

LIBRO BLANCO para la reforma fiscal en España

Una reflexión de 60 expertos para el diseño
de un sistema fiscal competitivo y eficiente

Febