidad vertical del sistema tributario. Al mismo tiempo, este uso de las competencias normativas habría inducido la movilidad de los contribuyentes entre CCAA con efectos a la baja sobre la recaudación agregada tanto de este tributo como de aquellos tributos directos basados en el criterio de residencia. Los motivos que explican estas tendencias observadas pueden deberse a diversas causas de naturaleza económica o al impacto de otras políticas, pero el análisis económico disponible para España ha mostrado la relevancia de la política tributaria para explicar la movilidad de los contribuyentes a CCAA con una menor o nula tributación. Por ejemplo, Agrawal, Foremny, Martínez-Toledano (2020a) identifican el efecto causal de la bonificación plena del IP en la Comunidad Madrid en las decisiones de localización de individuos con mayores patrimonios. De acuerdo con las estimaciones de estos autores, desde 2011 hasta 2015 se habría producido un aumento de unos 6.000 potenciales declarantes a esa Comunidad (alrededor de un 10% del stock de sus potenciales declarantes en el IP), frente a una pérdida de 375 contribuyentes en el resto de CCAA durante ese periodo. Estos autores estiman que la movilidad de los

contribuyentes con mayores patrimonios habría supuesto una pérdida de recaudación del IP y del IRPF en el conjunto de las CCAA. El impacto de la competencia fiscal en el IRPF en las decisiones de localización de los declarantes con mayor renta fue también identificado por Agrawal y Foremny (2019); mientras que López-Laborda y Rodrigo (2022) examinan el impacto de la competencia fiscal en tres impuestos personales (IP, IRPF e ISD) en las decisiones de residencia de los individuos y su impacto en la capacidad recaudatoria. De ese modo, la competencia fiscal a la baja tendría efectos en los tres impuestos más importantes desde la perspectiva de sus objetivos redistributivos.

Para reflejar visualmente la normativa en vigor descrita en los epígrafes correspondientes a IP y a ISD de este capítulo, se puede representar gráficamente la situación en ambos impuestos:

Figura V.1
Mapa del ejercicio de competencias normativas por las CCAA de régimen común en el IP



(*) En la CA de Cantabria la supresión es total (bonificación del 100% de la cuota).
Extremadura no ha establecido ninguna modificación normativa.

La competencia fiscal en el IP se produce sólo en dos CCAA. Por su parte, hay ocho Comunidades que han elevado la carga fiscal en este impuesto respecto a la normativa estatal. Finalmente, cinco CCAA no ejercen sus competencias normativas, por lo que el IP se aplica de acuerdo con la normativa estatal.

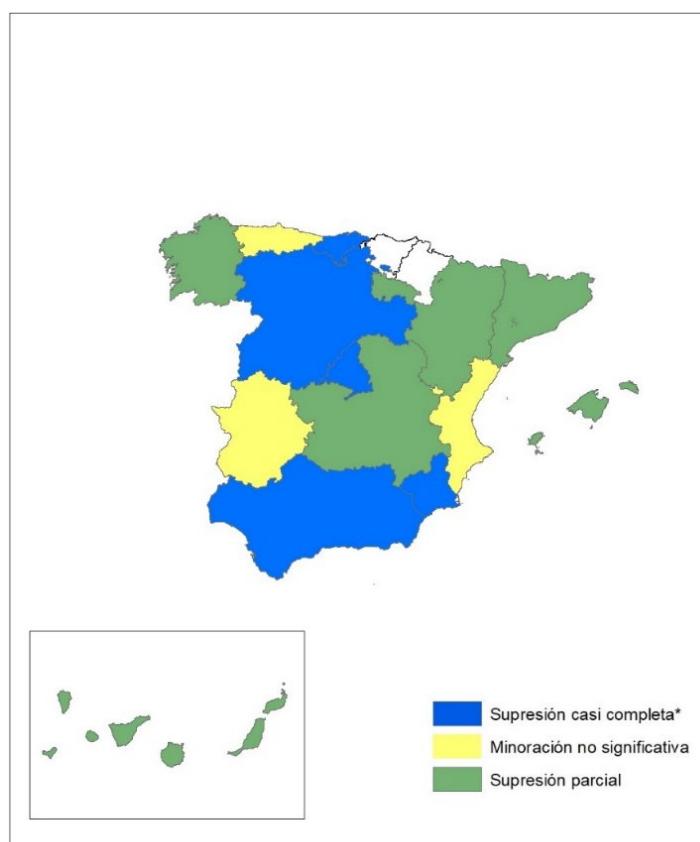
Figura V.2
Mapa del ejercicio de competencias normativas por las CCAA de régimen común en el ISD-Sucesiones



(*) En la CA de Cantabria la supresión es total (bonificación del 100% de la cuota)

En cambio, en el ISD, todas las CCAA han ejercido sus competencias a la baja, si bien puede distinguirse entre aquellas que han suprimido casi completamente el impuesto para los grupos I y II y las que han procedido a una supresión parcial. A la vista de la evolución de los últimos años, la tributación sobre las herencias de los grupos I y II se encuentra en riesgo de desaparecer. Muy similar es el mapa respecto a las donaciones, si bien tres CCAA de régimen común han sido más moderadas en la reducción.

Figura V.3
Mapa del ejercicio de competencias normativas por las CCAA de régimen común en el ISD-Donaciones



La situación descrita es percibida por la ciudadanía, tal como pone de manifiesto el “Barómetro fiscal” (2019) que anualmente realiza el IEF. Así, una gran mayoría de personas encuestadas (el 81,5%) está bastante o muy de acuerdo con que el ISD debería ser más uniforme a nivel nacional. Por otro lado, más de la mitad (el 64,2%) está también poco o nada de acuerdo con que las CCAA puedan regular el importe a pagar de estos impuestos sin que esta facultad se viera limitada. Como ponen de manifiesto estos datos, el debate en torno al desequilibrio territorial en la imposición patrimonial está afectando negativamente a la aceptación social de estos impuestos. En cierto modo, la discusión armonización versus autonomía ha generado un creciente rechazo a tributos cuyo sentido se orienta precisamente a lograr una mayor progresividad y redistribución de la renta.

En definitiva, el Comité entiende que es necesario un grado de coordinación mayor que el actual en las competencias normativas de las CCAA de régimen común en el IP y en el ISD. Ello redundaría en un mejor cumplimiento de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE y permitiría salvaguardar la existencia de las propias figuras tributarias, además de mejorar la propia eficiencia, evitando el socavamiento competencial y recaudatorio entre CCAA.

5.3. Un nuevo marco para la cesión de competencias normativas

La existencia de un conjunto de figuras cedidas a las CCAA es una pieza clave del sistema tributario y un vehículo esencial para la consecución del principio de corresponsabilidad fiscal, en virtud del cual se atribuyen a las CCAA competencias para regular y gestionar determinados tributos cedidos, de modo que con sus decisiones puedan incidir en la composición y el volumen de sus ingresos. En la medida en que dichos ingresos se destinan a la financiación de los bienes y servicios públicos que las CCAA proporcionan a sus ciudadanos, los contribuyentes perciben correctamente su coste a través de la carga fiscal que soportan, de modo que se consigue alcanzar, si existe suficiente visibilidad, una mayor eficiencia en la asignación de los recursos públicos. La actual configuración del conjunto de tributos cedidos y de las competencias normativas y de gestión que las CCAA disponen sobre ellos responde a este planteamiento y a la demanda de las propias Comunidades, que consideran esencial disponer de un espacio fiscal propio para el ejercicio de sus competencias en materia tributaria.

No obstante, como ha quedado de manifiesto, el sistema actual no está exento de problemas y disfuncionalidades en su aplicación práctica. De ahí la necesidad de abordar una revisión del alcance de las competencias normativas en el ámbito autonómico que haga posible identificar cuáles son los elementos concretos susceptibles de mejora, salvaguardando al mismo tiempo la corresponsabilidad fiscal sobre el conjunto de los ingresos tributarios autonómicos. Cualquier reforma en este ámbito supondrá una reducción de la autonomía normativa, que es necesaria para fortalecer los ingresos tributarios, de modo que un efecto compensa al otro en el balance en términos de autonomía financiera. Por otra parte, como se vio en el epígrafe 5.1, las propuestas que se van a estudiar a continuación se refieren a dos impuestos que aportan el 3,15% del total de aquellos ingresos tributarios sobre los que las CCAA vienen ejerciendo su autonomía normativa.

Tras resumir la posición de las CCAA formulada durante el proceso de consulta pública que convocó el Comité el pasado mes de mayo de 2021, expondremos las opciones disponibles para mejorar la regulación de las competencias normativas en IP e ISD y la propuesta del Comité.

5.3.1. *La posición de las CCAA*

La CA de Andalucía señaló en su aportación “la oposición al concepto de una “armonización fiscal” que pueda entenderse como una pretensión a restringir la capacidad de actuación de los gobiernos autonómicos, y que se utiliza para limitar las competencias de las Comunidades Autónomas en lugar de ampliarlas”.

Aragón se muestra favorable a algún grado de armonización en la imposición patrimonial siempre que se formule “en unos términos que pusieran en valor todas sus ventajas sin grave lesión del también irrenunciable principio de autonomía política y financiera de las CCAA”.

Por su parte, entiende el Principado de Asturias “que la reforma de los tributos tradicionales no puede suponer una merma de la recaudación o de los ingresos autonómicos y que debería mantenerse el peso relativo de estos tributos sobre el PIB. También se considera necesaria una armonización de mínimos de tributación”.

En el caso de Canarias tenemos que “respecto al Impuesto sobre Patrimonio, su normativa debería revisarse por parte del Estado para que se determine una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio e igual en todo el territorio del Estado, con la finalidad de evitar estrategias de competencia fiscal a la baja. De esta forma, la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas afectaría exclusivamente a la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. (...) En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estimamos necesario regular que las bonificaciones de la cuota tengan un carácter progresivo. Es decir, se efectúen conforme al importe de la cuota: a mayor cuantía de la cuota tributaria menor porcentaje de bonificación”.

Tras enunciar sus propuestas sobre el sistema fiscal, Cantabria destaca “la necesidad de realizar una armonización en todas las CCAA con el objetivo de evitar la competencia desleal entre las distintas comunidades autónomas. Es importante señalar que esta armonización debe respetar la autonomía financiera recogida en nuestra Constitución”.

Por su parte, la CA de Castilla-La Mancha defiende “armonizar bases imponibles y liquidables, establecer una tributación mínima y restringir la capacidad normativa autonómica a las escalas de gravamen y posibles deducciones o bonificaciones de la cuota, pero con ciertos límites”.

La posición de Castilla y León es de “rechazo a la armonización fiscal al alza que se pretende por parte del Gobierno de España, con subidas de impuestos. Esta Comunidad apoya las medidas que pudieran dirigirse a conseguir una armonización de los sistemas fiscales autonómicos a la baja entre todas las Comunidades Autónomas”.

Cataluña formula una propuesta más detallada. Se trata de “una modificación (del IP y del ISD) inspirada en un modelo de compartición de espacios fiscales entre el Estado y las comunidades autónomas de régimen común, de manera que, tanto las comunidades como el Estado puedan ejercer competencias normativas respecto a todos los elementos del impuesto (exenciones, base imponible, mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones). El elemento innovador reside en que una vez calculada la cuota líquida estatal, se permite deducir la cuota a ingresar autonómica, sin que la primera resulte negativa”.

Esta propuesta aumentaría la capacidad normativa de las CCAA, dado que podrían regular todos los elementos de ambos impuestos. Y, por otro lado, permitiría al Estado establecer una tributación mínima en todo el territorio común de tal modo que si las CCAA deciden recaudar lo mismo o más que el Estado, percibirían el 100% de la recaudación. Si las CCAA decidieran

una tributación inferior, la diferencia recaudatoria respecto del mínimo estatal integraría los ingresos del Estado. Para el conjunto del territorio común, la CA de Cataluña calcula que con esta fórmula, los ingresos públicos se incrementarían en torno a 1.000 millones de euros, solo en el IP.

Por otra parte, la CA de Cataluña propone con carácter transitorio, mientras se desarrolla su propuesta anterior, compartir el IP y el ISD con el mismo mecanismo que ahora se aplica al IRPF, con la única diferencia de que se permita deducir de la cuota líquida estatal la cuota a ingresar autonómica.

La CA de Extremadura defiende que “la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas no debiera vulnerar los elementos configuradores de los tributos cedidos, reservándose el Estado los elementos esenciales de los tributos encargados de identificar el mismo, esto es, el hecho imponible, las exenciones, los sujetos pasivos, y la base imponible”. La capacidad normativa de las CCAA deberá por tanto aplicarse sobre el resto de elementos pero con limitaciones como por ejemplo “la que originariamente se introdujo en la Ley 14/1996, cuando se limitó la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas en el IRPF a que la cuota resultante no pudiese ser superior al 20% de la cuota que se obtuviese de aplicar a la misma base la tarifa complementaria regulada en la Ley del IRPF”.

La posición de Galicia respecto de las competencias normativas se expresa en los siguientes términos: “la armonización de la imposición patrimonial, de acometerse, debe respetar la autonomía financiera de las CC.AA. y asumir un cierto grado de diferencia territorial en la fiscalidad inherente a la propia autonomía, de manera que cada una busque la relación ingreso-gasto que estime oportuna y que en todo caso debería funcionar como los mecanismos de la UE, exigiendo el resultado, pero sin limitar la forma de conseguirlo, al incidir de forma directa en la capacidad de autogobierno de las CC.AA. vaciando de contenido su autonomía financiera”.

La CA de La Rioja señala en su escrito que “La armonización debe permitir conjugar las especificidades de cada comunidad autónoma y el ejercicio de su corresponsabilidad fiscal con la uniformidad de figuras impositivas y una limitación cuantitativa de los beneficios fiscales que cada una pueda establecer”.

La Comunidad de Madrid se opone a la modificación de las competencias normativas actualmente cedidas con, entre otros, el siguiente argumento: “La imposición por parte del Estado de unos límites específicos de carácter cuantitativo al ejercicio de las competencias normativas en materia de tributos cedidos a las CCAA excedería del carácter de condición básica común para adentrarse en el terreno del incumplimiento de los principios constitucionales, singularmente del principio de autonomía”.

La Región de Murcia en relación con su autonomía fiscal sostiene que “cualquier medida que se proponga adoptar no puede establecerse de manera unilateral, sino que deberá consensuarse con

los gobiernos regionales, en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera y la legislación resultante debe establecer normas armonizadoras que aseguren la unidad de mercado con el fin de evitar obstáculos que puedan fragmentarlo”.

Finalmente, la posición de la Comunidad Valenciana es la siguiente: “A la vista del proceso de competencia fiscal a la baja imperante en el panorama autonómico vigente, especialmente acentuado en el ISD, procedería el establecimiento de unos límites mínimos y máximos dentro de los cuales las CCAA pudieran ejercer su poder tributario”. Por lo que se refiere al IP propugnan la “limitación de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas sobre el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota de este impuesto a su regulación en función de circunstancias personales de discapacidad que afecten al sujeto pasivo y sin que, en ningún caso, puedan suponer una reducción de la cuota superior al 25% o 50% (modulados estos porcentajes en función del nivel de discapacidad)”.

En suma, tres CCAA (Andalucía, Madrid y Murcia) se oponen claramente a restringir el ámbito actual de sus competencias normativas en IP e ISD. Otras dos (Galicia y Castilla y León) también se oponen, aunque de forma más matizada. Finalmente, nueve Comunidades se pronunciaron favorablemente, bajo distintas fórmulas. En todo caso, todas las Comunidades autónomas subrayan la necesidad de respetar el principio de autonomía, incluso aquellas que reivindican el establecimiento de límites a las potestades normativas, que han de ser compatibles con el ejercicio de su autonomía.

5.3.2. *Las opciones disponibles*

A la hora de reformar el marco de cesión de potestades normativas en el IP y el ISD cedidos a las CCAA de régimen común, existen diferentes posibilidades. En particular, las cuatro siguientes:

- i. La primera opción está en línea con la formulada por la CA de Cataluña. Sobre un mismo objeto imponible podrían establecerse impuestos tanto por una ley estatal como por las leyes autonómicas, teniendo las CCAA plena capacidad normativa. La norma estatal sería de aplicación en todo el territorio común, conformando un impuesto mínimo espacialmente homogéneo. Y esa norma estatal permitiría que aquellas CCAA que quisieran regular su impuesto sobre la riqueza pudieran hacerlo libremente, estableciéndose que la cuota autonómica minoraría la estatal. Tendríamos con ello autonomía y cierta uniformidad, con una suerte de impuesto estatal subsidiario.
- ii. Una segunda opción sería establecer un sistema de cesión que consistiría en que el Estado y las comunidades autónomas pudieran regular independientemente, a partir de una única base imponible, el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y bonificaciones aplicables, respectivamente, al tramo estatal y autonómico del impuesto. En todo caso, la totalidad de la

recaudación por IP e ISD correspondería a las CCAA. Con los matices propios del tiempo transcurrido, ésta era la propuesta del informe de expertos sobre el sistema de financiación autonómica de 1995.

- iii. La tercera opción consistiría en que la norma estatal regulase todos los elementos del impuesto hasta la base imponible, que sería común en todo el territorio. A partir de ahí, se establecería un tope máximo para la elevación del mínimo exento (por ejemplo, 10%), un mínimo para la reducción de la tarifa estatal (por ejemplo, 10%) y un límite máximo a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra (por ejemplo, 10%)⁶²¹. Con ello se conseguiría, al igual que con las dos primeras opciones, una tributación mínima coordinada en todo el territorio común.
- iv. Una cuarta opción es que se establecieran horquillas que operasen sobre el mínimo exento, la tarifa y las deducciones y bonificaciones, de manera que las CCAA tampoco pudieran elevar la tributación por encima de un determinado umbral⁶²². Una variante de esta cuarta opción sería que las CCAA solo pudieran elevar el gravamen sobre la riqueza personal, de manera que la normativa estatal de IP e ISD constituiría un mínimo efectivo en todo el territorio común.

Las cuatro opciones afectan a la autonomía financiera de las CCAA de régimen común respecto a la situación actual. Por un lado, en todos los casos ya no sería posible eliminar de facto la tributación por el impuesto sobre el patrimonio ni sobre las sucesiones y donaciones. Por otro, en la segunda opción las CCAA mantendrían sus actuales competencias, con una parte del espacio fiscal ocupado por el Estado, aunque perderían, en el caso del ISD, la potestad para establecer reducciones. La tercera y la cuarta eliminan igualmente las actuales competencias sobre la base liquidable (excepto el mínimo exento) y limitan las potestades en la fijación de los elementos cuantitativos de ambos impuestos.

Si bien aparecen ordenadas de menor a mayor limitación de la autonomía, la complejidad técnica de su implementación camina en sentido inverso: en las dos últimas alternativas bastaría con una modificación de los artículos 47 y 48 de la Ley 22/2009 y de las correspondientes leyes de ce-

⁶²¹ Debe tenerse en cuenta que un límite del 10% es acumulativo y, por ejemplo, su aplicación íntegra a la tarifa y a las bonificaciones da lugar a una capacidad de reducir la cuota líquida respecto a la estatal en torno al 19%, al que habría que añadir el efecto de las modificaciones del mínimo, cuyo efecto porcentual dependerá de la dimensión de la base.

⁶²² Existe un antecedente en el establecimiento de horquillas para las competencias autonómicas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, que fijó en +/- 20% la cuota que podía obtenerse en el IRPF por el ejercicio de competencias autonómicas. Dicha ley estuvo en vigor hasta la siguiente reforma del sistema de financiación de las CCAA de régimen común operada por la Ley 21/2001.

sión de tributos a cada Comunidad, previa negociación en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, haya o no acuerdo en su seno. En cambio la segunda exigiría además una reforma más amplia del sistema de financiación autonómica y la primera supondría una profunda modificación de nuestro ordenamiento, tal como señala la propia Comunidad de Cataluña en su escrito.

5.3.3. *La propuesta del Comité*

Ciertamente, el Gobierno puede valorar por su mayor o menor grado de autonomía alguna de las alternativas descritas, pero tanto si se elige la opción que se sugiere a continuación, como si se opta por otra, el Comité quiere subrayar tres aspectos relevantes:

- a) La competencia fiscal excesiva vacía de contenido ambos impuestos y afecta al alcance del ejercicio de las competencias normativas del resto de Comunidades, por lo que las propuestas citadas pretenden preservar los impuestos asegurando el respeto a la autonomía financiera de las CC.AA.
- b) La necesidad de encontrar un equilibrio entre la corresponsabilidad fiscal (como expresión de la autonomía financiera de las CC.AA.) y la exigencia de garantizar la aplicación de la imposición sobre la titularidad del patrimonio y su transmisión con criterios de eficiencia y equidad, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución.
- c) El carácter integrado de las propuestas formuladas en este quinto capítulo del Libro Blanco, de manera que la nueva regulación de las competencias normativas de las CCAA de régimen común debe implementarse de forma simultánea a la entrada en vigor de las reformas correspondientes del IP y del ISD.

Sentado lo anterior, al igual que lo han hecho el Informe Lagares (CERSTE, 2014) y la Comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica (CERMFA, 2017), este Comité se inclina por la conveniencia de avanzar hacia una focalización de las competencias normativas de las CCAA en el ámbito del mínimo exento, las escalas de gravamen y posibles deducciones o bonificaciones de la cuota, manteniendo la coordinación en todo el territorio de las bases imponibles y liquidables (excepto el mínimo exento), en línea con la opción tercera de las expuestas más arriba.

Con ánimo de concretar, el Comité propone el establecimiento de límites mínimos de gravamen efectivo. Dichos límites serían un porcentaje máximo de elevación del mínimo exento respecto al fijado en la norma estatal del IP y del ISD. También se establecería un porcentaje máximo de reducción de la tarifa estatal. En cuanto a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota, desde un punto de vista técnico, la mejor opción es la del establecimiento de un límite conjunto máximo cuantificado en términos porcentuales respecto a la cuota íntegra. Por otra parte, el Comité no recomienda porcentajes concretos para estos límites.

Propuesta 118

Precisión de las competencias normativas de las CCAA en IP y en ISD.

Las competencias normativas de las CCAA seguirán siendo las vigentes, con los siguientes límites:

- a) Respecto del mínimo exento, un porcentaje de aumento máximo.
- b) Respecto de las escalas de gravamen, una reducción en un porcentaje máximo.
- c) Respecto de la cuota líquida, no podrá ser inferior a un determinado porcentaje de la cuota íntegra.

Anexo V.1. Composición patrimonial países EU

Tabla V.A1

Porcentaje de hogares que poseen activos financieros y activos reales

PERCENTILES	ACTIVOS FINANCIEROS					
	Bottom 20%	20-40%	40-60%	60-80%	80-90%	90-100%
EURO AREA	0.6	3.4	5.8	8.7	17.8	31.3
BELGICA	0.3	5.9	6.6	13.8	16.5	28.5
ALEMANIA	0.6	2.4	8.7	12.0	25.5	36.3
ESTONIA	0.2	1.2	4.3	3.7	7.9	17.2
IRLANDA	0.3	3.7	5.0	12.7	21.9	36.0
GRECIA	0.0	0.5	1.3	0.6	0.5	3.4
ESPAÑA	1.0	5.4	7.2	13.0	24.8	38.9
FRANCIA	1.1	5.1	7.9	12.3	21.9	38.4
CROACIA	1.2	3.3	2.4	6.8	12.0	7.7
ITALIA	0.0	1.1	1.1	2.5	6.3	14.9
CHIPRE	3.5	9.1	16.7	18.5	25.5	36.7
LETONIA	0.0	0.0	0.8	0.1	0.1	1.9
LITUANIA	0.1	< 0.1	0.2	1.3	2.4	4.2
LUXEMBURGO	1.0	6.3	5.8	6.6	12.3	26.7
HUNGRIA	< 0.1	0.5	0.2	0.3	2.2	7.9
MALTA	1.2	3.2	12.3	11.4	24.1	19.5
HOLANDA	0.3	2.5	3.4	5.3	7.6	15.4
AUSTRIA	0.3	1.6	4.9	6.7	6.4	16.3
POLONIA	0.6	1.9	2.2	2.7	3.8	4.7
PORTUGAL	0.8	1.7	1.7	4.1	6.6	16.0
ESLOVAKIA	1.7	3.6	2.7	7.3	12.6	15.4
ESLOVENIA	0.4	0.2	1.0	1.8	5.0	5.8
FINLANDIA	2.9	10.1	15.5	24.5	39.1	65.2

PERCENTILES	ACTIVOS REALES					
	Bottom 20%	20-40%	40-60%	60-80%	80-90%	90-100%
EURO AREA	7.2	30.0	79.1	91.4	94.1	94.0
BELGICA	2.9	64.0	89.1	94.7	97.8	94.5
ALEMANIA	3.8	5.0	39.5	81.3	89.3	91.5
ESTONIA	19.0	76.1	90.6	95.1	97.9	93.7
IRLANDA	6.2	52.2	94.3	97.6	97.7	97.0
GRECIA	11.3	69.4	91.2	94.3	95.6	92.5
ESPAÑA	20.9	74.8	92.7	96.4	95.1	94.4
FRANCIA	3.2	20.5	78.8	92.1	95.2	94.5
CROACIA	35.3	95.9	99.0	98.8	96.8	98.7
ITALIA	1.3	50.4	95.2	97.9	98.2	97.2
CHIPRE	12.3	53.9	91.7	91.4	91.8	93.1
LETONIA	7.1	75.2	93.6	94.0	96.1	93.9
LITUANIA	70.3	99.2	98.9	99.5	99.3	97.8
LUXEMBURGO	4.1	56.4	92.5	96.8	96.3	95.0
HUNGRIA	41.5	89.6	94.7	97.2	96.6	97.7
MALTA	21.3	93.0	94.4	98.8	100.0	100.0
HOLANDA	30.4	17.2	58.3	89.7	94.3	89.4
AUSTRIA	1.9	2.0	42.5	89.5	93.3	94.4
POLONIA	17.1	89.8	94.9	97.4	97.0	97.4
PORTUGAL	13.8	75.5	91.8	95.8	94.8	96.5
ESLOVAKIA	8.3	85.2	94.0	96.1	98.2	97.2
ESLOVENIA	52.1	95.4	98.3	99.2	98.7	100.0
FINLANDIA	6.0	43.5	88.9	94.8	97.7	98.8

Anexo V.2. Normativas ISD CCAA

Tabla V.A2
Reducciones Base Imponible: Normativa por CCAA (2021)

CATALUÑA	ANDALUCÍA	ASTURIAS	CANTABRIA	LA RIOJA
MORTIS CAUSA				
PARENTESCO				
<p><i>Grupo I:</i> 100.000 € más 12.000 € por cada año menor de 21, con el límite 196.000 €.</p> <p><i>Grupo II:</i> Cónyuge: 100.000€. Hijo: 100.000 €. Resto descendientes: 50.000 €. Ascendientes: 30.000 €. <i>Grupo III:</i> 8.000 €.</p>	<p><i>Grupos I y II:</i> Cantidad variable con un máximo de 1.000.000 € con el requisito de que el patrimonio preexistente no sea superior a 1.000.000 €.</p>	<p><i>Grupos I y II:</i> Cantidad fija de 300.000€.</p>	<p><i>Grupo I:</i> 50.000€ más 5.000€ por cada año menor de 21.</p> <p><i>Grupo II:</i> 50.000€.</p> <p><i>Grupo III:</i> Colaterales de 2º grado por consanguinidad: 25.000 €.</p> <p>Resto Grupo III: 8.000€.</p>	Ninguna normativa específica.
DISCAPACIDAD				
<p>Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 275.000€.</p> <p>Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 650.000€.</p>	<p>Grupos I y II, cantidad variable. El importe total del total de las reducciones aplicables no debe superar 1.000.000 €.</p> <p>Para los grupos III y IV la cantidad límite es de 250.000€, (patrimonio preexistente inferior a 1.000.000€)</p>	<p>Ninguna normativa específica.</p>	<p>Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 50.000€.</p> <p>Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 200.000€.</p>	
TERCERA EDAD				
Grupo II con 75 años o más. Incompatible con la reducción por discapacidad y su importe se fija en 275.000€.				
MEJORAS REDUCCIONES/REDUCCIONES PROPLAS				
<p>Empresa familiar.</p> <p>Seguros de vida.</p> <p>Vivienda habitual.</p> <p>Fincas forestales.</p> <p>Explotaciones agrarias.</p> <p>Patrimonio Histórico o Cultural.</p> <p>Bienes que hayan sido objeto de dos o más transmisiones en un período máximo de 10 años.</p>	<p>Empresa familiar.</p> <p>Vivienda habitual.</p> <p>Explotaciones agrarias.</p>	<p>Empresa familiar.</p> <p>Vivienda habitual</p> <p>Explotaciones agrarias.</p> <p>Bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición en su totalidad de una empresa o negocio profesional.</p>	<p>Empresa familiar.</p> <p>Seguros de vida.</p> <p>Vivienda habitual.</p> <p>Patrimonio Histórico o Cultural.</p> <p>Bienes que hayan sido objeto de dos o más transmisiones en un período máximo de 10 años.</p> <p>Reversión de bienes aportados a patrimonios protegidos.</p>	<p>Empresa familiar.</p> <p>Vivienda habitual.</p> <p>Explotaciones agrarias.</p>

CATALUÑA	ANDALUCÍA	ASTURIAS	CANTABRIA	LA RIOJA
<i>INTER-VIVOS</i>				
Empresa familiar. Explotaciones agrarias. Patrimonio Histórico o Cultural. Fundaciones y asociaciones de interés general. Cantidadades donadas a favor de descendientes para la constitución o adquisición de su primera empresa o negocio profesional, o para la adquisición de sus primeras participaciones en entidades. Donaciones de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual del descendiente o donaciones de cantidadades para la adquisición de la primera vivienda. Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad.	Empresa familiar. Explotaciones agrarias. Cantidadades donadas a favor de descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual. Cantidadades donadas para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, hasta un máximo de 1.000.000 €.	Empresa familiar. Explotaciones agrarias. Constitución empresas. Donaciones para adquirir la primera vivienda habitual. Bienes destinados a la constitución, ampliación o adquisición en su totalidad de una empresa o negocio profesional.	Empresa familiar. Patrimonio Histórico o Cultural. Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.	Empresa familiar. Explotaciones agrarias. Donaciones objeto de micromecenazgo.

Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia.

Tabla V.A2 (Continuación)
Reducciones Base Imponible: Normativa por CCAA (2021)

MURCIA	C. VALENCIANA	ARAGÓN	CASTILLA-LA MANCHA	CASTILLA Y LEÓN
MORTIS CAUSA				
PARENTESCO				
Ninguna normativa específica.	<i>Grupo I:</i> 100.000€ más 8.000€ por cada año menor de 21 con límite máximo de 156.000€. <i>Grupo II:</i> 100.000€.	Hermanos: 15.000€. Hijos menores de edad: 100% máximo de 3.000.000€. Cónyuge, ascendientes y descendientes: 100% de la base imponible con requisitos	Ninguna normativa específica.	<i>Grupo I:</i> 60.000€ más 6.000€ por cada año menor de 21. <i>Grupo II:</i> 60.000€. Reducción variable cónyuge, descendientes, adoptados, adoptantes y ascendientes.
DISCAPACIDAD				
	Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 120.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 240.000€.	Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 100%.	Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 125.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 225.000€.	Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 125.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 225.000€.
MEJORAS REDUCCIONES/REDUCCIONES PROPLAS				
Empresa familiar. Patrimonio Histórico o Cultural.	Empresa familiar. Vivienda habitual. Finca rústica. Explotaciones agrarias y sus elementos y empresas agrícolas. Patrimonio Histórico o Cultural.	Empresa familiar. Vivienda habitual. Adquisiciones destinadas a la creación de empresas y empleo. Causante fallecido por actos de terrorismo o violencia de género.	Empresa familiar.	Empresa familiar. Explotaciones agrarias. Patrimonio Histórico o Cultural. Indemnizaciones a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico. Prestaciones públicas extraordinarias actos de terrorismo percibidas por los herederos. Causante o adquirente sean víctimas del terrorismo o causante sea víctima de violencia de género.
INTER-VIVOS				
Empresa familiar. Patrimonio Histórico o Cultural. Donación de una vivienda, dinero o solar para su construcción radicada en el municipio de Lorca. Donaciones a sujetos pasivos de Lorca para adquisición o constitución de empresas de economía social o participación en su capital social. Donaciones para rehabilitación y reconstrucción de locales de negocio en Lorca dañados por sismos.	Parentesco. Discapacidad. Empresa familiar. Explotación agraria y empresa agrícola. Donaciones dinerarias para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Donaciones dinerarias a favor de mujeres víctimas de violencia de género para la adquisición de una vivienda habitual.	Empresa familiar. Parentesco. Cantidades donadas para la adquisición de primera vivienda habitual a favor de los hijos. Adquisiciones destinadas a la creación de empresas y empleo.	Empresa familiar. Patrimonio Histórico o Cultural.	Empresa familiar. Donaciones de empresa individual o negocio profesional y donaciones dinerarias destinada a su constitución o ampliación. Donaciones al patrimonio de discapacitados. Donaciones de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual. Donaciones realizadas a víctimas del terrorismo.

Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia.

Tabla V.A2 (Continuación)
Reducciones Base Imponible: Normativa por CCAA (2021)

CANARIAS	EXTREMADURA	GALICIA	ISLAS BALEARES	MADRID
MORTIS CAUSA				
PARENTESCO				
<i>Grupo I:</i> 100% con límites según edad. <i>Grupo II:</i> Cónyuge: 40.400€. Hijos o adoptados: 23.125€. Resto de descendientes: 18.500€. Ascendientes o adoptantes: 18.500€. <i>Grupo III:</i> 9.300€.	<i>Grupo I:</i> 18.000€ más 6.000€ por cada año menos de 21, límite 70.000€.	<i>Grupo I:</i> 1.000.000€, más 100.000€ por cada año menos de 21, límite 1.500.000€. <i>Grupo II:</i> 1.000.000€. <i>Grupo III:</i> variable.	<i>Grupo I:</i> 25.000 y 6.250€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, con el límite de 50.000€. <i>Grupo II:</i> 25.000€. <i>Grupo III:</i> 8.000€. <i>Grupo IV:</i> 1.000€.	<i>Grupo I:</i> 16.000€, más 4.000€ por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente con un máximo de 48.000€. <i>Grupo II:</i> 16.000€. <i>Grupo III:</i> 8.000€.
DISCAPACIDAD				
Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 72.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 400.000€.	Grado de minusvalía igual o superior al 33% e inferior al-50%: 60.000€. Grado de minusvalía igual o superior 50% e inferior al 65%: 120.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 180.000€.	Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 150.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: - 300.000€. - 100% con requisitos (pertenencia Grupo I y II y patrimonio preexistente ≤ 3.000.000€).	Grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 33%: 48.000€. Grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65%: 300.000€. Grado de minusvalía psíquica igual o superior al 33%: 300.000€.	Grado de minusvalía igual o superior al 33%: 55.000€. Grado de minusvalía igual o superior al 65%: 153.000€.
TERCERA EDAD				
Personas de 75 años o más: 125.000€.				
MEJORAS REDUCCIONES/REDUCCIONES PROPLAS				
Empresa familiar. Seguros de vida. Vivienda habitual. Fincas rústicas. Patrimonio Histórico o Cultural. Mejora de la reducción estatal por sobreimposición decenal.	Empresa familiar. Explotaciones agrarias. La adquisición por hijos y descendientes de cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional en Galicia. Indemnización a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico. Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.	Empresa familiar. Vivienda habitual. Fincas forestales. Explotaciones agrarias. La adquisición por hijos y descendientes de cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional en Galicia. Indemnización a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico. Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.	Empresa familiar. Seguros de vida. Vivienda habitual. Patrimonio Histórico o Cultural. Terrenos situados en áreas de suelo rústico protegido, áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental. Dinero destinado a la creación de nuevas empresas y a la creación de empleo. Bienes culturales que se destinan a la creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico. Bienes que se destinan a la creación de una empresa deportiva. Bienes que hayan sido objeto de dos o más transmisiones en un período máximo de 12 años.	Empresa familiar. Seguros de vida. Vivienda habitual. Mejora de la reducción estatal por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural. Indemnizaciones a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico. Prestaciones públicas extraordinarias actos de terrorismo percibidas por los herederos.

CANARIAS	EXTREMADURA	GALICIA	ISLAS BALEARES	MADRID
INTER-VIVOS				
Empresa familiar. Cantidades dinerarias destinadas a la rehabilitación de vivienda habitual. Cantidades dinerarias para la constitución o adquisición de una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades. Aportación a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.	Empresa familiar. Explotación agraria. Donación de una vivienda habitual, dinero para su adquisición o solar para su construcción. Donación inmueble para negocios o de dinero para la constitución o ampliación de capital de una empresa individual o negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades. Cantidades destinadas a formación.	Empresa familiar. Fincas forestales. Cantidades dinerarias para la adquisición de una vivienda habitual. Explotación agraria y sus elementos. Donación a hijos y descendientes de cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional.	Empresa familiar. Patrimonio Histórico o Cultural. Donación de inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual. Donación dineraria para la adquisición de la primera vivienda habitual. Aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad. Donación para creación de nuevas empresas y creación de empleo. Donaciones dinerarias para creación de una empresa cultural, científica o de desarrollo tecnológico. Donaciones dinerarias para creación de una empresa deportiva.	Donaciones dinerarias destinadas a: – Adquisición de vivienda habitual. – Acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades. – Bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o un negocio profesional.

Fuente: Ministerio de Hacienda. Elaboración propia.

Glosario

AAPP	Administraciones Pùblicas
ACE	<i>Allowance for Corporate Equity</i>
ACEA	Asociación Europea de Fabricantes de Automóviles
ADI	Asistencia Digital Integral
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEOI	Intercambio Automático de Información
AIReF	Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
AMAT	Agenzia di la Mobilità, Ambiente e Territorio
Art(s)	Artículo(s)
ATAD	<i>Anti Tax Avoidance Directive</i>
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BEFIT	<i>Business Europe Framework Income Taxation</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BIC	Base Imponible Consolidada
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
BIN(s)	Base(s) Imponible(s) Negativa(s)
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
CAE	Coste Anual Equivalente
CbC Report	Informe País por País (<i>Country by Country Report</i>)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCLL	Corporaciones Locales
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CDI(s)	Convenio(s) para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CERMFA	Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica
CERMFL	Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local
CERSTE	Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español
CETE	Comisión de Expertos de Transición Energética
CIRCE	Centro de Información y Red de Creación de Empresas
CFA	Comité de Asuntos Fiscales
CFC	Sociedad Extranjera Controlada (<i>Controlled Foreign Company</i>)
CH ₄	Metano
CIM	Cuota Íntegra Minorada

CIS	Centro de Investigaciones Sociológicas
CN	Contabilidad Nacional
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CNN	Importe Neto de la Cifra de Negocios
CO	Monóxido de Carbono
CORES	Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos
CORSIA	<i>Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation</i>
COV	Compuestos Orgánicos Volátiles
COVDM	Compuestos Orgánicos Volátiles Distintos del Metano
CO ₂	Dióxido de carbono
CR	Canon de Regulación
CSS	Cotizaciones a la Seguridad Social
DA	Disposición Adicional
DAC	Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (<i>Directive of Administrative Cooperation</i>)
DEBRA	<i>Debt Equity Bias Reduction Allowance</i>
DFE	Directiva de Fiscalidad Energética
DGOJ	Dirección General de Ordenación del Juego
DGT	Dirección General de Tráfico
DGT	Dirección General de Tributos
DLT	<i>Distributed Ledger Technology</i>
DMA	Directiva Marco del Agua
DMR	Directiva Marco de Residuos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DT	Disposición Transitoria
DUE	Documento Único Electrónico
ECV	Encuesta de Condiciones de Vida
ED	Estimación Directa
EDF	<i>Environmental Defense Fund</i>
EEA	<i>European Environment Agency</i>
EEE	Espacio Económico Europeo
EEEC	Estrategia Española de Economía Circular
EE.UU.	Estados Unidos de América
EFF	Encuesta Financiera de las Familias
EITC	<i>Earned Income Tax Credit</i>
ENRESA	Empresa Nacional de Residuos Radiactivos
EO	Estimación Objetiva

EOIR	Intercambio de Información Previa Solicitud
EP	Establecimiento Permanente
EPF	Encuesta de Presupuestos Familiares
EPIC	<i>Environmental Policy and Individual Behaviour Change</i>
ERD	Empresa de Reducida Dimensión
ETVE(s)	Entidad(es) de Tenencia de Valores Extranjeros
EU ETS	Mercado Europeo de Comercio de Emisiones
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
FIFO	<i>First In First Out</i>
FJ	Fundamento Jurídico
FMI	Fondo Monetario Internacional
FNSSE	Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico
GEI	Gases de Efecto Invernadero
GRG	<i>Gross Gaming Revenue</i>
GJ	Gigajulios
GLOBE	<i>Global anti-Base Erosion rules</i>
GLP	Gas Licuado del Petróleo
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
I+D+i	Investigación, Desarrollo e Innovación
IaaS	Infraestructura como Servicio
IACNRR	Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IATA	<i>International Air Transport Association</i>
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAA	Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAO	International Civil Aviation Organization
ICAP	<i>International Compliance Assurance Programme</i>
ICO	<i>Initial Coin Offering</i>
IDAE	Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía
IE	Impuesto Especial
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IEDVIR	Impuesto Estatal sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Cincineración de Residuos
IEE	Impuesto Especial sobre la Electricidad
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IEH	Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IEPNR	Impuesto sobre los Envases de Plástico no Reutilizables
IGFEI	Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIC	Institución de Inversión Colectiva
IISD	<i>International Institute for Sustainable Development</i>
IIVTNU	Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IM	Convenio/Instrumento Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios
IMV	Ingreso Mínimo Vital
INE	Instituto Nacional de Estadística
IOSS	<i>Import One Stop Shop</i>
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IPCNRR	Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos
IPN	Impuesto sobre el Patrimonio Neto
IRC	Índice de Riesgo Climático Global
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISFL	Instituciones Sin Fines de Lucro
IT	Innovación Tecnológica
ITPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
IVPEE	Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
kg	Kilogramos
kl	1.000 litros
km	Kilómetros
l	Litros
LCCTE	Ley de Cambio Climático y Transición Energética
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOEPSF	Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRySC	Ley de Residuos y Suelos Contaminados
LSE	Ley del Sector Eléctrico
LVGAE	Libro Verde de la Gobernanza del Agua en España
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.
MC ONU	Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
MiCA	<i>Markets in Crypto-Assets</i>
MITECO	Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico
MNA	Enfoque del nexo
MNE(s)	Empresa(s) Multinacional(es) (<i>Multinational Enterprises</i>)
MOSS	<i>Mini One Stop Shop</i>
Mtep	Millones de Toneladas Equivalentes de Petróleo
MWh	Megavatios hora
n.d.	No Disponible
NECP	Plan Nacional de Energía y Clima
NEDC	<i>New European Driving Cicle</i>
NFT	<i>Non Fungible Token</i>
NH ₃	Amoníaco
NIF	Número de Identificación Fiscal
NOx	Óxidos de Nitrógeno
No R	No Residencial
N ₂ O	Óxido nitroso
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OCU	Organización de Consumidores y Usuarios
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OFR	Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos
OMC:	Organización Mundial del Comercio
OMS	Organización Mundial de la Salud
ONFI	Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional
ONU	Organización de Naciones Unidas
OSS	<i>One Stop Shop</i>
PaaS	Plataforma como Servicio
PAC	Política Agraria Común
PAE	Puntos de Atención al Emprendedor
PB	<i>Patent Box</i>

PEMAR	Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PGRR	Plan General de Residuos Radiactivos
PIB	Producto Interior Bruto
PM _{2,5}	Materia Particulada 2,5
PNB	Producto Nacional Bruto
PNIEC	Plan Nacional Integrado de Energía y Clima
pp	Puntos
PRTR	Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia
PYME(s)	Pequeña(s) y Mediana(s) Empresa(s)
P2P	<i>Peer to Peer</i>
RAP	Responsabilidad Ampliada del Productor
RC	Resultado Contable
RD	Real Decreto
RDLvo	Real Decreto Legislativo
REAGP	Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca
RECORE	Renovables, Cogeneración y Residuos
REDEME	Régimen de Devolución Mensual del IVA
REE	Red Eléctrica de España
REGE	Régimen Especial de Grupo de Entidades
REIT	<i>Real Estate Investment Trust</i>
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RTVE	Radio Televisión Española
SA	Sociedad Anónima
SaaS	Software como Servicio
SDDR	Sistemas de Depósito, Devolución y Retorno de Envases y Residuos de Envases
SETE	Servicios de Estudios Tributarios y Estadística
SICAV	Sociedades de Inversión Colectiva de Activos Variables
SII	Suministro Inmediato de Información
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTJUE	Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
t	Tonelada
TC	Tribunal Constitucional

TEA	Actividad Emprendedora Total
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLA	Texto Refundido de la Ley de Aguas
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
TRLITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
TS	Tribunal Supremo
TUA	Tarifa de Utilización de Agua
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UE-15	Los países de la Unión Europea entre el 1 de enero de 1995 y el 30 de abril de 2004
UE-27	Los 27 países que forman parte actualmente de la Unión Europea
UE-28	Los 28 países integrantes de la Unión Europea hasta el 31 de enero de 2020
UNCTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
UNEP	<i>United Nations Environmental Programme</i>
UNESA	Asociación Española de la Industria Eléctrica
URGGE	Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas
USD	Dólar estadounidense
UTE	Unión Temporal de Empresas
VAB	Valor Agregado Bruto
<i>Vid.</i>	Véase
vkm	Vehículos-kilómetro
VMT	Vehículos de Tracción Mecánica
VTC	Vehículo de Transporte con Conductor
WLTP	<i>Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure</i>

Referencias

- Aassve, A., Cottini, E. y Vitali, A. (2013), “Youth prospects in a time of economic recession”, *Demographic Research*, 29, article 36, 949-962 (<https://doi.org/10.4054/DemRes.2013.29.36>).
- ACEA-European Automobile Manufacturers’ Association (2021a), *ACEA Tax Guide 2021* (https://www.acea.auto/files/ACEA_Tax_Guide_2021.pdf).
- ACEA-European Automobile Manufacturers’ Association (2021b), *Motor vehicle registrations in Europe 1990-2020, by country* (<https://www.acea.auto/figure/motor-vehicle-registrations-in-europe-since-1990-by-country/>).
- Acemoglu, D. y Restrepo, P. (2020), “Robots and jobs: Evidence from US labor markets”, *Journal of Political Economy*, 128 (6), 2188-2244 (<https://doi.org/10.1086/705716>).
- Acemoglu, D. y Restrepo, P. (2022), “Demographics and automation”, *The Review of Economic Studies*, 89 (1), 1-44 (<https://doi.org/10.1093/restud/rdab031>).
- Adame Martínez, F. D. (2020), *Análisis de la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía, Sevilla (https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf).
- Adermon, A., Lindahl, M. y Waldenström, D. (2018), “Intergenerational Wealth Mobility and the Role of Inheritance: Evidence from Multiple Generations”, *The Economic Journal*, 128 (612), F482-F513 (<https://doi.org/10.1111/eco.12535>).
- Adigital [Asociación Española de la Economía Digital] y AFI [Analistas Financieros Internacionales] (2020), “Importancia económica de las plataformas digitales de delivery y perfil de los repartidores en España” (<https://www.adigital.org/media/importancia-economica-de-las-plataformas-digitales-de-delivery-y-perfil-de-los-repartidores-en-espana.pdf>).
- Advani, A. y Tarrant, H. (2020), “Behavioural responses to a wealth tax”, *Wealth Tax Commission, Evidence Paper 5* (<https://dx.doi.org/10.47445/105>).
- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022a), *Estadísticas de los declarantes del IRPF* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml).
- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022b), *Estadística por partidas del Impuesto sobre el Valor Añadido* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_el_Valor_Añadido.shtml).
- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022c), *Informes anuales de recaudación tributaria* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml).
- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022d), *Estadísticas del Impuesto sobre Matriculación de Vehículos Automóviles* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_del_Impuesto_sobre_Matriculacion_de_Vehiculos_Automoviles.shtml).
- AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022e), *Estadísticas por partidas del Impuesto sobre Sociedades* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml).

AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022f), *Cuentas anuales consolidadas del Impuesto sobre Sociedades* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas_Anuales_Consolidadas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml).

AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022g), *Cuentas anuales no consolidadas del Impuesto sobre Sociedades* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas_Anuales_No_Consolidadas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml).

Agència de Residus de Catalunya (2010), *Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales*, Agència de Residus de Catalunya, Barcelona (https://docs.wixstatic.com/ugd/41d330_cdea77beb6e44ff98389aaa306773134.pdf).

Agrawal, A., Rosell, C. y Simcoe, T. (2020a), “Tax Credits and Small Firm R&D Spending”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 12(2): 1-21.

Agrawal, D. R. y Foremny, D. (2019), “Relocation of the Rich: Migration in Response to Top Tax Rate Changes from Spanish Reforms”, *The Review of Economics and Statistics*, 101(2): 214-232.

Agrawal, D. R., Foremny, D. y Martínez-Toledano, C. (2020b), “Paraísos fiscales, wealth taxation, and mobility”, Institut d’Economia de Barcelona (IEB) *Working Paper* 2020/15 (<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3676031>).

Agulló Agüero, A. (1983), “Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 37, 23-60.

AIReF-Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020), *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*, AIReF (https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf).

AIReF-Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2021), *Informe sobre la Actualización del Programa de Estabilidad 2021-2024*, AIReF (<https://www.airef.es/wp-content/uploads/2021/05/APE/Infome-APE-2021-2024--.pdf>).

Aksoy, Y., Basso, H. S., Smith, R. P. y Grasl, T. (2019), “Demographic Structure and Macroeconomic Trends”, *American Economic Journal: Macroeconomics*, 11 (1), 193-222 (<https://doi.org/10.1257/mac.20170114>).

Alesina, A. y La Ferrara, E. (2005), “Ethnic Diversity and Economic Performance”, *Journal of Economic Literature*, 43 (3): 762-800 (<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/002205105774431243>).

Almudí Cid, J. M. (2021), “La fiscalidad de los criptoactivos”, en Barrios Andrés (dir.), 251-270.

Almunia Candela, M., Harju, J.; Kotakorpi, K., Tukiainen, J. y Verho, J. (2019), “Expanding access to administrative data: the case of tax authorities in Finland and the UK”, *International Tax and Public Finance*, 26(3), 661-676 (<https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-018-9525-0>).

Almunia Candela, M. y López Rodríguez, D. (2018), “Under the radar: The effects of monitoring firms on tax compliance”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 10 (1), 1-38 (<https://doi.org/10.1257/pol.20160229>).

Almunia Candela, M. y Rey Biel, P. (2020), *Por un cambio de cultura en la gestión de los datos en España: una propuesta de reforma*, Centro de Políticas Económicas EsadeEcPol, Insight 17 (<https://www.esade.edu/ecpol/es/publicaciones/esadeecpol-insight-datos/>).

- Alstadsæter, A., Johannsen, N. y Zucman, G. (2018), “Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality”, *Journal of Public Economics*, 162, 89-100 (<https://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2018.pdf>).
- Alstadsæter, A., Johannsen, N. y Zucman, G. (2019), “Tax evasion and inequality”, *American Economic Review*, 109(6), 2073-2103 (<https://dx.doi.org/10.1257/aer.20172043>).
- Altozano García-Figueras, H. (2021), “Derecho de la energía: principios generales y conceptos jurídicos indeterminados. Redes”, en López-Ibor Mayor *et al.* (dirs.).
- Alvaredo, F., Chancel, L., Piketty, T.; Saez, E. y Zucman, G. (2018), *World Inequality Report 2018*, World Inequality Lab (<https://wir2018.wid.world/files/download/wir2018-full-report-english.pdf>) (Resumen ejecutivo en español: <https://wir2018.wid.world/files/download/wir2018-summary-spanish.pdf>).
- AMAT-Agenzia di la Mobilitá, Ambiente e Territorio (2012), *Monitoraggio Area C. Sintesi Risultati al 30 Settembre 2012. Traffico e composizione del parco veicolare*, AMAT (http://www.eltis.org/sites/default/files/case-studies/documents/2012-10-22_sintesi_risultati_al_30_settembre_2012_1.pdf).
- Anderson, B., Cammeraat, E., Dechezlepetre, A., Dressler, L., Gonze, N., Lalanne, G., Guilhoto, J. M. y Theodoropoulos, K. (2021), “Policies for a climate-neutral industry. Lessons from the Netherlands”, *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers* 108 (<https://doi.org/10.1787/a3a1f953-en>).
- Anderson, P. y Baumberg, G. (2006), *Alcohol in Europe*, Institute of Alcohol Studies, London.
- ANEFA-Asociación Nacional de Empresarios Fabricantes de Áridos (2021), *El sector de los áridos en 2019 y perspectivas 2020* (<https://www.aridos.org/el-sector-de-los-aridos-en-2019-y-perspectivas-2020/>).
- Anghel, B., Basso, H., Bover Hidiroglu, O., Casado García, J. M., Hospido Quintana, L., Izquierdo Peinado, M., Kataryniuk, I. A., Lacuesta Gabarain, A., Montero Montero, J. M. y Vozmediano Peraita, E. (2018a), “Income, consumption and wealth inequality in Spain”, *SERIES. Journal of the Spanish Economic Association*, 9 (4), 351-387 (<https://doi.org/10.1007/s13209-018-0185-1>).
- Anghel, B., Basso, H., Bover Hidiroglu, O., Casado García, J. M., Hospido Quintana, L., Izquierdo Peinado, M., Kataryniuk, I. A., Lacuesta Gabarain, A., Montero Montero, J. M. y Vozmediano Peraita, E. (2018b), “La desigualdad de la renta, el consumo y la riqueza en España”, Banco de España, *Documentos ocasionales* 1806 (<https://repositorio.bde.es/handle/123456789/8774>).
- Aranda Álvarez, E. (dir.) (2020), *Las implicaciones constitucionales de la gobernanza económica europea*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- Arcarons Bullrich, J. y Calonge Ramírez, S. (2007), “Imposición sobre la riqueza: evaluación y microsimulación del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 4-2007 (*Las balanzas fiscales personales*), 231-259 (<https://www.ieemadrid.es/producto/las-balanzas-fiscales-personales/>).
- Arellano, C., Bai, Y. y Mihalache, G. (2021), “Deadly Debt Crises: COVID-19 in Emerging Markets”, (<http://www.cristinaarellano.com/research>).
- Arena, M. P. y Roper, A. H. (2010), “The effect of taxes on multinational debt location”, *Journal of Corporate Finance*, 16 (5), 637-654 (<https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.07.006>).
- Ariely, D. (2012), *The (honest) truth about dishonesty: how we lie to everyone - Especially ourselves*, HarperCollins.
- Ariño Ortiz, G. (2021), “El nuevo modelo regulatorio de la transición (reglas permanentes y prescripciones nuevas)”, en López-Ibor Mayor *et al.* (dirs.).

- Arrondel, L. (2013), “Are ‘daddy’s boys’ just as rich as daddy? The transmission of values between generations”, *The Journal of Economic Inequality*, 11, 439-471 (<https://doi.org/10.1007/s10888-012-9230-7>).
- Arrow, K. (1950), “A Difficulty in the Concept of Social Welfare”, *The Journal of Political Economy*, 58 (4), 328-346 (<https://www.jstor.org/stable/1828886>).
- Arts, W. y Gelissen, J. (2001), “Welfare States, Solidarity and Justice Principles: Does the Type Really Matter?”, *Acta Sociologica*, 44 (4), 283-299 (<https://www.jstor.org/stable/4194894>).
- Arulampalam, W., Bond, S. R., Devereux, M. P. y Guceri, I. (2021), “How important are company losses? Taxation of loss-makers and their responses”, *CBT research paper* in progress.
- Ashiabor, H., Milne, J. E. y Andersen, M. S. (eds.) (2021), *Environmental Taxation in the Pandemic Era. Opportunities and challenges*, Edward Elgar Publishing (<https://doi.org/10.4337/9781800888517>).
- Atkinson, A. B. (2015), *Inequality: what can be done?* Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Atkinson, A. B. y Bourguignon, F. (2015), *Handbook of Income Distribution*, 2B, North Holland.
- Auerbach, A. J., Chetty, R., Feldstein, M. y Saez, E. (eds.) (2013), *Handbook of Public Economics*, volume 5, North-Holland, Amsterdam.
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P. y Simpson, H. (2010), “Taxing Corporate Income”, en Mirrlees *et al.* (eds.), cap. 9, 837-893 (<https://ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch9.pdf>).
- Auerbach, A. J. y Feldstein, M. (eds.) (2002), *Handbook of Public Economics*, volume 3, Elsevier.
- Autor, D., Dorn, D., Katz, L., Patterson, C. y Reenen, J. V. (2020), “The fall of the labor share and the rise of superstar firms”, *The Quarterly Journal of Economics*, 135 (2), 645-709 (<https://doi.org/10.1093/qje/qja004>).
- Ayala Cañón, L. y Cantó Sánchez, O. (2018), “The driving forces of rising inequality in Spain: Is there more to it than a deep worsening of low-income households’ living standards?”, en Nolan (ed.), cap. 10 (<https://doi.org/10.1093/oso/9780198807032.003.0010>).
- Ayala Cañón, L. y Cantó Sánchez, O. (2020), “Los efectos redistributivos de las prestaciones sociales y los impuestos: un estado de la cuestión”, Observatorio Social de la Caixa, *Informes sobre economía distributiva* (https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/documents/22890/281801/Redistribucion_Estadodelacuestion_CAST_21GN_C.pdf/231514fb-88b2-f09c-585d-26eb7810a344?t=1589277553173).
- Ayala Cañón, L. y Cantó Sánchez, O. (2022), “Radiografía de medio siglo de desigualdad en España”. Proyecto *Desigualdad y Pacto social* (Informe-01). Observatorio Social, Fundación La Caixa, Palma. (https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/documents/22890/492074/T01_ID_ES_AyalaC_ant%C3%B3.pdf/a0746431-109f-e009-6c77-296c378f0438?t=1642072938395).
- Ayala Cañón, L., Cantó Sánchez, O., Martínez López, R., Navarro Ruiz, C. y Romaguera de la Cruz, M. (2019), “Mercado de trabajo”, Observatorio Social de la Caixa, Informes sobre necesidades sociales (https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/mercado-trabajo?_ga=2.260826701.1563640133.1642552547-926419900.1642387573).
- Ayala Cañón, L., Cantó Sánchez, O., Martínez López, R., Navarro Ruiz, C. y Romaguera de la Cruz, M. (2020), “Análisis de las necesidades sociales de la juventud”, Observatorio Social de la Caixa, *Informes*

- sobre necesidades sociales (https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/documents/22890/278382/INF_6_CAST_2JUVENTUD_Mayo.pdf/61e30cf0-1fe4-972f-2d6a-b87825bd9881).
- Ayala Cañón, L. y Ruiz-Huerta Carbonell, J. (dirs.) (2018), *3er Informe sobre la desigualdad en España*, Fundación Alternativas (https://www.fundacionalternativas.org/storage/publicaciones_archivos/7bf74f1063903096d6b8d1b84302da1a.pdf).
- Ayllon, S. (2015), “Youth poverty, employment and leaving the parental home in Europe”, *The Review of Income and Wealth*, 61 (4), 651-676 (<https://doi.org/10.1111/roiw.12122>).
- Azpitarre Raposeiras, F. (2010), “The household wealth distribution in Spain: The role of housing and financial wealth”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 194 (3), 65-90 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/hpe/194_Art3.pdf).
- Bach, S., Evert, J., Gorgels, S., Hönicke, J., Holzmann, S., Kuttler, F. y Ruf, Y. (2021), “VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers”, en European Parliamentary Research Service (EPRS), *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for business and on consumers. European implementation assessment, Part II*, EPRS (<https://doi.org/10.2861/76928>).
- Balestra, C. y Tonkin, R. (2018), “Inequalities in household wealth across OECD countries: Evidence from the OECD Wealth Distribution Database”, *OECD Statistics Working Paper* 2018/01 (<https://doi.org/10.1787/7e1bf673-en>).
- Banco de España (2019), “Consecuencias económicas de los cambios demográficos”, en Banco de España, *Informe Anual 2018*, cap. 4, 227-272 (<https://repositorio.bde.es/handle/123456789/10080>).
- Banco de España y Comisión Nacional del Mercado de Valores - CNMV (9 de febrero de 2021), *Comunicado conjunto de la CNMV y del Banco de España sobre el riesgo de las criptomonedas como inversión* (<https://www.cnmv.es/Portal/verDoc.axd?t=%7Be14ce903-5161-4316-a480-eb1916b85084%7D>).
- Banks, J. y Diamond, P. (2010), “The base for direct taxation”, en Mirrlees *et al.* (Eds.), cap. 6, 548-655 (<https://ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch6.pdf>).
- Baraké, M.; Chouc, P. E.; Neef, T. y Zucman, G. (2021), “Revenue effects of the Global Minimum Tax: Country-by-country estimates”, *EU Tax Observatory Note* no. 2 (October), (<https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/10>Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021.pdf>).
- Baranzini, A. y Carattini, S. (2017), ‘Effectiveness, earmarking and labeling: testing the acceptability of carbon taxes with survey data”, *Environmental Economics and Policy Studies*, 19 (1), 197-227 (<http://doi.org/10.1007/s10018-016-0144-7>).
- Barberán Lahuerta, M. A. y Melguizo Garde, M. (2007), “Aplicación autonómica y funcionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Un estudio de las reformas realizadas en la CCAA de Aragón”, *XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales*, Santander, España (<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3137272.pdf>).
- Barrios Andrés, M. (dir.) (2021), *Criptoactivos. Retos y desafíos normativos*, Wouters Kluwer España (https://www.moisesbarrio.es/libro/criptoactivos-retos-desafios-normativos_9788418662089).

- Barrios Cobos, S., Fatica, S., Martínez López, D. y Mourre, G. (2018), “The fiscal effects of work-related tax expenditures in Europe”, *Public Finance Review*, 46 (5), 793-820 (<https://doi.org/10.1177/1091142116679729>).
- Bartels, C. y Neumann, D. (2021), “Redistribution and Insurance in Welfare States around the World”, *Scandinavian Journal of Economics*, 123 (4), 1116-1158 (<https://doi.org/10.1111/sjoe.12449>).
- Basso, H. S. y Jimeno Serrano, J. F. (2021), “From secular stagnation to robocalypse? Implications of demographic and technological changes”, *Journal of Monetary Economics*, 117, 833-847 (<https://doi.org/10.1016/j.jmoneco.2020.06.004>).
- Bastani, S. y Waldenström, D. (2020), “How should capital be taxed?”, *Journal of Economic Surveys*, 34 (4), 812-846 (<https://doi.org/10.1111/joes.12380>).
- Becker, B. (2015), “Public R&D policies and private R&D investment: a survey of the empirical evidence”, *Journal of Economic Surveys*, 29 (5), 917-942. (<https://doi.org/10.1111/joes.12074>).
- Bel i Queralt, G. y Gradus, R. (2016), “Effects of unit-based pricing on household waste collection demand: a meta-regression analysis”, *Resource and Energy Economics*, 44, 169-182 (<https://doi.org/10.1016/j.reseneeco.2016.03.003>).
- Bénabou, R. y Ok, E. A. (2001), “Social Mobility and the Demand for Redistribution: The POUM Hypothesis”, *The Quarterly Journal of Economics*, 116 (2), 447-487, (<https://www.princeton.edu/~rbenabou/papers/d8zkmee3.pdf>).
- Bénassy-Quéré, A. y Weder di Mauro, B. (eds.), *Europe in the Time of Covid-19*, Centre for Economic Policy Research Press (https://voxeu.org/system/files/epublication/Europe_in_the_Time_of_Covid-19.pdf).
- Beukers, T., De Witte, B. y Kilpatrick, C. (eds.) (2017), *Constitutional change through euro-crisis law*, Cambridge University Press (<https://doi.org/10.1017/9781316877135>).
- Bi, H., Leeper, E. M. y Leith, C. (2013), “Uncertain fiscal consolidations”, *The Economic Journal*, 123 (566), F31-F63 (<https://doi.org/10.1111/ecoj.12011>).
- Bilbao Estrada, I. y Antón Antón, A. (dirs.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, Aranzadi Thomson Reuters.
- Bird, R. M. (1996), “Why tax corporations?”, Department of Finance of the Government of Canada, Technical Committee on Business Taxation, *Working paper 96-2* (<https://publications.gc.ca/collections/Collection/F21-4-96-2E.pdf>).
- Black, S. y Parry, I. (2021), “A post-crisis assessment of carbon taxation for members of the Coalition of Finance Ministers for Climate Action”, en Ashiabor, Milne y Andersen (eds.), 3-19 (<https://doi.org/10.4337/9781800888517.00008>).
- Blanchard, O. y Rodrik, D. (eds.) (2021), *Combating Inequality: Rethinking Government’s Role*, Cambridge, Mass.: MIT Press.
- Blanchard, O. y Tirole, J. (dirs.) (2021), *Major Future Economic Challenges. International Commission chaired by Olivier Blanchard and Jean Tirole*. France Stratégie (<https://www.strategie.gouv.fr/english-articles/major-future-economic-challenges-olivier-blanchard-and-jean-tirole>).

- Bloom, N., Van Reenen, J. y Williams, H. (2019), “A toolkit of policies to promote innovation”, *Journal of Economics Perspectives*, 33(3), 163-84.
- Bonhomme, S. y Hospido Quintana, L. (2016), “The Cycle of Earnings Inequality: Evidence from Spanish Social Security Data”, *The Economic Journal*, 127 (603), 1244-1278 (<https://doi.org/10.1111/ecoj.12368>).
- Bönke, T., Werder, M. y Westermeier, C. (2017), “How inheritances shape wealth distributions: An international comparison”, *Economics Letters*, 159, 217-220 (<https://doi.org/10.1016/j.econlet.2017.08.007>).
- Borbely, D. (2019), “A case study on Germany’s aviation tax using the synthetic control approach”, *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 126 (C), 377-395 (<https://doi.org/10.1016/j.tra.2019.06.017>).
- Borenstein, S. y Bushnell, J.B. (2021), “Headwinds and Tailwinds: Implications of Inefficient Retail Energy Pricing for Energy Substitution”, *National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper* 29118 (<https://doi.org/10.3386/w29118>).
- Boserup, S. H., Kopczuk, W. y Kreiner, C.T. (2014), *Intergenerational wealth mobility: Evidence from Danish wealth records of three generations*, University of Copenhagen, mimeo (<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.593.4714&rep=rep1&type=pdf>).
- Boston Consulting Group y The Network (2019), *Decoding Digital Talent*, <https://www.bcg.com/publications/2019/decoding-global-talent>.
- Brancaccio, G., Kalouptsidi, M. y Papageorgiou, T. (2021), “The Impact of Oil prices on World Trade”, *Boston College Working Papers in Economics* 1030 (<http://fmwww.bc.edu/EC-P/wp1030.pdf>).
- Brand, C., Anable, J. L. y Tran, M. (2013), “Accelerating the transformation to a low-carbon passenger transport system: the role of car purchase taxes, feebates, road taxes and scrappage incentives in the UK”, *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 49, 132-148 (<https://doi.org/10.1016/j.tra.2013.01.010>).
- Brandolini, A.; Magri, S. y Smeeding, T. (2010), “Asset-Based Measurement of Poverty”, *Temi di Discussione (Working Papers)* no. 775 (march), Banca d’Italia-Eurosistema (<https://doi.org/10.2139/ssrn.1670125>).
- Brueckner, M. y Lederman, D. (2015), “Effects of Income Inequality on Aggregate Output”, *World Bank Policy Research Working Paper* 2317 (<http://hdl.handle.net/10986/22203>).
- Brülhart, M., Gruber, J., Krapf, M. y Schmidheiny, K. (2021), “Behavioral Responses to Wealth Taxes: Evidence from Switzerland”, *American Economic Journal: Economic Policy* (forthcoming) (<http://www.hec.unil.ch/mbrulhar/papers/wealthtax.pdf>).
- Burriel Llombart, P., López Rodríguez, D. y Pérez García, J. J. (2017), “Evaluación macroeconómica de las reformas impositivas: aspectos metodológicos y algunas aplicaciones”, *Papeles de Economía Española*, 154, 265-288 (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_PEE/154art15.pdf).
- Calatrava, J., García Valiñas, M. A., Garrido, A. y González Gómez, F. (2015), “Water Pricing in Spain: Following the Footsteps of Somber Climate Change Projections”, en Dinar, A.; Pochat, V. y Albiac-

- Murillo, J. (eds.) (2015), *Water Pricing Experiences and Innovations*, Springer: Cham, Switzerland, 313-340.
- Cansino Muñoz-Repiso, J. M., Cardenete Flores, M. A., Ordóñez Sánchez, M. y Román Collado, R. F. (2018), “How strong might be a carbon tax on electricity consumption to reach spanish H2020 targets?”, en Leal Millán, Peris Ortiz y Leal Rodríguez (eds.), cap. 10 (https://doi.org/10.1007/978-3-319-57318-2_10).
- Cantó Sánchez, O. (2013a), “La capacidad redistributiva del sistema español de prestaciones e impuestos”, *Papeles de Economía Española*, 35 (*Crisis, desigualdad económica y mercado de trabajo en España*), 140-152 (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_PEE/135art10.pdf).
- Cantó Sánchez, O. (2013b), “El efecto redistributivo del impuesto sobre la renta y las prestaciones monetarias ante el incremento de la desigualdad de rentas”, *Presupuesto y Gasto Público*, 71, 153-170 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/71_09.pdf).
- Cantó Sánchez, O., Ayala, L., Adiego, M., Levy, H. y Paniagua, M. M. (2014). “Going regional: The effectiveness of different tax-benefit policies in combating child poverty in Spain”, in Dekkers, G, Keegan, M. y O'Donoghue, C. (eds.), *New Pathways in Microsimulation*, ASHGATE, chapter 12: 183-202, ISBN: 9781409469315.
- Cantó Sánchez, O. y De Agostini, P. (2017), “Evaluating the distributive impact of VAT reforms in Spain”, *XXIV Encuentro de Economía Pública*, Toledo, España (<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6121562.pdf>).
- Cantó Sánchez, O. y Sobas, A. (2020). *Los efectos redistributivos de las políticas familiares*, Observatorio Social La Caixa, Barcelona.
- Carattini, S., Baranzini, A. y Lalive, R. (2018), “Is Taxing Waste a Waste of Time? Evidence from a Supreme Court Decision”, *Ecological Economics*, 148, 131-151 (<https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2018.02.001>).
- Carpizo Bergareche, J. (2019), “La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones”, *Presupuesto y Gasto Público*, 97, 121-137 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/97_07.pdf).
- CEDEF-Centre de Documentation Économie Finances (2021), *Comment fonctionne le taxe malus sur les véhicules polluants?*, Ministère de l'Economie, des Finances, et de la Relance (<https://www.economie.gouv.fr/cedef/malus-vehicules-polluants>).
- CEETE-Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética (2018), *Análisis y Propuestas para la Descarbonización*, Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital (http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe_cexpertos_20180402_veditado.pdf).
- Cencerrado Millán, E. (2021), “Incentivos fiscales y justicia tributaria. Análisis de la exención de bienes afectos a actividades económica y determinadas participaciones en entidades contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio”, en Navarro Faure, A. (dir.) (2021), pp. 49-97 (<https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/118987/1/Incentivos-fiscales-y-justicia-tributaria.pdf>).
- CEPS [Centre for European Policy Studies] (2019), *EU Mobile Workers: A challenge to public finances? - Contribution for informal ECOFIN*, Bucharest, 5-6 april 2019, <https://www.ceps.eu/ceps-publications/eu-mobile-workerschallenge-public-finances/>.

CERMFA-Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica (2017), *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, Ministerio de Hacienda y Función Pública (https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf).

CERMFL-Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local (2017), *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local*, Ministerio de Hacienda y Función Pública (https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacionells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf).

CERSTE-Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>).

Chamizo González, J., Cano Montero, E. I. y Muñoz Colomina, C. I. (2018), “Does funding of waste services follow the polluter pays principle? The case of Spain”, *Journal of Cleaner Production*, 183 (4), 1054-1063 (<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.02.225>).

Chancel, L., Piketty, T., Saez, E. y Zucman, G. (2021), *World Inequality Report 2022*, World Inequality Lab (https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2021/12/WorldInequalityReport2022_Full_Report.pdf) (Resumen ejecutivo en español: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2021/12/Summary_WorldInequalityReport2022_Spanish.pdf).

Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.) (2012), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Civitas & Thomson Reuters.

Cingano, F. (2014), “Trends in income inequality and its impact on economic growth”, OECD Social, Employment and Migration Working Paper 163 (<https://doi.org/10.1787/1815199X>).

CIS-Centro de Investigaciones Sociológicas (2010), “Opinión pública y política fiscal (XXVII)-Avance de resultados”, *Estudio* no. 2841 (julio), (https://datos.cis.es/pdf/Es2841mar_A.pdf).

CIS-Centro de Investigaciones Sociológicas (2020), “Opinión pública y política fiscal (XXXVII)-Avance de resultados”, *Estudio* no. 3290 (julio), ([http://datos.cis.es/pdf/Es3290marMT_A.pdf](https://datos.cis.es/pdf/Es3290marMT_A.pdf)).

Clark, G. y Cummins, N. (2013), “Intergenerational mobility in England, 1858-2012. Wealth, Surnames, and Social Mobility”, London School of Economics and Political Science, Department of Economic History Working Paper 180/2013 (<http://eprints.lse.ac.uk/id/eprint/54513>).

Clemente Almendros, J. A. y Sogorb Mira, F. (2016), “The effect of taxes on the debt policy of Spanish listed companies”, *SERIES. Journal of the Spanish Economic Association*, 7 (3), 359-391 (<https://doi.org/10.1007/s13209-016-0147-4>).

Cloyne, J. (2013), “Discretionary Tax Changes and the Macroeconomy: New Narrative Evidence from the United Kingdom”, *American Economic Review*, 103 (4), 1507-1528 (<http://dx.doi.org/10.1257/aer.103.4.1507>).

CNMC-Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2020a), *Informe sobre la Liquidación definitiva de 2019 del Sector Eléctrico*, CNMC/LIQ/DE/007/20 (https://www.cnmc.es/sites/default/files/3289644_32.pdf).

CNMC-Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2020b), *Estudio sobre el impacto de las bonificaciones en los precios de los billetes aéreos en territorios no peninsulares*, E/CNMC/005/18 (https://www.cnmc.es/sites/default/files/2919176_29.pdf).

CNMC-Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2021a), *Estadística de productos petrolíferos*, CNMC, (<https://www.cnmc.es/estadistica/estadistica-de-productos-petroliferos-cnmc>).

CNMC-Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2021b), *Informe sobre Anteproyecto de Ley por la que se crea el Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico*, IPN/CNMC/050/20 (https://www.cnmc.es/sites/default/files/3334287_2.pdf).

Cnossen, S. (2020), “Modernizing the European VAT”, Center for Economic Studies (CESifo) *Working Paper* 8279 (https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp8279.pdf).

Cnossen, S. y Jacobs, B. (eds.) (2022), *Tax by design for the Netherlands*, Oxford University Press.

Colchero, M. A., Popkin, B. M., Rivera, J. A. y Ng, S. W. (2016), “Beverage purchases from stores in Mexico under the excise tax on sugar sweetened beverages: observational study”, *British Medical Journal*, 352, h6704 (<https://www.bmjjournals.org/content/bmjj/352/bmj.h6704.full.pdf>).

Comisión Europea (2009), *Comunicación referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido* [COM (2009) 325 final], Bruselas, 2 de julio (<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0325:FIN:ES:PDF>).

Comisión Europea (2010): *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, [COM(2010) 695 final], Bruselas, 1 de diciembre (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695&from=ES>).

Comisión Europea (2015), *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones [COM (2015) 0192 final], Bruselas, 6 de mayo (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=es>).

Comisión Europea (2016a), *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un Plan de acción sobre el IVA [(COM(2016) 148 final)], Bruselas, 7 de abril, (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN>).

Comisión Europea (2016b), *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones [COM(2016) 184 final], Bruselas, 2 de junio (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356&from=ES>).

Comisión Europea (2016c), Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades [COM(2016) 685 final], Estrasburgo, 25 de octubre (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF).

Comisión Europea (2019a), *Revisión de la Aplicación de la Normativa Medioambiental de la UE 2019. Informe de España*. Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Bruselas, 4 de abril [SWD(2019) 132 final]. https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf.

Comisión Europea (2020a), “Informe sobre España 2020”. Documento de trabajo de los servicios de la Comisión (Semestre europeo 2020). Bruselas, 26 de febrero [SWD (2020) 508 final]. https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2020-european_semester_country-report-spain_es.pdf.

Comisión Europea (2020b), *Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Bruselas, 11.3.2020 [COM(2020) 98 final] (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:2020:98:FIN>).

Comisión Europea (2020c), *Configurar el futuro digital de Europa*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones [COM(2020) 67 final], Bruselas, 19 de febrero (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0067&from=es>).

Comisión Europea (2020d), *Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM(2020) 312 final], Bruselas, 15 de julio (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e8467e73-c74b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0020.02/DOC_1&format=PDF).

Comisión Europea (2020e), “Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras”. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM(2020) 313 final], Bruselas, 15 de julio (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0313&from=ES>).

Comisión Europea (2021a), “Coordinación de las políticas económicas en 2021: superar la COVID-19, apoyar la recuperación y modernizar nuestra economía”. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones. Bruselas, 2 de junio [COM(2021) 500 final]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0500&from=DE>.

Comisión Europea (2021b), “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Bruselas, 18 de mayo [COM(2021) 251 final]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=ES>.

Comisión Europea (2021c), “«Objetivo 55»: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática”. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Bruselas, 14 de julio [COM(2021) 550 final] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0550&from=ES>.

Comisión Europea (2021d), *Bríjula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio Digital*. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones [(COM(2021) 118 final], Bruselas, 9 de marzo (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:12e835e2-81af-11eb-9ac9-01aa75ed71a1.0022.02/DOC_1&format=PDF).

Comisión Europea (2021e), Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición) [COM(2021) 563 final], Bruselas, julio (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:1b01af2a-e558-11eb-a1a5-01aa75ed71a1.0006.02/DOC_1&format=PDF).

Comité Económico y Social Europeo (2018), “Fiscalidad de la economía colaborativa. Análisis de posibles políticas impositivas ante el crecimiento de la economía colaborativa” (Dictamen exploratorio solicitado por la Presidencia estonia) [2018/C 081/09], *Diario Oficial de la Unión Europea* (2 de marzo), pp. C81/65-71 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017AE2946&from=ES>).

Consejo de la Unión Europea (2020), Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (DOUE 424, de 15.12.2020). <https://www.boe.es/doue/2020/424/L00001-00010.pdf>.

Convery, F.; McDonnell, S. y Ferreira, S. (2007), “The Most Popular Tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy”, *Environmental and Resource Economics*, 38, 1-11 (<https://doi.org/10.1007/s10640-006-9059-2>).

Cooper, G. (1979), *A Voluntary Tax? New Perspectives on Sophisticated Estate Tax Avoidance*, Brookings Institution Press.

Cordero González, E. M. (2017), *Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi.

CORES-Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos (2021), *Estadísticas* (<https://www.cores.es/es/estadisticas>).

Cremer, H. y Pestieau, P. (2009), “Riqueza e imposición sobre la transmisión de riqueza: una revisión”, *Conferencia Tax systems: whence and whither (recent evolution, current problems and future challenges)*, Málaga, España (9-11 de septiembre).

Cremer, H. y Pestieau, P. (2010a), “Riqueza e imposición sobre la transmisión de riqueza: una revisión”, *Papeles de Economía Española*, 125/126 (*Claves actuales de la fiscalidad del futuro*), 188-210 (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_PEE/125art12.pdf).

Cremer, H. y Pestieau, P. (2010b), “The economics of wealth transfer tax”, Center for Operations Research and Econometrics (CORE), *Discussion Paper* 2010/30 (https://cdn.uclouvain.be/public/Exports%20reddot/core/documents/coredp2010_30web.pdf).

Cubero Truyo, A. M. (dir.) (2018), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Cubero Truyo, A. M. y Toribio Bernárdez, L. (2019), “La preocupación de hacienda por controlar fiscalmente los ingresos de YouTube y la preocupación de los YouTubers por evitar el pago de impuestos”, en Mancinas Chávez, R. y Moya López, D. (coords.) (2019), pp. 106-107

Cusiné Sarroche, A., Chapatte Coromina, S. y Pellicer García, P. (2021), *Las Tasas de Residuos en España 2021*, Fundació ENT, Vilanova i la Geltrú (https://ent.cat/wp-content/uploads/2021/11/Tasas_2021.pdf).

D'Haultfoeuille, X., Givord, P. y Boutin, X. (2014), “The Environmental Effect of Green Taxation. The Case of the French Bonus/malus”, *The Economic Journal*, 124 (578), F444-F480 (<https://doi.org/10.1111/eco.12089>).

Dace, E., Bazbauers, G., Berzina, A. y Davidsen, P.I. (2014), “System dynamics model for analyzing effects of eco-design policy on packaging waste management system”, *Resources, Conservation and Recycling*, 87, 175-190 (<https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2014.04.004>).

- Danielsen, S. W. y Kuznetsova, E. (2015), “Environmental Impact and Sustainability in Aggregate Production and Use”, en Lollino *et al.* (eds.) (2015), 41-44 (https://doi.org/10.1007/978-3-319-09048-1_7).
- Davidson, N. M., Finck, M. y Infranca, J. J. (eds.) (2018), *The Cambridge Handbook of the Law of the Sharing Economy*, Cambridge University Press.
- De Bruyn, S., Bijleveld, M., De Graaff, L., Schep, E., Schrotten, A., Vergeer, R. y Ahdour, S. (2018), *Environmental Prices Handbook. EU28 version*, CE Delft, Delft (<https://cedelft.eu/publications/environmental-prices-handbook-eu28-version/>).
- De Grange Concha, L. y Troncoso Olchevskaia, R. (2011), “Impacts of vehicle restrictions on urban transport flows: the case of Santiago, Chile”, *Transport Policy*, 18, 862-869 (<https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2011.06.001>).
- De Jong, G., Schrotten, A., Van Essen, H., Otten, M. y Bucci, P. (2010), *Price sensitivity of European road freight transport. Towards a better understanding of existing results. A report for Transport & Environment*, Significance & CE Delft (https://www.transportenvironment.org/wp-content/uploads/2021/05/2010_07_price_sensitivity_road_freight_significance_ce.pdf).
- De la Feria, R. y Maffini, G. (2021), “The impact of digitalisation on personal income taxes”, *British Tax Review*, 2021 (2), 154-168 (<https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/236982/Rita%20de%20la%20Feria%20-%20Annex%20presentation.pdf>).
- De Loecker, J., Eeckhout, J. y Unger, G. (2020), “The rise of market power and the macroeconomic implications”, *The Quarterly Journal of Economics*, 135(2), 561-644 (<https://doi.org/10.1093/qje/qjz041>).
- De Nardi, M. (2004), “Wealth inequality and intergenerational links”, *Review of Economic Studies*, 71 (3), 743-768 (<https://doi.org/10.1111/j.1467-937X.2004.00302.x>).
- De Pablo Varona, J. C. (2018), “La fiscalidad de la financiación participativa ‘crowdfunding’”, en Varona Alabern (dir.) (2018), pp. 323-439.
- De Pablos Escobar, L. (2006), “Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Papeles de Trabajo*, no. 4/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2006_04.pdf).
- De Pablos Escobar, L. (2007), “Personal wealth taxes: The Inheritance and Gift Taxes and the Net Wealth Tax”, cap. 7 (pp. 241-290), en Martínez-Vázquez, J. y Sanz-Sanz, J. F. (eds.) (2007), *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Cheltenham: Edward Elgar.
- De Pablos Escobar, L. (2020), “La desigualdad social y la concentración de la riqueza. Fundamentos de la imposición sobre la riqueza personal en el siglo XXI”, en Martínez Vázquez y Lago Peñas (dirs.), 219-244 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/hp/2020_DesafiosDescentralizacion.pdf).
- De Pablos Escobar, L. y Martínez Torres, M. (2018), “La desigualdad de la riqueza y sus conexiones con la renta”, en Ayala Cañón y Ruiz-Huerta Carbonell (dirs.), 23-64 (https://www.fundacionalternativas.org/storage/publicaciones_archivos/7bf74f1063903096d6b8d1b84302da1a.pdf).
- Decoster, A., Loughrey, J., O'Donoghue, C. y Verwerft, D. (2010), “How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five European countries”, *Journal of Policy Analysis and Management*, 29(2), 326-350 (<https://doi.org/10.1002/pam.20494>).

- Del Alcázar Narváez, J. (2022), “El Impuesto sobre la Renta de no Residentes como vía para atracción de talento”, en Instituto de Estudios Económicos (ed.) (2022), *Libro Blanco para la Reforma Fiscal en España*, pp. 645-654.
- Dellinger, F. y Schratzenstaller, M. (2018), “An EU-wide Nuclear Power Tax: Rationale and Possible Effects”, *International Journal of Energy Economics and Policy*, 8 (6), 346-353 (<https://doi.org/10.32479/ijep.7064>).
- Devereux, M. P. (2019), “How Should Business Profit Be Taxed? Some Thoughts on Conceptual Developments During the Lifetime of the IFS”, *Fiscal Studies*, 40 (4), 591-619 (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1475-5890.12205>).
- Devereux, M. P.; Fuest, C. y Lockwood, B. (2015), “The Taxation of Foreign Profits: A Unified View”, en *Journal of Public Economics*, 125 (1), pp. 83-97 (<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.02.005>).
- Devereux, M. P. y Griffith, R. (1998), “Taxes and the location of production: evidence from a panel of U.S. multinationals”, *Journal of Public Economics*, 68 (3), 335-367 ([https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(98\)00014-0](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(98)00014-0)).
- Devereux, M. P. y Griffith, R. (1999), “The taxation of discrete investment choices”, *Institute for Fiscal Studies Working Paper Series W98/16 (Revision 2)*, London (<https://ifs.org.uk/wps/wp9816.pdf>).
- Devereux, M. P. y Griffith, R. (2003), “Evaluating tax policy for location decisions”, *International Tax and Public Finance*, 10, 107-126 (<https://doi.org/10.1023/A:1023364421914>).
- Devereux, M. P.; Güceri, I.; Simmler, M. y Tam, E. H. F. (2020), “Discretionary Fiscal Responses to the Covid-19 Pandemic”, *Oxford Review of Economic Policy*, 36 (S1), 225-241 (<http://hdl.handle.net/10.1093/oxrep/graa019>).
- Devereux, M. P., Lockwood, B. y Redoano, M. (2008), “Do countries compete over corporate tax rates?”, *Journal of Public Economics*, 92 (5-6), 1210-1235 (<https://warwick.ac.uk/fac/soc/economics/staff/mredoanocoppede/DevereuxLockwoodRedoano2008.pdf>).
- Devereux, M. P., Maffini, G. y Xing, J. (2018), “Corporate tax incentives and capital structure: new evidence from UK firm-level tax returns”, *Journal of Banking & Finance*, 88, 250-266 (<https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2017.12.004>).
- Devereux, M. P.; Vella, J. y Wardell-Burrus, H. (2022), “Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition”, Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief (January 14) (<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009002>).
- DGT-Dirección General de Tráfico (2021), *Series históricas. Parque de vehículos* (<https://www.org.dgt.es/es/seguridad-vial/estadisticas-e-indicadores/parque-vehiculos/series-historicas/>).
- Dharmapala, D., Slemrod, J. y Wilson, J. D. (2011), “Tax policy and the missing middle: optimal tax remittance with firm-level administrative costs”, *Journal of Public Economics*, 95 (9-10), 1036-1047 (<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.10.013>).
- Dherbécourt, C. (2017), *Peut-on éviter une société d'héritiers?*, France Stratégie (La note d'analyse 51) (https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/na_51-transmissions-ok_0.pdf).
- Di Pietro, A. y Lasarte Álvarez, F. J. (dirs.) (2012), *Observaciones al Libro verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Universidad Pablo de Olavide y Scuola Europea di Altis Studi Tributari dell'Università degli Studi di Bologna.

- Diamond, P. y Saez, E. (2011), “The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations”, *Journal of Economic Perspectives*, 25 (4), 165-190 (<https://doi.org/10.1257/jep.25.4.165>).
- Diamond, J. W. y Zodrow, G. R. (eds.) (2008), *Fundamental Tax Reform. Issues, choices and implications*, The MIT Press (<https://doi.org/10.7551/mitpress/9780262042475.001.0001>).
- Díaz de Sarralde Míguez, S. (2018), “Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital”, *Documentos de Trabajo*, no. 6/2018, CIAT (https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_06_2018_sarralde.pdf).
- Díaz de Sarralde Míguez, S. y Garcimartín Alférez, C. (2015), “¿Hay alternativas al modelo fiscal dominante? Una propuesta de impuesto global sobre la renta de las personas físicas”, *Ekonomiaz. Revista Vasca de Economía*, 88 (*El sistema fiscal a debate. Competitividad, equidad y lucha contra el fraude*), 124-145 (<http://agora.edu.es/servlet/articulo?codigo=5295699>).
- Djankov, S., Ganser, T., McLiesh, C., Ramalho, R. y Shleifer, A. (2010), “The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship”, *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2 (3), 31-64 (<http://dx.doi.org/10.1257/mac.2.3.31>).
- Doidge, C. y Dyck, A. (2015), “Taxes and corporate policies: evidence from a quasi-natural experiment”, *Journal of Finance*, 70 (1), 45-89 (https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/98235/3/Taxes_and_Corporate_Policies_TSpace.pdf).
- Dolnicar, S. (ed.) (2021), *Airbnb before, during and after COVID-19*, University of Queensland (<https://dx.doi.org/10.14264/ab59afd>).
- Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F. (2015), ”El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios”, *Revista de Economía Aplicada*, 23 (68), 81-102 (<http://revecap.com/revista/numeros/68/pdf/Dominguez.pdf>).
- Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F. (2017), “Tax evasion in Spanish personal income tax by income sources, 2005-2008: from the synthetic to the dual tax”, *European Journal of Law and Economics*, 44 (1), 47-65 (<https://doi.org/10.1007/s10657-016-9553-0>).
- Durán Cabré, J. M. y Esteller Moré, A. (2019), “The long run redistributive power of the net wealth tax”, Institut d’Economia de Barcelona (IEB), *Working Paper* 2019/09 (<https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2019/11/Doc2019-09.pdf>).
- Durán Cabré, J. M., Esteller Moré, A. y Mas Montserrat, M. (2019), “Behavioural responses to the (re)introduction of wealth taxes. Evidence from Spain”, Institut d’Economia de Barcelona (IEB), *Working Paper* 2019/04 (<https://ieb.ub.edu/publication/2019-04-behavioural-responses-to-the-reintroduction-of-wealth-taxes-evidence-from-spain/>).
- Durán Cabré, J. M., Esteller Moré, A. y Mas Montserrat, M. (2020), “El presente del Impuesto sobre el Patrimonio, análisis a partir de la experiencia en España”, en Martínez Vázquez y Lago Peñas (Dir.), 275-295 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/hp/2020_DesafiosDescentralizacion.pdf).
- Durán Cabré, J. M., Esteller Moré, A., Mas Montserrat, M. y Salvadori, L. (2018), “La brecha fiscal: estudio y aplicación a los impuestos sobre la riqueza”, Institut d’Economia de Barcelona (IEB), *Working Paper* 2018/15 (<https://ieb.ub.edu/publication/2018-15-la-brecha-fiscal-estudio-y-aplicacion-a-los-impuestos-sobre-la-riqueza/>).

Durán-Sindreu Buxadé, A. y López Casasnovas, G. (2020), “La tributación del patrimonio no afecto a actividades económicas propiedad de personas jurídicas”, en Martínez Vázquez y Lago Peñas (Dirs.), 297-321 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/hp/2020_DesafiosDescentralizacion.pdf).

Eckstein, D., Künzel, V., Schäfer, L. y Winges, M. (2020), *Global Climate Risk Index 2020. Who suffers most from extreme weather events? Weather-related loss events in 2018 and 1999 to 2018*, Germanwatch Briefing Paper (https://www.germanwatch.org/sites/default/files/20-2-01e%20Global%20Climate%20Risk%20Index%202020_16.pdf).

Economics for Energy (2013), *Impuestos energético-ambientales en España*, Vigo (http://eforenergy.org/doc_publicaciones/informes/Informe_EfE_2013.pdf).

Economics for Energy (2021), *Estrategias para la descarbonización del transporte terrestre en España. Un análisis de escenarios* (https://eforenergy.org/docpublicaciones/informes/informe_transporte.pdf).

EDF-Environmental Defense Fund (2006), “Taking charge of traffic congestion. Lessons from around the globe. Singapore: A pioneer in taming traffic”, www.environmentaldefense.org. (https://www.edf.org/sites/default/files/6116_SingaporeTraffic_Factsheet.pdf).

Edgerton, J. (2010), “Investment Incentives and Corporate Tax Asymmetries”, *Journal of Public Economics*, 94 (11–12), 936–952 (<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272710001167>).

EEA-European Environment Agency (2008), *Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock extraction in selected EU countries*, EEA Report 2/2008 (<https://doi.org/10.2800/35981>).

EEA-European Environment Agency (2014), *Waste: a problem or a resource?*, EEA (<https://www.eea.europa.eu/publications/signals-2014/articles/waste-a-problem-or-a-resource/download.pdf>).

EEA-European Environment Agency (2021a), *Air pollution*, EEA (<https://www.eea.europa.eu/themes/air>).

EEA-European Environment Agency (2021b), *Monitoring of CO₂ emissions from passenger cars. Regulation (EU) 2019/631*, EEA (<https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/data/co2-cars-emission-20>).

Eeckhout, J. (2021), *The Profit Paradox: How Thriving Firms Threaten the Future of Work*, Princeton University Press.

Eichfelder, S. y Vaillancourt, F. (2014), “Tax compliance costs: a review of costs burden and cost structures”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 210 (3), 111-148 (<https://doi.org/10.7866/hpe-rpe.14.3.5>).

Eliasson, J., Brundell-Freij, K. y Hugosson, M. B. (2008), “The Stockholm Congestion Charging System. A Summary of the Effects”, en Richardson y Bae (eds.), cap. 15 (<https://doi.org/10.4337/9781848441453.00023>).

Elinder, M., Erixson, O. y Waldenström, D. (2018), “Inheritance and wealth inequality: Evidence from population registers”, *Journal of Public Economics*, 165, 17-30 (<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2018.06.012>).

Erbach, G. (2018), *CO₂ emissions from aviation*, European Parliamentary Research Service ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603925/EPRS_BRI\(2017\)603925_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/603925/EPRS_BRI(2017)603925_EN.pdf)).

- Esteller Moré, A. y Foremny, D. (2016), “Elasticity of taxable income for Spanish top taxpayers”, Instituto de Estudios Fiscales, *Papeles de Trabajo* 2/2016 (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2016_02.pdf).
- Ettlinger, S. (2017), *Aggregates Levy in the United Kingdom*, Institute for European Environmental Policy (<https://ieep.eu/uploads/articles/attachments/5337d500-9960-473f-8a90-3c59c5c81917/UK%20Aggregates%20Levy%20final.pdf?v=63680923242>).
- European Commission (2014), *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf).
- European Commission (2015), *Question concerning the application of EU VAT provisions: VAT treatment of sharing economy*, DG Taxation and Customs Union, Value Added Tax Committee Working Paper 878 (<https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878---VAT-treatment-of-sharing-economy.pdf>).
- European Commission (2017a), *The EU Environmental Implementation Review. Country Report – Spain*, Commission Staff Working Document [SWD(2017) 42 final], Brussels, 3.2.2017 (https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/country-reports-archive/report_es_en.pdf).
- European Commission (2017b), *Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy. Final report*, DG Taxation and Customs Union, Taxation Paper 70 (<https://doi.org/10.2778/101308>).
- European Commission (2017c), *Special scheme for small enterprises under the VAT Directive 2006/112/EC: options for review. Final Report Volume I*, DG Taxation and Customs Union (<https://data.europa.eu/doi/10.2778/883512>).
- European Commission (2018a), *Flash Eurobarometer 467: The use of the collaborative economy*. Directorate-General for Communication (https://data.europa.eu/data/datasets/s2184_467_eng?locale=en).
- European Commission (2018b), “Question concerning the application of EU VAT provisions”, *VAT Committee Working Paper no. 947* [taxud.c.1(2018)1735106-EN], Brussels, 3 April 2018 (<https://circabc.europa.eu/sd/a/a586aeee-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f5da/WP%20947%20-%20Art%2044-48%20and%2058%20-%20Electronic%20platform.pdf>).
- European Commission (2018c), *Study on tax compliance costs for SMEs. Final Report*, DG Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs, Executive Agency for SMEs (EASME) & KPMG (<https://data.europa.eu/doi/10.2826/02329>).
- European Commission (2019a), *Taxes in the field of aviation and their impact. Final report*, DG Mobility and Transport, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2832/913591>).
- European Commission (2019b), *Second River Basin Management Plans - Member State: Spain*, Commission Staff Working Document [SWD(2019) 42 final], Brussels, 26.2.2019 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52019SC0042>).
- European Commission (2019c), *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway. 2019 edition*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-07/taxation_trends_report_2019.pdf).
- European Commission (2019d), *VAT treatment of the sharing economy*, DG Taxation and Customs Union, Value Added Tax Expert Group (VEG) Working Document VEG 081 (taxud.c.1(2019)2026442)

(<https://circabc.europa.eu/sd/a/695c7ea8-02d4-4eab-8f3c-0352b9576572/VEG-081---VAT-treatment-of-the-sharing-economy.pdf>).

European Commission (2020a), *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway. 2020 edition*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2778/49030>).

European Commission (2020b), *Review of the VAT rules for financial and insurance services. Combined evaluation roadmap/Inception Impact Assessment*, Ares(2020)5770956 (https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-VAT-rules-for-financial-and-insurance-services-review_en).

European Commission (2020c), *Taxation in support of green transition. An overview and assessment of existing tax practices to reduce greenhouse gas emissions: final report*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2778/343194>).

European Commission (2020d), *Tax policies in the European Union. 2020 Survey*, European Commission, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-01/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf).

European Commission (2020e), “Review of the VAT rules for financial and insurance services”, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC [Document Ares(2020)5770956] ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PI_COM:Ares\(2020\)5770956#document1](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=PI_COM:Ares(2020)5770956#document1)).

European Commission (2021a), *The 2021 ageing report: Economic & budgetary projections for the EU Member States (2019-2070)*, European Economy Institutional Paper 148 (<https://doi.org/10.2765/84455>).

European Commission (2021b), *Annual report on taxation 2021. Review of taxation policies in the EU Member States*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2778/979530>).

European Commission (2021c), *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland, Norway and United Kingdom. 2021 edition*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2778/732541>).

European Commission (2021d), *VAT gap in the EU. Report 2021*, DG Taxation and Customs Union, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2778/447556>).

European Commission (2021e), *VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2021*, DG Taxation and Customs Union (Taxud.c.1(2021)).

European Commission (2021f), *Post-Programme Surveillance Report - Spain, Spring 2021*, DG Economic and Financial Affairs, European Economy Institutional Paper 153 (<https://doi.org/10.2765/39633>).

European Commission (2021g), “Proposal for a Council Directive Restructuring the Union Framework for the Taxation of Energy Products and Electricity (recast)” [COM (2021) 563 final], Brussels, 14.7.2021 (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:1b01af2a-e558-11eb-a1a5-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF).

European Commission (2021h), *Impact Assessment Report Accompanying the Proposal for Directive amending Directive 2003/87/EC establishing a system for greenhouse gas emission allowance trading within the Union, Decision (EU) 2015/1814 concerning the establishment and operation of a market stability reserve for the Union greenhouse gas emission trading scheme and Regulation (EU) 2015/757 [SWD(2021) 601 final]*, Commission Staff

- Working Document, Brussels, 14.7.2021 (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:7b89687a-eec6-11eb-a71c-01aa75ed71a1.0001.01/DOC_1&format=PDF).
- European Commission (2021i), *Excise Duty Tables. Part II. Energy Products and Electricity*. DG Taxation and Customs Union (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-09/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf).
- European Commission (2021j), *European innovation scoreboard*, DG Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs (<https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/statistics/performance-indicators/european-innovation-scoreboard#european-innovation-scoreboard-2021>).
- European Commission (2021k), *Proposal for a Council Directive on a 'Digital Levy'* (Evaluación inicial de impacto), Document Ares(2021)312667 (14/01/2021), D. G. de Fiscalidad y Unión Aduanera (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=PI_COM%3AAres%282021%29312667).
- European Court of Auditors (2019), *Comercio electrónico: quedan por resolver muchas de las dificultades de la recaudación del IVA y los derechos de aduana*, Informe Especial 12/2019, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2865/171294>).
- European Court of Auditors (2021), *Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE*, Informe Especial 4/2021, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2865/671538>).
- European Fiscal Board (2021), *Assessment of the fiscal stance appropriate for the euro area in 2022*, European Commission, Secretariat of the European Fiscal Board (https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2021_06_16_efb_assessment_of_euro_area_fiscal_stance_en.pdf).
- Eurostat-European Statistical Office (2014), *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland, and Norway. 2014 edition*, Eurostat Statistical Books, Publications Office of the European Union (<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF>).
- Eurostat-European Statistical Office (2020), *EUROPOP 2019, Population Projections (proj)* (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/population-demography/population-projections/database>).
- Eurostat-European Statistical Office (2021a), *Government revenue, expenditure, and main aggregates. National accounts indicator (ESA 2010)* (https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en).
- Eurostat-European Statistical Office (2021b), *Energy database* (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/energy/data/database>).
- Eurostat-European Statistical Office (2021c), *Road transport equipment. Stock of vehicles* (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/transport/data/database>).
- Eurostat-European Statistical Office (2021d), *Air passenger transport by reporting country* (http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=avia_paoc&lang=en).
- Eurostat-European Statistical Office (2021e), *Waste database* (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/waste/data/database>).
- Eurostat-European Statistical Office (2021f), *Population connected to urban wastewater collecting and treatment systems* (<https://ec.europa.eu/eurostat/web/environment/water>).

- Eurostat-European Statistical Office (2021g), *Gini coefficient of equivalised disposable income-EU-SILC survey ilc_di12* (https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ilc_di12).
- Faber, J. y Huigen, T. (2018), *A study on aviation ticket taxes*, CE Delft (https://www.transportenvironment.org/wp-content/uploads/2021/07/2018_12_CE_Delft_7L14_A_study_on_aviation_ticket_taxes_DEF.pdf).
- Fageda Sanjuán, X. y Flores Fillol, R. (2018), “Atascos y contaminación en grandes ciudades: análisis y soluciones”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada, FEDEA, *Policy Papers* 2018/04 (<http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2018/05/FPP2018-04.pdf>).
- Fagereng, A.; Guiso, L.; Malacrino, D. y Pistaferri, L. (2020), “Heterogeneity and persistence in returns to wealth”, *Econometrica*, 88(1), 115-170, (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.3982/ECTA14835>).
- Fahri, E. y Werning, I. (2013), “Insurance and taxation over the life cycle”, *The Review of Economic Studies*, 80 (2), 596-635 (<https://doi.org/10.1093/restud/rds048>).
- Falbe, J., Thompson, H. R., Becker, C. M., Rojas, N., McCulloch, C. E. y Madsen, K. A. (2016), “Impact of the Berkeley Excise Tax on Sugar-Sweetened Beverage Consumption”, *American Journal of Public Health*, 106(10), 1865-1871.
- Falk, M. y Hagsten, E. (2019), “Short-run impact of the flight departure tax on air travel”, *International Journal of Tourism Research*, 21 (1), 37-44 (<https://doi.org/10.1002/jtr.2239>).
- FCC Aviation (2021), *European Aviation Taxes at a Glance*, FCC Aviation, Edinburgh (<https://www.fccaviation.com/resources/aviation-tax-summary>).
- Feldman, S. y Zaller, J. (1992), “The Political Culture of Ambivalence: Ideological Responses to the Welfare State”, *American Journal of Political Science*, 36 (1), 268-307 (<https://www.jstor.org/stable/2111433>).
- Fernández Villaverde, J., Guerrón Quintana, P., Kuester, K. y Rubio Ramírez, J. (2015), Fiscal Volatility Shocks and Economic Activity”, *American Economic Review*, 105 (11), 3352-3384 (<https://doi.org/10.1257/aer.20121236>).
- Finger, R. (2012), “Nitrogen use and the effects of nitrogen taxation under consideration of production and price risks”, *Agricultural Systems*, 107, 13-20 (<https://doi.org/10.3929/ethz-b-000047548>).
- Fischer, G. y Strauss R. (2021), *Europe's Income, Wealth, Consumption, and Inequality*, Oxford University Press.
- Flamant, E., Godar, S. y Richard, G. (2021), *New forms of tax competition in the European Union: an empirical investigation*, EU Tax Observatory (EUTAX), Report 3 (november) (<https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EUTAX-rapport-N3.pdf>).
- Freire Gonzalez, J. y Puig Ventosa, I. (2019), “Reformulating taxes for an energy transition”, *Energy Economics* 78 (C), 312-323 (<https://doi.org/10.1016/j.eneco.2018.11.027>).
- Freire Gonzalez, J., Martínez Sanchez, V. y Puig Ventosa, I. (2018), “Tools for a circular economy: Assessing waste taxation in a CGE multi-pollutant framework”, *Waste Management*, 139, 50-59 (<https://doi.org/10.1016/j.wasman.2021.12.016>).
- Fuenmayor Fernández, A., Granell Pérez, R. y Savall Morera, T. (2020), “Los efectos redistributivos del sistema de impuestos y transferencias en Europa”, Observatorio Social de la Caixa, *Informes sobre*

- economía distributiva (<https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/documents/22890/280336/Informe+Fuenmayor+BREU+CAS.pdf> e633e95d-b08b-6ba7-3740-f0edb3790143?t=1589213898877).
- Fuest, C., Peichl, A. y Siegloch, S. (2018), “Do higher corporate taxes reduce wages? Micro evidence from Germany”, *American Economic Review*, 108 (2), 393-418 (<https://doi.org/10.1257/aer.20130570>).
- Fukui, H. y Miyoshi, C. (2017), “The impact of aviation fuel tax on fuel consumption and carbon emissions: The case of the US airline industry”, *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 50, 234-253 (<https://doi.org/10.1016/j.trd.2016.10.015>).
- Fullerton, D.; Leicester, A. y Smith, S. (2010), “Environmental Taxes”, en Mirrlees *et al.* (eds.), cap. 5, 423-518 (<https://ifs.org.uk/mirrleesreview/dimensions/ch5.pdf>).
- Furman, J. y Summers, L.H. (2020), “A Reconsideration of Fiscal Policy in the Era of Low Interest Rates”, Harvard Kennedy School, *Working Paper* (<https://www.piie.com/system/files/documents/furman-summers2020-12-01paper.pdf>).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X., Labeaga Azcona, J. M. y López Otero, X. (2020), “Pautas para una reforma de la fiscalidad del transporte en España”, *Papeles de Economía Española*, 163 (Transición hacia una economía baja en carbono en España), 98-116 (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_PEE/163art10.pdf).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X., Labeaga Azcona, J. M. y López Otero, X. (2021b), “Transport taxes and decarbonization in Spain: Distributional impacts and compensation”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 238 (3), 101-136 (<https://hpe-rpe.org/ief/212/238-3-2021/4832/transport-taxes-and-decarbonization-in-spain-distributional-impacts-and-compensation-2.pdf>).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2014), “A panorama on energy taxes and green tax reforms”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 208 (1), 145-190 (<https://hpe-rpe.org/ief/84/208-1-2014/730/a-panorama-on-energy-taxes-and-green-tax-reforms.pdf>).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2018), “Crisis y reforma de la fiscalidad sobre el transporte”, *Economics for Energy Working Paper* 01a/2018 (<https://eforenergy.org/doc/publicaciones/documentos-de-trabajo/wpefe01a2018.pdf>).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2019), “Taxing vehicle use to overcome the problems of conventional transport taxes”, en Villar Ezcurra, Milne y Ashiabor (eds.) (2019), cap. 11, 154-167 (<https://doi.org/10.4337/9781789904185.00023>).
- Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2021a), “Imposición ambiental en España. Un resumen de la literatura académica”, *Economics for Energy Working Paper* 01/2021.
- Gago Rodríguez, A., Labeaga Azcona, J. M. y López Otero, X. (2021c), “Cómo utilizar la fiscalidad energético-ambiental para una transición ecológica justa en España: una propuesta enfocada a los carburantes”, ESADE-Centre for Economic Policy & Political Economy, EsadeEcPol Brief 11/mayo/2021 (<https://www.esade.edu/ecpol/wp-content/uploads/2021/05/policy-fiscalidad-carburantes.pdf>).
- Gallego Valero, L., Moral Pajares, E., Román Sánchez, I. M. y Sánchez Pérez, J. A. (2018), “Analysis of Environmental Taxes to Finance Wastewater Treatment in Spain: An Opportunity for Regeneration”, *Water*, 10, 226 (<https://doi.org/10.3390/w10020226>).

- Garbinti, B., Goupille Lebret, J., y Piketty, T. (2020), “Accounting for Wealth Inequality Dynamics: Methods, Estimates, and Simulations for France”, *Journal of the European Economic Association*, 19 (1), 620-663 (<https://doi.org/10.1093/jeea/jvaa025>).
- García Carretero, B. (2020), “Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF”, *Quincena Fiscal*, nº 8.
- García Novoa, C. (dir.) (2019), *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi Thomson Reuters.
- García Santana, M., Pijoan Mas, J., Moral Benito, E. y Ramos Magdaleno, R. (2020), “Growing like Spain: 1995-2007”, *International Economic Review*, 61 (1), 383-416 (<https://doi.org/10.1111/iere.12427>).
- García Valiñas, M. A. y Arbués Gracia, F. (2020), “La fiscalidad del agua”, *Presupuesto y Gasto Público*, 101 (El agua en España: economía y gobernanza), 227-246 (https://dialnet.unirioja.es/servlet/ejemplar?codigo=568537&info=open_link_ejemplar).
- García-Herrera Blanco, C. (2012), “Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el impuesto sobre el valor añadido”, en Chico de la Cámara y Galán Ruiz (dirs.), vol. 2, cap. 30, 417-436.
- Garicano Gabilondo, L., Le Large, C. y Van Reenen, J. (2016), “Firm size distortions and the productivity distribution: evidence from France”, *American Economic Review*, 106 (11), 3439-3479 (<https://doi.org/10.1257/aer.20130232>).
- Gerlagh, R., Van den Bijgaart, I., Nijland, H. y Michielsen, T. (2018), “Fiscal policy and CO₂ emissions of new passenger cars in the EU”, *Environmental and Resource Economics*, 69 (1), 103-134 (<https://doi.org/10.1007/s10640-016-0067-6>).
- Gil García, E. (2021), *The IP Box Regime. A study from an International and European perspective*. Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor.
- Gil, P., Martí Esteve, F., Morris, R., Pérez García, J. J. y Ramos Magdaleno, R. (2019), “The output effects of tax changes: narrative evidence from Spain”, *SERIES. Journal of the Spanish Economic Association*, 10, 1-23 (<https://doi.org/10.1007/s13209-018-0173-5>).
- Glogower, A. (2020), “A Constitutional Wealth Tax”, *Michigan Law Review*, 118 (5), 717-784 (<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=5392&context=mlr>).
- Gobierno de España (2020), *España Circular 2030. Estrategia Española de Economía Circular* (https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF).
- Gobierno de España (2021), *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* (https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf).
- Gómez Déniz, E., Boza Chirino, J. y Dávila Cárdenes, N. (2020), “Tourist tax to promote rentals of low-emission vehicles”, *Tourism Economics* (august 6) (<http://dx.doi.org/10.1177/1354816620946508>).
- Gómez Sánchez, J. y Vassallo Magro, J. M. (2020), “Has heavy vehicle tolling in Europe been effective in reducing road freight transport and promoting modal shift?”, *Transportation*, 47, 865-892 (<https://doi.org/10.1007/s11116-018-9922-3>).

- González-Cuéllar Serrano, M. L. y Ortiz Calle, E. (dirs.) (2019), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch.
- Goodwin, P. B. (1996), “Empirical evidence on induced traffic. A review and synthesis”, *Transportation*, 23, 35-54 (<https://doi.org/10.1007/BF00166218>).
- Goudin, P. (2016), *The cost of Non-Europe in the sharing economy: economic, social and legal challenges and opportunities*, European Parliamentary Research Service ([https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558777/EPRS_STU\(2016\)558777_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/558777/EPRS_STU(2016)558777_EN.pdf)).
- Gourio, F. y Roys, N. (2014), “Size-dependent regulations, firm size distribution, and reallocation”, *Quantitative Economics. Journal of the Econometric Society*, 5 (2), 377-416 (<https://doi.org/10.3982/QE338>).
- Government of Canada (2020), *Pan-Canadian Framework on Clean Growth and Climate Change. Third annual synthesis report on the status of implementation*, Environment and Climate Change Canada Public Inquiries Centre, Gatineau, QC (https://publications.gc.ca/collections/collection_2020/eccc/En1-77-2019-eng.pdf).
- Grégoire-Marchand, P. (2018), *La fiscalité des héritages: connaissances et opinions des Français*, France Stratégie (Document de travail 2018-02), (https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/fs-dt_fiscalite-des-heritages-25janvier2018.pdf).
- Grisolía Santos, J. M., López del Pino, F. y Ortúzar Salas, J. D. (2015), “Increasing the acceptability of a congestion charging scheme”, *Transport Policy*, 39, 37-47 (<https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2015.01.003>).
- Groh, A.; Liechtenstein, H.; Lieser, K. y Biesinger, M. (2021), “The Venture Capital & Private Equity Country Attractiveness Index”, IESE Business School-EM Lyon Business School-eXcapital (<https://blog.iese.edu/vcpeindex/>).
- Guan, J. (2021), “Automobile Replacement and Government Subsidy: An Analysis of the CARS Program”, Economics Department of Northwestern University (<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3873076>).
- Guceri, I. y Liu, L. (2019), “Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D: Quasi-experimental Evidence”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 11 (1): 266-91
- Gulati, S., McAusland, C. y Sallee, J. M. (2017), “Tax incidence with endogenous quality and costly bargaining: theory and evidence from hybrid vehicle subsidies”, *Journal of Public Economics*, 155, 93-107 (<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.09.003>).
- Guner, N., Ventura, G. y Xu, Y. (2008), “Macroeconomic implications of size-dependent policies”, *Review of Economic Dynamics*, 11 (4), 721-744 (<https://doi.org/10.1016/j.red.2008.01.005>).
- Guvenen, F., Kambourov, G., Kuruscu, B., Ocampo Díaz, S. y Chen, D. (2019), “Use it or lose it: efficiency gains from wealth taxation”, National Bureau of Economic Research (NBER), *Working Paper* 26284 (https://www.nber.org/system/files/working_papers/w26284/w26284.pdf).
- Haan, P., Kemptner, D. y Prowse, V.L. (2018), “Insurance, redistribution, and the inequality of lifetime income”, Institute of Labor Economics (IZA), *Discussion Paper* 11275. (<https://docs.iza.org/dp11275.pdf>).
- Harberger, A. C. (2008), “Corporation Tax Incidence: Reflections of What is Known, Unknown and Unknowable”, en Diamond y Zodrow (eds.), cap. 17, 283-308 (<https://doi.org/10.7551/mitpress/9780262042475.003.0017>).

- Harding, M. (2014), “The Diesel Differential: Differences in the Tax Treatment of Gasoline and Diesel for Road Use”, *OECD Taxation Working Paper* 21 (<https://dx.doi.org/10.1787/5jz14cd7hk6b-en>).
- Heider, F. y Ljungqvist, A. (2015), “As certain as debt as taxes: estimating the tax sensitivity of leverage from state tax changes”, *Journal of Financial Economics*, 118 (3), 684-712 (<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2015.01.004>).
- Henrekson, M. y Waldenström, D. (2016), “Inheritance taxation in Sweden, 1885-2004: the role of ideology, family firms, and tax avoidance”, *Economic History Review*, 69 (4), 1228-1254 (<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2462691>).
- Hernández, A. y Picos, F. (2021), “Income support to families with children in Spain”, *JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms* No 10/2021, European Commission, Joint Research Centre, Sevilla. JRC125829.
- Herrera Molina, P. M. (2021), “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, *Tributos Locales*, 152, 13-41.
- HFCN-Household Finance and Consumption Network (2016a), “The Household Finance and Consumption Survey: Methodological report for the second wave”, European Central Bank, *Statistics Paper Series* no. 17 (<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/ecbsp17.en.pdf?cef781c23c70139c0dd e03ca43e26bef>).
- HFCN-Household Finance and Consumption Network (2016b), “The Household Finance and Consumption Survey: Results from the second wave”, European Central Bank, *Statistics Paper Series* no. 18 (<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/ecbsp18.en.pdf?6df55b08491523cd5ae342af09c079af>).
- HFCN-Household Finance and Consumption Network (2020a), “The Household Finance and Consumption Survey: Methodological report for the 2017 wave”, European Central Bank, *Statistics Paper Series* no. 35 (<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpsps/ecb.sps35~b9b07dc66d.en.pdf>).
- HFCN-Household Finance and Consumption Network (2020b), “The Household Finance and Consumption Survey: Results from the 2017 wave”, European Central Bank, *Statistics Paper Series* no. 36 (<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpsps/ecb.sps36~0245ed80c7.en.pdf?bd73411fbef0a33928 ce4c5ef2c5e872>).
- HM Treasury (2020), *Review of the Aggregates Levy: discussion paper* (updated 21 july), (<https://www.gov.uk/government/publications/review-of-the-aggregates-levy/review-of-the-aggregates-levy-discussion-paper>).
- Hoekstra, M., Puller, S. L. y West, J. (2017), “Cash for Corollas: When Stimulus Reduces Spending”, *American Economic Journal: Applied Economics*, 9 (3), 1-35 (<https://doi.org/10.1257/app.20150172>).
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. y Sureth-Sloane, C. (2021), “The Tax Complexity Index-A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity”, *European Accounting Review*, on line (<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2021.1951316>).
- House, C. y Shapiro, M. D. (2008), “Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation”, *American Economic Review*, 98 (3), 737-68 (<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.98.3.737>).
- Hsiang, S., Oliva Vallejo, P., y Walker, R. (2019), “The Distribution of Environmental Damages”, *Review of Environmental Economics and Policy*, 13 (1), 83-103 (<https://doi.org/10.1093/reep/rey024>).

- Huizinga, H., Laeven, L. y Nicodeme, G. (2008), “Capital structure and international debt shifting”, *Journal of Financial Economics*, 88 (1), 80-118 (<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2007.05.006>).
- Iacovou, M. y Aassve, A. (2007), *Youth poverty in Europe*, Joseph Rowntree Foundation (<https://www.jrf.org.uk/file/37312/download?token=Rjbpa6Ef&filetype=full-report>).
- IATA-International Air Transport Association (2008), Air Travel Demand. *IATA Economics Briefing* 9 (april), IATA (<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/air-travel-demand/>).
- IATA-International Air Transport Association (2018), “IATA pronostica 8.200 millones de pasajeros aéreos en 2037”, Comunicado 62 (24 de octubre) (<https://www.iata.org/contentassets/db9e20ee48174906aba13acb6ed35e19/2018-10-24-02-sp.pdf>).
- IBFD-International Bureau of Fiscal Documentation (2021), *Global Individual Taxation*.
- ICAO-International Civil Aviation Organization (2019), *Presentation of 2018 Air Transport statistical results* (https://www.icao.int/annual-report-2018/Documents/Annual.Report.2018_Air%20Transport%20Statistics.pdf).
- IDAE-Instituto para la Diversificación y el Ahorro de la Energía (2021), *Consumo de energía final* (<http://sieeweb.idae.es/consumofinal/>).
- IEF-Instituto de Estudios Fiscales (2018), *Reforma de la financiación territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017*, Ministerio de Hacienda, Madrid. (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/lb/2018_ReformaFinanciacionTerritorial.pdf).
- IEF-Instituto de Estudios Fiscales (2019), *Informe del Grupo de Trabajo sobre tributación de la riqueza*, inédito.
- IEF-Instituto de Estudios Fiscales (2021), “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2020”, *Documentos de Trabajo* 5/2021, IEF, Madrid. (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2021_05.pdf).
- IISD-International Institute for Sustainable Development (2021), *Fossil fuel subsidy tracker*, IISD & OECD (<https://fossilfuelsubsidytracker.org/>).
- IMF-International Monetary Fund (2018a), *Spain. Staff Report for the 2018 Article IV Consultation*, IMF Country Report 18/330 (<https://doi.org/10.5089/9781484385715.002>).
- IMF-International Monetary Fund (2018b), *Measuring the digital economy*, IMF Policy Papers (<https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy>).
- IMF-International Monetary Fund (2021a): *Fiscal Monitor: A Fair Shot*, april. (<https://www.imf.org/es/Publications/ FM/Issues/2021/03/29/fiscal-monitor-april-2021>).
- IMF-International Monetary Fund (2021b), *Spain: IMF Staff Concluding Statement of the 2021 Article IV Mission* (December 22) (<https://www.imf.org/en/News/Articles/2021/12/21/mcs-122221-spain-staff-concluding-statement-of-the-2021-article-iv-mission>).
- IMF-International Monetary Fund (2022), “Climate Change Mitigation Policy in Spain”, *Spain: Selected Issues-IMF Country Report 22/46* (February), pp. 19-60 (<https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/002/2022/046/002.2022.issue-046-en.xml>).

- IMF y OECD (2019), *2019 Progress Report on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, Paris (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2020a), *Encuesta sobre el uso del agua en el sector agrario. Año 2018* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176839&menu=ultiDatos&idp=1254735976602).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2020b), *Demografía armonizada de empresas. Año 2018* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736161927&menu=ultiDatos&idp=1254735576550).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021a), *Atlas de distribución de renta de los hogares. Año 2019* (https://www.ine.es/experimental/atlas/experimental_atlas.htm).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021b), *Encuesta continua de hogares. Año 2020* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176952&menu=ultiDatos&idp=1254735572981)
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021c), *Encuesta de presupuestos familiares. Año 2020* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176806&menu=ultiDatos&idp=1254735976608).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021d), *Encuesta de turismo de residentes. Trimestre. 3/2021* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176990&menu=ultiDatos&idp=1254735576863).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021e), *Estadísticas sobre recogida y tratamiento de residuos. Año 2019* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176844&menu=ultiDatos&idp=1254735976612).
- INE-Instituto Nacional de Estadística (2021f), *Encuesta de condiciones de vida. Año 2020* (https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176807&menu=ultiDatos&idp=1254735976608).
- Informa Dun&Bradstreet (D&B) (2021), *Las empresas start-ups en España* (https://cdn.informa.es/sites/5c1a2fd74c7cb3612da076ea/content_entry5c5021510fa1c000c25b51f0/60c9db7b56c007602a2b5fec/files/start_up_v1.pdf?1623841659).
- Institute for Fiscal Studies (Project leader) (2011), *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final Report*, European Commission (TAXUD/2010/DE/328) (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf).
- IPCC-Intergovernmental Panel on Climate Change (2014), *Climate Change 2014: Mitigation of Climate Change. Working Group III Contribution to the Fifth Assessment Report of the IPCC*, Cambridge University Press (<https://www.ipcc.ch/report/ar5/wg3/>).
- Jacobs, B. (2022), "Fundamental reform of taxes on capital income in the Netherlands", en Cnossen y Jacobs (eds.), cap. 5 (<https://personal.eur.nl/bjacobs/captaxNL.pdf>).
- Jayet, P. A. y Petsakos, A. (2013), "Evaluating the efficiency of a uniform N-input tax under different policy scenarios at different scales", *Environmental Modeling & Assessment*, 18, 57-72 (<https://doi.org/10.1007/s10666-012-9331-5>).

Jet-A1-Fuel.com (2021), *Jet a1 Price Spain*, 28/9/2021 (<https://jet-a1-fuel.com/price/spain>).

Jiménez González, J. L., Perdigero García, J. y García Galindo, C. (2016), “Evaluation of subsidies programs to sell green cars: impacts on prices, quantities and efficiency”, *Transport Policy*, 47, 105-118 (<https://doi.org/10.1016/j.tranpol.2016.01.002>).

Jiménez Compaired, I. (2019), “El régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico”, en González-Cuéllar Serrano y Ortiz Calle (dirs.), 269-301.

Johnstone, N. y Karousakis, K. (1999), “Economic incentives to reduce pollution from road transport: the case for vehicle characteristics taxes”, *Transport Policy*, 6 (2), 99-108 (<https://doi.org/10.1016/S0967-070X%2899%2900011-6>).

Kanbur, R. y Keen, M. (2014), “Thresholds, informality, and partitions of compliance”, *International Tax and Public Finance*, 21 (4), 536-559 (<https://doi.org/10.1007/s10797-014-9314-3>).

Kapeller, J., Leitch, S. y Wildauer, R. (2021), *A European wealth tax for a fair and green recovery*, University of Greenwich, Papers in Political Economy GPERC81 (https://gala.gre.ac.uk/id/eprint/31926/19/31926%20WILDAUER_A_European_Wealth_Tax_for_a_Fair_and_Green_Recovery_2021.pdf).

Karabarbounis, L. y Neiman, B. (2014). “The global decline of the labor share”, *The Quarterly Journal of Economics*, 129 (1), 61-103 (<https://doi.org/10.1093/qje/qjt032>).

Kaul, A., Pfeifer, G. y Witte, S. (2012), “The incidence of cash for clunkers: an analysis of the 2009 car scrappage scheme in Germany”, University of Zurich *Working Paper* 68, (<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2034394>).

Keeley, B. (2015), *Income Inequality: The Gap between Rich and Poor*, OECD Insights, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/9789264246010-en>).

Klier, T. y Linn, J. (2015), “Using Taxes to Reduce Carbon dioxide Emissions Rates of New Passenger Vehicles: Evidence from France, Germany and Sweden”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 7 (1), 212-242 (<https://doi.org/10.1257/pol.20120256>).

Know, J. y Varaiya, P. (2008), “Effectiveness of California’s High Occupancy Vehicle (HOV) System”, *Transportation Research Part C: Emerging Technologies*, 16 (1), 98-115 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.trc.2007.06.008>).

Koch, M., Manuylov, I. y Smolka, M. (2021), “Robots and Firms”, *The Economic Journal*, 131 (638), 2553-2584 (<https://doi.org/10.1093/ej/ueab009>).

Kopczuk, W. (2019), “Comment on ‘Progressive Wealth Taxation’ by Saez and Zucman prepared for the Fall 2019 issue of Brookings Papers on Economic Activity”, Columbia University (<http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/BPEASaezZucman.pdf>).

Kopczuk, W. y Slemrod, J. (2000), “The Impact of the Estate Tax on the Wealth Accumulation and Avoidance Behaviour of Donors”, *National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper* 7960 (<https://doi.org/10.3386/w7960>).

Korhonen, J., Honkasalo, A. y Seppälä, J. (2018), “Circular Economy: The Concept and its Limitations”, *Ecological Economics*, 143, 37-46 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.ecolecon.2017.06.041>).

- Korom, P. (2018), "Inherited Advantage: Comparing Households that Receive Gifts and Bequests with Non-receiving Households across the Distribution of Household Wealth in 11 European Countries", *European Sociological Review*, Volume 34 (1), 79-91 (<https://doi.org/10.1093/esr/jcx084>).
- Kostikidis, S. (2020), "Influencer income and tax treaties", *Bulletin for International Taxation*, 74 (6), 359-376.
- Krebs, P. y Balmer, U. (2015), *Fair and efficient. The Distance-related Heavy Vehicle Fee (HVF) in Switzerland*, Department of the Environment, Transport, Energy and Communications, Swiss Federal Office for Spatial Development (http://www.are.admin.ch/dam/are/en/dokumente/verkehr/publikationen/fair_und_effizient-dieleistungsabhaengigeschwerverkehrsabgabelsv.pdf).
- Kreiser, L., Yábar Sterling, A. M., Herrera Molina, P. M., Milne, J. E. y Ashiabor, H. (eds.) (2012), *Green taxation and environmental sustainability*, Edward Elgar Publishing (<https://doi.org/10.4337/9781781952184>).
- Labandeira Villot, X., Labeaga Azcona, J. M. y López Otero, X. (2016), "Un Metaanálisis sobre la Elasticidad Precio de la Demanda de Energía en España y la Unión Europea", *Papeles de Energía*, 2, 65-93 (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Articulos/FUNCAS_PE/002art04.pdf).
- Lago Peñas, S. (dir.) (2018), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?*, Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS), Estudios de la Fundación, serie Economía y Sociedad 88 (<https://www.funcas.es/wp-content/uploads/Migracion/Publicaciones/PDF/2118.pdf>).
- Lago Peñas, S. (2021a), "Déficit y consolidación fiscal en España: perspectivas y propuestas", Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS), Nota técnica (https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/09/D%C3%A9ficit-y-consolidaci%C3%B3n-fiscal_Septiembre-2021.pdf).
- Lago Peñas, S. (2021b), *40 años de descentralización en España (1978-2018): balance y perspectivas*, Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS), Estudios de la Fundación, serie Economía y Sociedad 95 (<https://www.funcas.es/wp-content/uploads/2021/02/Estudio-de-la-Fundaci%C3%B3n-95.pdf>).
- Landais, C., Saez, E. y Zucman, G. (2020), "A progressive European wealth tax to fund the European COVID response", en Bénassy-Quéré y Weder di Mauro (eds.), 113-118 (https://voxeu.org/system/files/epublication/Europe_in_the_Time_of_Covid-19.pdf).
- Langer, A.; Maheshri, V. y Winston, C. (2017), "From gallons to miles. A disaggregate analysis of automobile travel and externality taxes", *Journal of Public Economics*, 152, 34-46 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.05.003>).
- Lanvin, B. y Monteiro, F. (eds.) (2021), *The Global Talent Competitiveness Index (GTCI) -Talent Competitiveness in Times of COVID*, Insead, Accenture, Portulans Institute, Fontainebleau (<https://www.insead.edu/sites/default/files/assets/dept/fr/gtci/GTCI-2021-Report.pdf>).
- Larsson, J., Elofsson, A., Sterner, T. y Akerman, J. (2019), "International and national climate policies for aviation: a review", *Climate Policy*, 19 (6), 787-799 (<https://doi.org/10.1080/14693062.2018.1562871>).
- Lasarte Álvarez, J.(2018), "Reflexión sobre el impuesto de sucesiones", en J. Ramos Prieto (2018), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea: problemas actuales*, Aranzadi, 29-54.
- Lázaro Touza, L., González Enríquez, C. y Escribano Francés, G. (2019), *Los españoles ante el cambio climático. Apoyo ciudadano a los elementos, instrumentos y procesos de una Ley de Cambio Climático y Transición Energética*.

- ca, Real Instituto Elcano (<http://129.35.96.157:10040/wps/wcm/connect/1c5a8ff2-2533-44bf-b2d6-a0c8053b231a/Informe-Espanoles-ante-cambio-climatico-sept-2019.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=1c5a8ff2-2533-44bf-b2d6-a0c8053b231a>).
- Leal Millán, A., Peris Ortiz, M. y Leal Rodríguez, A. L. (eds.) (2018), *Sustainability in Innovation and Entrepreneurship. Policies and Practices for a World with Finite Resources*, Springer (<https://doi.org/10.1007/978-3-319-57318-2>).
- Li, S., Linn, J. y Spiller, E. (2013), “Evaluating ‘Cash-for-clunkers’: Program effects on auto sales and the environment”, *Journal of Environmental Economics and Management*, 65 (2), 175-193 (<https://doi.org/10.1016/j.jeem.2012.07.004>).
- Liberini, F., Lassmann, A. y Russo, A. (2021), “Los efectos de los impuestos (“Google”) sobre servicios digitales sobre las plataformas digitales multinacionales”, Institut d’Economia de Barcelona (IEB), *Report 3/2021*, 27-30 (https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2021/11/IEB_Report_03_2021.pdf).
- Linares Llamas, P., Suárez Varela, M. y Romero Mora, J. C. (2021), “Evaluación de las implicaciones distributivas del Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico”, ESADE-Centre for Economic Policy & Political Economy, EsadeEcPol Brief 17/septiembre/2021 (https://www.esade.edu/ecpol/wp-content/uploads/2021/09/AAFF_ESP_EsadeEcPol_Brief17_RevisionFondoNacional.pdf).
- Lindsey, R. (2010), “Reforming Road User Charges. A Research Challenge for Regional Science”, *Journal of Regional Science*, 50 (1), 471-492 (<http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9787.2009.00639.x>).
- Litman, T. A. (2011), *London Congestion Pricing. Implications for Other Cities*, Victoria Transport Policy Institute (<https://www.vtpi.org/london.pdf>).
- Llop Llop, M. (2008), “Economic impact of alternative water policy scenarios in the Spanish production system: an input-output analysis”, *Ecological Economics*, 68 (1-2), 288-294 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.ecolecon.2008.03.002>).
- Lollino, G., Manconi, A., Guzzetti, F., Culshaw, M., Bobrowsky, P. y Luino, F. (eds.) (2015), *Engineering Geology for Society and Territory. Volume 5*, Springer (<https://doi.org/10.1007/978-3-319-09048-1>).
- López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia Fernández, J. (2016): “Estimación de los impuestos pagados por los hogares españoles en 2013 a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares y la Encuesta de Condiciones de Vida. Metodología”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *Estudios sobre la Economía Española 2016/20* (<http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-20.pdf>).
- López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia Fernández, J. (2017): “Estimating Engel Curves: A new way to improve the SILC-HBS matching process”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *Documento de Trabajo*, 2017-15, (<http://documentos.fedea.net/pubs/dt/2017/dt2017-15.pdf>).
- López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia Fernández, 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”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *Estudios sobre la Economía Española 2018-23* (<http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2018-23.pdf>).

López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia Fernández, J. (2019), “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Cuarto informe - 2016 y 2017”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *Estudios sobre la Economía Española* 2019-36 (<https://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2019-36.pdf>).

López Laborda, J., Marín González, C. y Onrubia Fernández, J. (2021), “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Sexto informe - 2017 y 2018”, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), *Estudios sobre la Economía Española* 2021-33 (<https://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2021-33.pdf>).

López Laborda, J. y Rodrigo, F. (2022), “Mobility of top income taxpayers in response to regional differences in personal taxes: Evidence from Spain”, *Economics*, 16(1), 152-169 (<https://doi.org/10.1515/econ-2022-0016>).

López Laborda, J. y Torres Remírez, J. (2018), “Bunching: el efecto del ‘Cheque Zapatero’ en las rentas declaradas en el IRPF (2010-2012)”, *XXI Encuentro de Economía Aplicada*, Alcalá de Henares, España (https://www.researchgate.net/publication/325697035_Bunching_el_efecto_del_Cheque_Zapatero_en_las_rentas_declaradas_en_el_IRPF_2010-2012).

López Llopis, E. (2018), “La sujeción al IVA en la economía colaborativa. El caso de la plataforma GestToGuest”, en Pedreira Menéndez (dir.), 263-282.

López-Ibor Mayor, V., Del Guayo Castiella, I. et al. (dirs.) (2021), *Derecho de la energía y el clean energy package*, Thomson Reuters-Aranzadi.

Loureiro García, M. L., Labandeira Villot, X. y Hanemann, M. (2013), “Transport and low-carbon fuel: a study of public preferences in Spain”, *Energy Economics*, 40 (S1), S126-S133 (<https://doi.org/10.1016/j.eneco.2013.09.010>).

Lucas Durán, M. (2019), “Fiscalidad de las ventas entre particulares de bienes de segunda mano a través de plataformas de internet (ebay, wallapop, etc.)”, en Bilbao Estrada y Antón Antón dirs., cap. XIII, 345-372.

Lucas Durán, M. (2020), “Fiscalidad de la economía colaborativa”, en *Información Comercial Española (ICE)*, 917 (*La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento*), 113-139 (<https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7131>).

Lynch, J. y Myrskylä, M. (2009), “Always the Third Rail? Pension Income and Policy Preferences in European Democracies”, *Comparative Political Studies*, 42(8), 1068-1097 (https://www.researchgate.net/publication/249699629_Always_the_Third_RailPension_Income_and_Policy_Preferences_in_European_Democracies).

Macarro Osuna, J. M. (2019), “El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿Un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 181, 179-234.

Maffini, G., Xing, J. y Devereux, M. P. (2019), “The impact of investment incentives: evidence from UK corporation tax returns”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 11 (3), 361-389 (<https://doi.org/10.1257/pol.20170254>).

- Malik, V. S., Pan, A., Willett, W. C. y Hu, F. B. (2013), “Sugar-sweetened beverages and weight gain in children and adults: a systematic review and meta-analysis”, *American Journal of Clinical Nutrition*, 98(4), 1084-102.
- Mancinas Chávez, R. y Moya López, D. (coords.) (2019), *Comunicación emergente: libro de resúmenes del IV Congreso Internacional Comunicación y Pensamiento*, Egregius, Sevilla (https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/87782/978-84-17270-82-7_V4.pdf y <https://idus.us.es/handle/11441/87782>).
- Martín Jiménez, A. J. (2021), *La nueva ‘arquitectura’ de la fiscalidad internacional y precios de transferencia: Los acuerdos de la OCDE ‘inclusive framework’*, G-20 y G-7 (<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3897891>).
- Martínez Toledano, C. (2020), “House Price Cycles, Wealth Inequality and Portfolio Reshuffling”, World Inequality Lab Working Paper 2020/02 (<https://wid.world/document/house-price-cycles-wealth-inequality-and-portfolio-reshuffling-wid-world-working-paper-2020-02/>).
- Martínez Vázquez, J. y Lago Peñas, S. (dirs.) (2020), *Desafíos pendientes de la descentralización en España: suficiencia y autonomía tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/libros/hp/2020_DesafiosDescentralizacion.pdf).
- Mastercard & Kaiser Associates (2019), *The global Gig Economy: Capitalizing on a ~\$500B opportunity*, Mastercard Gig Economy Industry Outlook and Needs Assessment (<https://newsroom.mastercard.com/wp-content/uploads/2019/05/Gig-Economy-White-Paper-May-2019.pdf>).
- McLure, C. E. (ed.) (1983): *Tax Assignment in Federal countries*, Centre for Research on Federal financial Relations, Australian National University, Canberra (<https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/114811/2/b11388808.pdf>).
- Meade, J. (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee chaired by Professor J.E. Meade for the Institute for Fiscal Studies*, London: George Allen & Unwin (<https://ifs.org.uk/docs/meade.pdf>).
- Merino Jara, I. (dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- Mertens, K. y Ravn, M. O. (2013), “The dynamic effects of personal and corporate income tax changes in the United States”, *American Economic Review*, 103 (4), 1212-1247 (<https://doi.org/10.1257/aer.103.4.1212>).
- Milasi, S., González Vázquez, I. y Fernández Macías, E. (2020), *Telework in the EU before and after the COVID-19: where we were, where we head to*, European Commission, Joint Research Centre (JRC), Science for Policy Briefs (https://ec.europa.eu/jrc/sites/default/files/jrc120945_policy_brief_-_covid_and_telework_final.pdf).
- Millar-Powell, B.; Brys, B.; O'Reilly, P.; Rehm, Y. y Thomas, A. (2022), “Measuring effective taxation of housing: Building the foundations for policy reform”, *OECD Taxation Working Papers* no. 56 (<https://doi.org/10.1787/0a7e36f2-en>).
- Miller, K. S., Wilson, W. W. y Wood, N. G. (2020), “Environmentalism, stimulus, and inequality reduction through industrial policy: did cash for clunkers achieve the trifecta?”, *Economic Inquiry*, 58 (3), 1109-1128 (<https://doi.org/10.1111/ecin.12889>).

Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (2021), *Índices y Precios Pagados Agrarios* (<https://www.mapa.gob.es/es/estadistica/temas/estadisticas-agrarias/economia/precios-percibidos-pagados-salarios/precios-pagados-por-los-agricultores-y-ganaderos/default.aspx>).

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (2021a), *Estrategia España Digital 2025*, SE Digitalización e Inteligencia Artificial (https://portal.mineco.gob.es/es-es/ministerio/estrategias/Paginas/00_Espana_Digital_2025.aspx).

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (2021b), *Flash datos de Teletrabajo. Segundo trimestre de 2021*, SE Digitalización e Inteligencia Artificial (<https://www.ontsi.es/es/publicaciones/flash-datos-teletrabajo-3t2021>).

Ministerio de Finanzas de Holanda (2019) *Aviation Taxes in Europe*.

Ministerio de Hacienda (2019), *Memoria de Beneficios Fiscales-Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2019*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (https://www.congreso.es/docu/pge2019/pge_2019-tomos/PGE-ROM/doc/L_19_A_A2.PDF).

Ministerio de Hacienda (2020a), *Memoria 2019: tribunales económico-administrativos*, Ministerio de Hacienda (Tribunal Económico-Administrativo Central), Centro de Publicaciones, Madrid (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/2019.pdf>).

Ministerio de Hacienda (2020b), *Haciendas Locales en cifras. Año 2018*, Secretaría de Estado de Hacienda (https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL_en_cifras_2018.pdf).

Ministerio de Hacienda (2021a), *Actualización del Programa de Estabilidad 2021-2024*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/EstrategiaPoliticaFiscal/Programasdeestabilidad.aspx>).

Ministerio de Hacienda (2021b), *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2022 (Libro Amarillo)*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (<https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/ProyectoPGE2022/Documents/LIBROAMARILLO2022.pdf>).

Ministerio de Hacienda (2021c), *Proyecto de Presupuestos Generales del Estado. Memoria de Beneficios Fiscales 2022*, Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2022Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_22_A_A2.PDF).

Ministerio de Hacienda (2021d), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2017. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, Dirección General de Tributos (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2017/Libro-IRPF-2017-web.pdf>).

Ministerio de Hacienda (2021e), *Tributación Autonómica. Medidas 2021*, Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2021.aspx>).

Ministerio de Sanidad (2021a), *ESTUDES 2021: Encuesta sobre uso de drogas en enseñanzas secundarias en España (ESTUDES), 1994-2021*, Ministerio de Sanidad, Madrid (https://pnsd.sanidad.gob.es/profesionales/sistemasInformacion/sistemaInformacion/pdf/ESTUDES_2021_Informe_de_Resultados.pdf).

Ministerio de Sanidad (2021b), *Revisión sobre la fiscalidad del cigarrillo electrónico: Regulación europea y posibles escenarios para España*, CNPT, Madrid (https://www.sanidad.gob.es/ca/ciudadanos/proteccionSalud/tabaco/docs/Fiscalidad_cigarrillo_electronico.pdf).

Mirrlees, J., (2011), *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J. (eds.) (2010), *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press for the Institute for Fiscal Studies (http://www.ifs.org.uk/docs/mirrlees_dimensions.pdf).

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J. (2011), *Tax by design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press for the Institute for Fiscal Studies (<https://ifs.org.uk/publications/5353>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2020a), *Memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley por la que se crea el Fondo Nacional de Sostenibilidad del Sistema Eléctrico* (https://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_14/spl_22/pdfs/2.pdf).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2020b), *Libro verde de la gobernanza del agua en España* (<https://www.miteco.gob.es/es/agua/temas/sistema-espaniol-gestion-agua/Libro-Verde-de-la-Gobernanza-del-Agua.aspx>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021a), *Inventario Nacional de Gases de Efecto Invernadero (GEI). Edición 2021. Tablas de datos de reporte CRF* (<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/Inventario-GEI.aspx>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021b), *Factores de emisión. Registro de huella de carbono, compensación y proyectos de absorción de dióxido de carbono. Versión 17* (https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/mitigacion-politicas-y-medidas/factoresemision_tcm30-479095.pdf).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021c), *Memoria anual de generación y gestión de residuos* (<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/publicaciones/Memoria-anual-generacion-gestion-residuos.aspx>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021d), *Precios de carburantes y combustibles. Comparación 2020-2019* (<https://energia.gob.es/petroleo/Informes/InformesAnuales/InformesAnuales/Precios%20Carburantes.%20Comparaci%C3%B3n%202019-2020.pdf>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021e), *Registro Estatal de Emisiones y Fuentes Contaminantes* (<https://prtr-es.es/informes/industrialactivitypollutant.aspx>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021f), *Evaluación de la calidad del aire en España. Año 2020*, Subdirección General de Aire Limpio y Sostenibilidad Industrial (https://www.miteco.gob.es/images/es/informeevaluacioncalidadaireespana2020_tcm30-529210.pdf).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021g), *Precios de carburantes y combustibles. Informe mensual de abril de 2021* (<https://energia.gob.es/petroleo/Informes/InformesMensuales/DatosBibliotecaConsumer/2021/Abril%202021.pdf>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021h), *Inventario Nacional de Contaminantes Atmosféricos* (<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/Inventario-Contaminantes.aspx>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021i), *Problemática ambiental y contaminantes* (<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/atmosfera-y-calidad-del-aire/emisiones/prob-amb/>).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021j), *Plan Nacional de Depuración, Saneamiento, Eficiencia, Ahorro y Reutilización (DSEAR)*, Dirección General del Agua (https://www.miteco.gob.es/es/agua/temas/planificacion-hidrologica/plan_dsear_final_tcm30-529674.pdf).

MITECO-Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (2021k), *Informe de seguimiento de los planes hidrológicos de cuenca y de los recursos hídricos en España. Año 2020*, Dirección General del Agua (<https://www.miteco.gob.es/es/agua/temas/planificacion-hidrologica/planificacion-hidrologica/seguimientoplanes.aspx>).

MITMA-Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (2020), *Estimación del tráfico en la red de carreteras del Estado*, Secretaría General de Infraestructuras (https://www.mitma.gob.es/recursos_mfom/comodin/recursos/5_historicoresumen20.pdf).

MITMA-Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (2021a), “Consumo energético en el transporte por modo, tipo de combustible y tipo de tráfico (nacional e internacional)”, *Observatorio del Transporte y la Logística en España: Datos, gráficos y mapas (Información medioambiental-Consumo energético)* (<https://observatoriotransporte.mitma.es/>).

MITMA-Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana (2021b) Reforma del Impuesto de Matriculación y Circulación. Planteamientos y Propuestas.

Molenaar, D. y Grams, H. (2020), “Influencer income and tax treaties: a response”, *Bulletin for International Taxation*, 74 (9), 550-555 (<https://grams-partner.de/wp-content/uploads/2020/12/BIT-9-2020.pdf>).

Mooij, R. de, Fenochietto, R., Hebous, S., Leduc, S. y Osorio-Buitron, C. (2020), “Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic” (December 16), *IMF Fiscal Affairs-Special Series on Covid-19* (<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/covid19-special-notes/en-special-series-on-covid-19-tax-policy-for-inclusive-growth-after-the-pandemic.ashx>)

Mooij, R. de, Klemm, A. D. y Perry, V. J. (eds.) (2021), *Corporate Income Taxes Under Pressure: Why Reform is Needed and How It Can Be Designed*, International Monetary Fund (<https://doi.org/10.5089/9781513511771.071>).

Moreno González, S. (2017), “Efectos fiscales del *crowdfunding* social: aspectos problemáticos y propuestas de *leye ferenda*”, en Merino Jara (dir.), 315-340.

Moreno González, S. (2019), “Alternativas para la tributación de la economía digital: el establecimiento permanente virtual”, en García Novoa (dir.), 69-105.

Moretti, E. (2012), *The New Geography of Jobs*, Houghton Mifflin Harcourt, New York.

Mories Jiménez, M. T. (2021), “Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo: cuestiones sin resolver y propuestas de regulación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal*, 8, 25-52.

Musgrave, R. A. (1983), “Who should tax, where, and what?”, en McLure, C.E. (ed.) (1983), 2-19.

Navarro Faure, Amparo (dir.) (2021), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch*. Valencia: Tirant lo Blanch; Alicante: Universidad de Alicante.

- Neumark, F. (1970), *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- Nolan, B. (ed.), *Inequality and Inclusive Growth in Rich Countries: Shared Challenges and Contrasting Fortunes*, Oxford University Press (<https://doi.org/10.1093/oso/9780198807032.001.0001>).
- Novales Cinca, A. (2011), *Crecimiento económico, desigualdad y pobreza, Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, 88, 419-434 (https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-M-2011-10041900432).
- Observatorio Español de las Drogas y las Adicciones (2021), *Informe 2021: Alcohol, tabaco y drogas ilegales en España*, Ministerio de Sanidad-Delegación del Gobierno para el Plan Nacional sobre Drogas, Madrid (<https://pnsd.sanidad.gob.es/profesionales/sistemasInformacion/informesEstadisticas/pdf/2021OE DA-INFORME.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2001), *Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*, OECD Publishing (<https://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2011a), *Divided we stand: Why inequality keeps rising*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/9789264119536-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2011b), *Tax Administration in OECD and selected non-OECD Countries: Comparative Information Series 2010*, OECD Publishing (<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2010.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2012), *Environmental Policy and Individual Behaviour Change*.
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2014a), “Focus on inequality and growth”, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/social/Focus-Inequality-and-Growth-2014.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2014b), *Greening Household Behaviour: Overview from the 2011 Survey-Revised edition*, OECD Studies on Environmental Policy and Household Behaviour, OECD Publishing, Paris (https://www.oecd-ilibrary.org/environment/greening-household-behaviour_9789264214651-en).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015a), *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/9789264235120-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015b), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project Explanatory Statement: Final Reports*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015c), *Tax Administration 2015. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, OECD Publishing (https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015d), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015e), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5: Informe final 2015*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (<https://doi.org/10.1787/9789264267107-es>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015f), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (<https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2015g), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (<https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2016a), “Council Recommendation on Water” (December) (<https://www.oecd.org/environment/resources/Council-Recommendation-on-water.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2016b), *Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting* (<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2017a), *Environmental Fiscal Reform. Progress, Prospects and Pitfalls. OECD Report for the G7 Environment Ministers* (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/environmental-fiscal-reform-G7-environment-ministerial-meeting-june-2017.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2017b), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada 2017*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF) (<https://doi.org/10.1787/765324dd-es>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2018a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation. Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2018b), *Taxation of Household Savings*, OECD Tax Policy Studies 25 (<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264289536-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264289536-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2018c), *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies 26 (<https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2019a), *Under Pressure: The Squeezed Middle Class*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/689afed1-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2019b), *Spain. Country Report (Workshop held in Madrid, 25 April 2019 focused on financing compliance towards the EU water acquis)* (<https://search.oecd.org/environment/resources/financing-water-supply-sanitation-and-flood-protection-spain-workshop.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2019c), *Measuring platform mediated workers*, OECD Digital Economy Papers 282 (<https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/170a14d9-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpaper%2F170a14d9-en&MimeType=pdf>).

- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2019d), *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*, OECD Publishing (<https://doi.org/10.1787/53e5f593-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation. Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2020b) *Taxation in Agriculture* (<https://www.oecd.org/publications/taxation-in-agriculture-073bdf99-en.htm>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2020c), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, OECD Publishing, Paris (<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2020d), *The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix. Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19*, OCDE Science, Technology and Industry Policy Papers 92 (<https://doi.org/10.1787/65234003-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2020e), *Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*, OECD Publishing (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021a), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2020-September 2021*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021b), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021c), *Spain. Economic Policy Reforms 2021: Going for growth*, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/economy/growth/Spain-country-note-going-for-growth-2021.pdf>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021d), *Taxing Wages 2021*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/83a87978-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021e), *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris (<https://doi.org/10.1787/cef472b9-en>).
- OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021f), *Spain. OECD Economic Surveys. Overview may 2021*, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-2021-OECD-economic-survey-overview.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021g), *Environmentally related tax revenue, by country* (<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=ERTR>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021h), *Corporate Tax Statistics: third edition 2021* (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-third-edition.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021i), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies 28 (<https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021j), *OECD Main Science and Technology Indicators Database*.

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2021k), *OECD R&D tax incentives database, 2021 edition* (<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2022a), *Income inequality* (indicators). doi: 10.1787/459aa7f1-en. (Accessed on 20 February 2022).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2022b), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development (2022c), *Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*, Public Consultation Document (4 February 2022-18 February 2022), (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development e International Energy Agency, International Transport Forum y Nuclear Energy Agency (2015), *Aligning Policies for a Low-carbon Economy*, OECD Publishing, Paris (<https://www.oecd.org/environment/Aligning-Policies-for-a-Low-carbon-Economy.pdf>).

OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development e International Monetary Fund-IMF (2017), *Tax certainty. Report for the G20 Finance Ministers*, OECD Publishing (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>).

OEE-Observatorio del Emprendimiento de España (2021), *Global Entrepreneurship Monitor. Informe GEM España 2020-2021*, Universidad de Cantabria (<https://centroyunuscantabria.unican.es/wp-content/uploads/2021/06/Informe-GEM-Espana-2020-2021.pdf>).

Oficina Nacional de Prospectiva y Estrategia del Gobierno de España (2021), *España 2050. Fundamentos y propuestas para una estrategia nacional de largo plazo*, Ministerio de la Presidencia, Madrid (https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia_Espana_2050.pdf).

OFR-Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2020), *Las tasas de residuos en España 2020*, Fundació ENT (https://www.fiscalidadresiduos.org/wp-content/uploads/2020/10/Tasas_2020.pdf).

OFR-Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2021a), “Impuestos al vertido y a la incineración de residuos” (https://www.fiscalidadresiduos.org/?page_id=39).

- OFR-Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos (2021b), “Pago por Generación” (https://www.fiscalidadresiduos.org/?page_id=37).
- Ohrn, E. (2018), “The Effect of Corporate Taxation on Investment and Financial Policy: Evidence from the DPAD”, *American Economic Journal: Economic Policy*, 10 (2), 272-301 (<https://www.jstor.org/stable/pdf/26529031.pdf>).
- Onji, K. (2009), “The response of firms to eligibility thresholds: evidence from the Japanese value-added tax”, *Journal of Public Economics*, 93 (5-6), 766-775 (https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/28760/2/01_Onji_The_Response_of_Firms_to_2009.pdf).
- O'Reilly, P., Parra Ramírez, K. y Stemmer, M. A. (2019), “Exchange of information and bank deposits in international financial centres”, *OECD Taxation Working Papers* 46 (<https://dx.doi.org/10.1787/025bfebe-en>).
- Ostry, J. D., Berg, A. y Tsangarides, C. G. (2014), *Redistribution, Inequality and Growth*, IMF Staff Discussion Note 14/02 (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>).
- Palao Taboada, C. (2009), *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova.
- Palmer Tous, T., Riera Font, A. y Rosselló Nadal, J. (2007), “Taxing tourism. The case of rental cars in Mallorca”, *Tourism Management*, 28 (1), 271-279 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.tourman.2005.11.015>).
- Palomino, J. C.; Marrero, G.; Nolan, B. y Rodríguez, J. G. (2021), “Wealth inequality, intergenerational transfers, and family background”, *Oxford Economic Papers*, 1-25 (<http://dx.doi.org/10.1093/oep/gpab052>).
- Pantazatou, K. (2018), “Taxation of the Sharing Economy in the European Union”, en Davidson, Infraña y Finck (eds.), cap. 27, 368-380 (<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091281>).
- Parlamento Europeo (2019), Resolución de 15 de enero, sobre igualdad de género y políticas fiscales en la Unión, (2018/2095/2095(INI), *Diario Oficial de la Unión Europea* (27.11.2020), pp. C411/38-47 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0014&from=ES>).
- Parry, I. (2020), “Increasing carbon pricing in the EU: Evaluating the options”, *European Economic Review*, 121, 103341 (<https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2019.103341>).
- Pedreira Menéndez, J. (2015), “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en Pedreira Menéndez, J., *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi, 139-169.
- Pedreira Menéndez, J. y Álvarez Pérez, M. B. (2018), “Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (bitcoins) en las empresas”, *Quincena Fiscal*, 3, 17-50 (<http://hdl.handle.net/10651/50949>).
- Pedreira Menéndez, J. y Álvarez Pérez, M. B. (2020), “Las ICO como vía de financiación empresarial a través de tokens”, *Quincena Fiscal*, 15/16, 47-69 (<http://hdl.handle.net/10651/60522>).
- Pedreira Menéndez, J. (dir.) y Pascual González, M. M. (coord.) (2018), *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi Thomson Reuters.
- Pellicer García, P., Iriani Bordas, M., Puig Ventosa, I. y Sastre Sanz, S. (2020), *Las tasas de residuos en España 2019*, Fundació ENT (https://www.fiscalitatresidus.org/wp-content/uploads/2020/05/Tasas_2019.pdf).

- Persson, T. y Tabellini, G. (2000), *Political Economics. Explaining Economic Policy*, MIT Press.
- Pestana Barros, C. y Prieto Rodríguez, J. (2008), “A revenue-neutral tax reform to increase demand for public transport services”, *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 42 (4), 659-672 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.tra.2008.01.027>).
- Piketty, T. y Saez, E. (2013), “Optimal Labor Income Taxation”, en Auerbach *et al.* (eds.) (2013), cap. 7, 391-474 (<https://eml.berkeley.edu/~saez/piketty-saezNBER12handbook.pdf>).
- Piketty, T. y Zucman, G. (2015), “Wealth and Inheritance in the Long Run”, en Atkinson y Bourguignon (eds.), vol. 2B, cap. 15, 1303-1368 (<https://doi.org/10.1016/B978-0-444-59429-7.00016-9>).
- Piketty, T., Saez, E. y Zucman, G. (2016), “Distributional National Accounts: Methods and Estimates for the United States”, *NBER Working Paper* no. 22945 (https://www.nber.org/system/files/working_papers/w22945/w22945.pdf).
- Pizer, W.A. y Sexton, S. (2020), “The Distributional Impacts of Energy Taxes”, *Review of Environmental Economics and Policy*, 13 (1), 104-123 (<https://doi.org/10.1093/reep/rey021>).
- Pizzol, M., Molinos-Senante, M., Thodsen, H. y Skou Andersen, M. (2020), “Implications of Denmark’s water price reform for riverine and coastal surface water quality”, en Zachariadis, T., Milne, J. E., Skou Andersen, M. y Ashiabor, H. (eds.) (2020): *Economic Instruments for a Low-carbon Future: Critical Issues*, Edward Elgar Publishing, p. 204-217.
- President’s Advisory Panel on Federal Tax Reform, The (2005), *Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America’s Tax System*, Washington, DC: President’s Advisory Council on Federal Tax Reform. (<https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Fix-Tax-System-2005.pdf>).
- Princen, S., Kalyva, A., Leodolter, A., Denis, C., Reut, A., Thiemann, A. y Ivaskaite-Tamosiune, V. (2020), *Taxation of Household Capital in EU Member States: Impact on Economic Efficiency, Revenue & Redistribution*, Publications Office of the European Union, European Economy Discussion Paper 130 (https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/dp130_en.pdf).
- Puig Ventosa, I. y Calaf Forn, M. (2011), “Pago por generación de residuos: el caso de Argentona”, *Residuos. La revista técnica del medio ambiente*, 124, 18-28 (https://ent.cat/wp-content/uploads/2011/01/2011_calaf_puig_Pago-por-generaci%C3%B3n-de-residuos.-El-caso-de-Argentona_Residuos.pdf).
- Puig Ventosa, I., González Martínez, A. C. y Jofra Sora, M. (2012), “Landfill and waste incineration taxes in Catalonia, Spain”, en Kreiser, Yábar *et al.* (eds.), cap. 16, 244-257 (<https://doi.org/10.4337/9781781952184.00031>).
- PwC-Price Waterhouse Coopers (2018), *Gestión del agua en España. Análisis y retos del ciclo urbano del agua* (<https://www.pwc.es/es/publicaciones/energia/assets/gestion-agua-2018-espana.pdf>).
- PwC-Price Waterhouse Coopers (2019), *El futuro del sector agrícola español. Claves para construir un sector sostenible económica, social y medioambientalmente* (<https://www.pwc.es/es/publicaciones/assets/informe-sector-agricola-espanol.pdf>).
- PwC-Price Waterhouse Coopers y World Bank Group (2020), *Paying Taxes 2020. The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies* (<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>).

- Ramos Muñoz, D. y Ruiz Almendral, V. (2020), “Estabilidad financiera y disciplina presupuestaria: una perspectiva constitucional del semestre europeo”, en Aranda Álvarez (dir.), 105-160 (https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID3536859_code666234.pdf?abstractid=3536859&mirid=1).
- Ramos Prieto, J. (2012), “El comercio electrónico y el IVA: problemas del régimen de las operaciones realizadas por vía electrónica”, en Di Pietro y Lasarte Álvarez (dirs.), 252-258.
- Ramos Prieto, J. (2018), *La tributación de las sucesiones transfronterizas en España y en la Unión Europea: problemas actuales*, Aranzadi.
- Randstad Research (2021), *Informe teletrabajo en España 2021* (<https://www-randstadresearch-es.s3.amazonaws.com/wp-content/uploads/2021/07/RANDSTAD-Informe-Research-Teletrabajo.pdf>).
- Rao, N. (2016), “Do tax credits stimulate R&D spending? The effect of the R&D tax credit in its first decade”, *Journal of Public Economics*, vol. 140, pp. 1-12.
- REE-Red Eléctrica de España (2021), “Emisiones de CO₂ asociadas a la generación de electricidad en España”(<https://api.esios.ree.es/documents/580/download?locale=es>).
- Rehm, J. et al. (2009), “Global burden of disease and injury and economic cost attributable to alcohol use and alcohol-use disorders”, *The Lancet* (373/9682), 2223-2233.
- Reixach Escutia, J. (2017), *Analisi cost-benefici d'una proposta de peatge urbà a l'àmbit de la ciutat de Barcelona*, Universitat Politècnica de Catalunya, Trabajo Final de Máster (<https://upcommons.upc.edu/handle/2117/112154>).
- Remeur, C. (2018), *The collaborative economy and taxation. Taxing the value created in the collaborative economy*, European Parliamentary Research Service (<https://doi.org/10.2861/302431>).
- Restuccia, D. y Rogerson, R. (2008), “Policy distortions and aggregate productivity with heterogeneous establishments”, *Review of Economic Dynamics*, 11 (4), 707-720 (<https://doi.org/10.1016/j.red.2008.05.002>).
- Richardson, H. W. y Bae, C. H. (eds.) (2008), *Road Congestion Pricing in Europe. Implications for the United States*, Edward Elgar Publishing (<https://doi.org/10.4337/9781848441453>).
- Rivers, N. y Schaufele, B. (2015), “Salience of carbon taxes in the gasoline market”, *Journal of Environmental Economics and Management*, 74 (C), 23-36 (<https://doi.org/10.1016/j.jeem.2015.07.002>).
- Robinson, D., Linares Llamas, P., López Otero, X. y Rodrigues, R. (2019), “Fiscal policy for Decarbonization of Energy in Europe, with a Focus on Urban Transport: Case-study and Proposal for Spain”, en Villar Ezcurra, Milne y Ashiabor (eds.), cap. 6, 75-90 (<https://doi.org/10.4337/9781789904185.00017>).
- Rodríguez Bereijo, A. (2015), *La Constitución fiscal de España. Tres estudios sobre Estado social de Derecho, sistema tributario, gasto público y estabilidad presupuestaria*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Rodríguez Correa, J. (2021), “Nueva tributación en IVA del comercio electrónico: algunos aspectos problemáticos derivados de los cambios introducidos en las reglas de localización de las ventas a distancia”, *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 76.
- Roemer, J. E. (1998), *Equality of Opportunity*, Harvard U. Press.

- Romano, C. (2002), *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System*, IBFD Doctoral series (<https://www.ibfd.org/shop/advance-tax-rulings-and-principles-law>).
- Romer, C. D. y Romer, D. H. (2010), “The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks”, *American Economic Review*, 100 (3), 763-801 (<https://doi.org/10.1257/aer.100.3.763>).
- Romero Jordán, D. y Sanz-Sanz, J. F. (2001), “Imposición marginal efectiva sobre el factor trabajo: breve nota metodológica y comparación internacional”, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 159: 191-216.
- Romero Jordán, D. y Sanz-Sanz, J. F. (2003), “El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos”, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 164, 49-73 (<https://hpe-rpe.org/ief/40/164-1-2003/4033/el-impuesto-sobre-las-ventas-minoristas-de-determinados-hidrocarburos-una-evaluacion-de-sus-efectos-economicos-2.pdf>).
- Romero Jordán, D. y Sanz-Sanz, J. F. (2016), “La fiscalidad del tabaco en España: comparación con el resto de países de la UE-15”, *Cuadernos de información económica* (255), 47-54.
- Romero Jordán, D. y Sanz-Sanz, J. F. (2018), “¿Un impuesto sobre las bebidas azucaradas en España? Estimación de elasticidades precio y renta”, *Cuadernos de información económica* (266), 73-79.
- Ruiz Almendral, V. (2008), *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. Madrid: La Ley-Wolters Kluwer.
- Ruiz Almendral, V. (2012), “Estabilidad presupuestaria y Reforma Constitucional”, *REDE. Revista Española de Derecho Europeo*, 41, 33-110 (<http://www.revistasmarcialpons.es/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/479-estabilidad-presupuestaria-reforma-constitucional/466>).
- Ruiz Almendral, V. (2017a), “Poder tributario autonómico y Derecho de la Unión Europea: consecuencias de un federalismo fiscal inacabado”, *REDE. Revista Española de Derecho Europeo*, 64, 25-76 (http://www.revistasmarcialpons.es/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/poder_tributario_autonomico_y_derecho_de_la_union_europea/107).
- Ruiz Almendral, V. (2017b), “The European Fiscal Consolidation Legal Framework: Its Impact on National Fiscal Constitutions and Parliamentary Democracy”, en Beukers, De Witte y Kilpatrick (eds.), 27-67 (<https://doi.org/10.1017/9781316877135.003>).
- Saez, E. (2002), “Optimal Income Transfer Programs: Intensive Versus Extensive Labor Supply Responses”, *The Quarterly Journal of Economics*, 117 (3), 1039-1073 (<https://eml.berkeley.edu/~saez/botqje.pdf>).
- Saez, E. (2013), “Optimal progressive capital income taxes in the infinite horizon model,” *Journal of Public Economics*, vol 97, pages 61-74.
- Saez, E. y Zucman, G. (2014), “Wealth inequality in the United States since 1913: Evidence from capitalized income tax data”, National Bureau of Economic Research (NBER), *Working Paper* 20625 (<https://dx.doi.org/10.3386/w20625>).
- Saez, E. y Zucman, G. (2019), “Progressive Wealth Taxation”, *Brookings Papers on Economic Activity*, Fall 2019 edition, 437-511 (<https://Gabriel-zucman.eu/files/SaezZucman2019BPEA.pdf>).

- Sainz González, R., Núñez Sánchez, R. y Coto Millán, P. (2011), “The impact of airport fees on fares for the leisure air travel market: the case of Spain”, *Journal of Air Transport Management*, 17 (3), 158-162 (<http://dx.doi.org/10.1016/j.jairtraman.2010.12.003>).
- Salas-Rojo, P. y Rodríguez, J. G. (2021) “The distribution of wealth in Spain and the USA: the role of socioeconomic factors”, *SERIES*, <https://doi.org/10.1007/s13209-021-00232-w>
- Salas-Rojo, P. y Rodríguez, J. G. (2022) “Inheritances and Wealth Inequality: A Machine Learning Approach”, *Journal of Economic Inequality*, en prensa.
- Sastre Sanz, S., Jofra Sora, M. y Puig Ventosa, I. (2018), *Research paper on the European tax on plastics*, Fundació ENT (https://zerowasteeurope.eu/wp-content/uploads/2019/11/zero_waste_europe_position_paper_plastic_tax_in_europe_en.pdf).
- Satterthwaite, E. A. (2018), “On the Threshold: Smallness and the Value-Added Tax”, *Columbia Journal of Tax Law*, 9 (2), 177-227 (<https://doi.org/10.7916/cjtl.v9i2.2862>).
- Scheuer, F. y Slemrod, J. (2021), “Taxing Our Wealth”, *Journal of Economic Perspectives*, 35 (1), 207-230 (<https://doi.org/10.1257/jep.35.1.207>).
- Schmidt, A., Necpalova, M., Zimmermann, A., Mann, S., Six, J. y Mack, G. (2017), “Direct and Indirect Economic Incentives to Mitigate Nitrogen Surpluses. A Sensitivity Analysis”, *Journal of Artificial Societies and Social Simulation*, 20 (4), 7 (<https://doi.org/10.18564/jasss.3477>).
- Schroten, A., Scholten, P., van Wijngaarden, L. van Essen, H., Brambilla, M., Gatto, M., Maffii, S., Trosky, F., Kramer, H., Monden, R., Bertschmann, D., Killer, M., Greinus, A., Lambla, V., El Beyrouty, K., Amaral, S., Nokes, T. y Coulon, A. (2019a), *Transport taxes and charges in Europe. An overview study of economic internalisation measures applied in Europe*, European Commission, DG for Mobility and Transport (<https://doi.org/10.2832/416737>).
- Schroten, A., Van Wijngaarden, L., Brambilla, M., Gatto, M., Maffii, S., Trosky, F., Kramer, H., Monden, R., Bertschmann, D., Killer, M., Lambla, V., El Beyrouty, K. y Amaral, S. (2019b), *Overview of transport infrastructure expenditure and costs*, European Commission, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2832/853267>).
- Shaffer, B., Auffhammer, M. y Samaras, C. (2021), “Make electric vehicles lighter to maximize climate and safety benefits”, *Nature*, 598, 254-256 (<https://doi.org/10.1038/d41586-021-02760-8>).
- Shaw, J., Slemrod, J. y Whiting, J. (2010), “Administration and compliance”, en Mirrlees *et al.* (eds.), cap. 12, 1100-1171 (<https://ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch12.pdf>).
- Ship & Bunker (2020), *Graph: 2020's average bunker price 8% lower than 2019* (<https://shipandbunker.com/news/world/240274-graph-2020s-average-bunker-price-8-lower-than-2019>).
- Singh, G. K., Gupta, K. y Chaudhary, S. (2014), “Solid waste management: its sources, collection, transportation and recycling”, *International Journal of Environmental Science and Development*, 5 (4), 347-351 (<https://doi.org/10.7763/IJESD.2014.V5.507>).
- Slemrod, J. (2019), “Tax compliance and enforcement”, *Journal of Economic Literature*, 57 (4), 904-954 (<https://doi.org/10.1257/jel.20181437>).
- Slemrod, J. y Bakija, J. (2008), *Taxing ourselves. A citizen's guide to the debate over taxes*, Cambridge/London: The MIT Press.

- Slemrod, J. y Yitzhaki, S. (2002), “Tax avoidance, evasion and administration”, en Auerbach y Feldstein (eds.), cap. 22, 1423-1470 (<https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf>).
- Söderholm, P. (2011), “Taxing Virgin Natural Resources: Lessons from Aggregates Taxation in Europe”, *Resources Conservation & Recycling*, 55 (11), 911-922 (<https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2011.05.011>).
- Soler Roch, M. T. (2020), “Buscar la riqueza (reflexión al hilo de un reciente debate)”, *Blog RPDFT* (9 de diciembre). Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario (<https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/>).
- Somanathan, E., Sterner, T., Sugiyama, T., Chimanikire, D., Dubash, N., Essandoh-Yeddu, J., Fifita, S., Goulder, L., Jaffe, A., Labandeira Villot, X., Managi, S., Mitchell, C., Montero, J. P., Teng, F. y Zylicz, T. (2014), “National and Sub-national Policies and Institutions”, en IPCC (2014), cap. 15, 1141-1205 (https://archive.ipcc.ch/pdf/assessment-report/ar5/wg3/ipcc_wg3_ar5_chapter15.pdf).
- Spengel, C.; Schmidt, F.; Heckemeyer, J. H.; Nicolay, K.; Bartholmeß, A.; Ludwig, C.; Steinbrenner, D.; Buchmann, P.; Bührle, T.; Dutt, V.; Fischer, L. y Stage, B. (2019), *Effective tax levels using the Devereux/Griffith methodology. Project for the EU Commission TAXUD/2019/DE/312: Final report 2019*, ZEW-Gutachten und Forschungsberichte, ZEW-Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim (<http://hdl.handle.net/10419/222371>).
- Spengel, C.; Schmidt, F.; Heckemeyer, J. H.; Nicolay, K.; Bartholmeß, A.; Ludwig, C.; Steinbrenner, D.; Buchmann, P.; Bührle, T.; Dutt, V.; Fischer, L.; Spix, J. y Stage, B. (2021), *Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology-Update 2020*. Mannheim: ZEW-PwC. Project for the EU Commission TAXUD/2020/DE/308. Final Report 2020 (<https://www.zew.de/publikationen/effective-tax-levels-using-the-devereux-griffith-methodology-update-2020>).
- Stotzer, T. R. (2020), “A Wealth Tax for the United States. Why, How and Observations”, *Bulletin for International Taxation*, 74 (7), 425-440.
- Suárez-Cerrato, J. C. y Zidar, O. (2016), “Who Benefits from State Corporate Tax Cuts? A Local Labor Markets Approach with Heterogeneous Firms”, *American Economic Review*, vol. 106, no. 9, pp. 2582-2624 (<https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/aer.20141702>).
- Suárez Varela, M. (2020), “Las políticas de tarifas urbanas del agua en España”, *Presupuesto y Gasto Público* (El agua en España: economía y gobernanza), 101, 205-226 (<https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/101.pdf>).
- Tax Working Group (2019), *Future of Tax: Final Report*, New Zealand Government (<https://taxworkinggroup.govt.nz/resources/future-tax-final-report.html>).
- Thiemann, A. (2021), *Cryptocurrencies: An empirical view from a tax perspective*, European Commission, Joint Research Centre (JRC), *Working Papers on Taxation and Structural Reforms* 12, by Andreas Thiemann (<https://ec.europa.eu/jrc/sites/default/files/jrc126109.pdf>).
- Thomas, A. (2020), “Reassessing the regressivity of the VAT”, *OECD Taxation Working Paper* 49 (<https://doi.org/10.1787/b76ced82-en>).
- Tomás, M., García-Muros, X., Alonso-Epelde, E., Arto, I., Rodríguez-Zúñiga, A., Monge, C. y González-Eguino, M. (2021), “Fiscalidad Verde y Transición Justa: Análisis de Impacto de Medidas Compensatorias para el Caso del Diésel en España”, Basque Centre for Climate Change, Leioa.

TomTom International BV (2022), *TomTom Traffic Index 2020* (https://www.tomtom.com/en_gb/traffic-index/ranking/?country=ES).

Toribio Bernárdez, L. (2018), “¿Es necesario crear nuevos impuestos sobre las recientes realidades de la era digital o puede adaptarse el tratamiento fiscal a los conceptos tributarios tradicionales? El caso particular de los *influencers*”, en Cubero Truyo (dir.), 255-283.

Toribio Bernárdez, L. (2019), “La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)”, *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 52.

Tørslov, T., Wier, L. y Zucman, G. (2021), *The Missing Profits of Nations* (<https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2021.pdf>).

Tribunal de Cuentas Europeo (2019), “Comercio electrónico: quedan por resolver muchas de las dificultades de la recaudación del IVA y los derechos de aduana”, *Informe Especial* 12/2019, Tribunal de Cuentas Europeo-Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo (https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_ES.pdf).

Tribunal de Cuentas Europeo (2021a), “Principio de ‘Quien Contamina Paga’. Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la Unión Europea”, *Informe especial* 12/2021 (https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_12/SR_polluter_pays_principle_ES.pdf).

Tribunal de Cuentas Europeo (2021b), “Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE”, *Informe Especial* 04/2021, Tribunal de Cuentas Europeo-Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo (https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_ES.pdf).

Tsiakkakis, S., Fontaras, G., Ciuffo, B. y Samaras, Z. (2017), “A simulation-based methodology for quantifying European passenger car fleet CO₂ emissions”, *Applied Energy*, 199, 447-465 (<https://doi.org/10.1016/j.apenergy.2017.04.045>).

U.S. Department of the Treasury (2021), *The Made In America Tax Plan* (https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf).

UNCTAD-United Nations Conference on Trade and Development (2021), *Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of Covid-19 Impact on Online Retail 2020*, UNCTAD Technical notes on ICT for Development 18 (https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf).

UNEP-United Nations Environment Programme (2021), *Environmental and health impacts of pesticides and fertilizers and ways of minimizing them. Summary for policymakers* (<https://www.unep.org/resources/report/environmental-and-health-impacts-pesticides-and-fertilizers-and-ways-minimizing>).

United Kingdom Government Digital Service (2021), “Aggregates Levy”, *Environmental taxes, reliefs and schemes for businesses*, en GOV.UK (<https://www.gov.uk/green-taxes-and-reliefs/aggregates-levy>).

United Nations (2017), *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, Department of Economic & Social Affairs (https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

- Vall, J y López-Casasnovas, G. (2018), "Impact of SSB taxes on consumption", *Working paper #201804-110*, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.
- Vallés Giménez, J. y Zárate Marco, A. (2013), "Environmental taxation and industrial water use in Spain", *Investigaciones Regionales-Journal of Regional Research*, 25, 133-162 (<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4226402.pdf>).
- Vallés Giménez, J. y Zárate Marco, A. (2021), "Industrial Waste, Green Taxes and Environmental Policies in a Regional Perspective", *Regional Studies*, 1-14 (<https://doi.org/10.1080/00343404.2021.1990251>).
- Vallés Giménez, J., Zárate Marco, A. y Trueba Cortés, M. C. (2010), "Green taxes in a federal context: An empirical model for industrial waste in Spain", *The Review of Regional Studies*, 40 (1), 27-51 (<https://doi.org/10.52324/001c.8159>).
- Van de Velde, E. y Cannas, F. (2021), *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations*, European Parliament ([https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/662905/IPOL_STU\(2021\)662905_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/662905/IPOL_STU(2021)662905_EN.pdf)).
- Van der Meulen, S., Grijspwaardt, T., Mars, W., Van der Geest, W., Roest-Crollius, A. y Kiel, J. (2020), *Cost Figures for Freight Transport*, Netherlands Institute for Transport Policy Analysis.
- Van Essen, H., Van Wijngaarden, L., Schroten, A., De Bruyn, S., Sutter, D., Bieler, C., Maffii, S., Brambilla, M., Fiorello, D., Fermi, F., Parolin, R. y El Beyrouty, K. (2019), *Handbook on the external costs of transport. Version 2019-1.1.*, European Commission, Publications Office of the European Union (<https://doi.org/10.2832/51388>).
- Varona Alabern, J. E. (dir) (2018), *La fiscalidad del emprendimiento*, Thomson Reuters Aranzadi.
- Venmans, F., Ellis, J. y Nachtigall, D. (2020), "Carbon pricing and competitiveness: are they at odds?", *Climate Policy*, 20 (9), 1070-1091 (<https://doi.org/10.1080/14693062.2020.1805291>).
- Verbist, G. y Figari, F. (2014), "The Redistributive Effect and Progressivity of Taxes Revisited: An International Comparison across the European Union", *FinanzArchiv /Public Finance Analysis*, 70 (3), 405-429 (<https://doi.org/10.1628/001522114X684529>).
- Vilches de Santos, D. (2018), "Conflictos de doble residencia fiscal", en M. Lucas Durán, A. del Blanco García (dirs.), "Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de future", *Documentos de Trabajo* 3/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Villar Ezcurra, M. (2019), "Análisis crítico de la interacción agua-energía y su fiscalidad", en González-Cuéllar y Ortiz Calle (dirs.), 91-123.
- Villar Ezcurra, M. y Albiñana García-Quintana, C. (1999), "Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 197-198, 55-58 (<http://hdl.handle.net/10637/325>).
- Villar Ezcurra, M., Milne, J. E. y Ashiabor, H. (eds.) (2019), *Environmental Fiscal Challenges for Cities and Transport*, Edward Elgar Publishing (<https://doi.org/10.4337/9781789904185>).
- Von Briel, D. y Dolnicar, S. (2021), "The evolution of Airbnb's competitive landscape", en Dolnicar (ed.), cap. 3, 79-100 (<https://doi.org/10.6084/m9.figshare.14195960>).

- Wang, Q., Hubacek, K., Feng, K., Wei, Y. M. y Liang, Q. M. (2016), “Distributional effects of carbon taxation”, *Applied Energy*, 184, 1123-1131 (<https://doi.org/10.1016/j.apenergy.2016.06.083>).
- Ward, P. (2014), “Measuring the level and inequality of wealth: an application to China”, *Review of Income and Wealth*, 60 (4), 613-635 (<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4308814/pdf/nihms-509655.pdf>).
- Webfleet solutions (2017), “El coste de los atascos para las empresas” (12 de diciembre), TomTom Telematics Spain S. L., Barcelona (https://www.webfleet.com/es_es/webfleet/blog/coste-los-atascos-las-empresas/)
- Wei, F. y Wen, J. F. (2019), *The Optimal Turnover Threshold and Tax Rate for SMEs*, IMF Working Paper 19/98 (<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2019/WPIEA2019098.pdf>).
- WHO-World Health Organization (2016), *Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases*. Technical Meeting Report (5-6 May 2015, Geneva, Switzerland), WHO, Geneva (<https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf>).
- WHO-World Health Organization (2018), *Global Status Report on Alcohol and Health 2018*, WHO, Geneva (<https://www.who.int/publications/i/item/9789241565639>).
- WHO-World Health Organization (2021), *WHO global air quality guidelines. Particulate matter (PM_{2.5} and PM₁₀), ozone, nitrogen dioxide, sulfur dioxide and carbon monoxide*, WHO (<https://apps.who.int/iris/handle/10665/345329>).
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2020), *Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik*, Gutachten 05/2020 (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/2020-10-30-gutachten-dateninfrastruktur-steuerpolitik.pdf>).
- Wolff, E. y Gittleman, M. (2014), “Inheritances and the distribution of wealth or whatever happened to the great inheritance boom?”, *Journal of Economic Inequality*, 12 (4), 439-468 (<https://dx.doi.org/10.1007/s10888-013-9261-8>).
- Yan, S. y Eskeland, G. (2018), “Greening the vehicle fleet: Norway’s CO₂-differentiated registration tax”, *Journal of Environmental Economics and Management*, 91, 247-262 (<https://doi.org/10.1016/j.jeem.2018.08.018>).
- Zachmann, G., Fredriksson, G. y Claeys, G. (2018), “The distributional effects of climate policies”, *Bruegel blueprint series*, vol. 28, Bruegel, Brussels (http://bruegel.org/wp-content/uploads/2018/11/Bruegel_Blueprint_28_final1.pdf).
- Zucman, G. (2015), *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*, University of Chicago Press (<https://gabriel-zucman.eu/hidden-wealth/>). Online Appendix en <https://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2015Appendix.docx>.
- Zwick, E. y Mahon, J. (2017), “Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior”, *American Economic Review*, 107 (1), 217-48 (<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20140855>).

MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA



ISBN: 978-84-8008-416-1

A standard linear barcode representing the ISBN number.

9 788480 084161

Precio: 12 euros
(I.V.A. incluido)



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCION PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

INSTITUTO DE ESTUDIOS
FISCALES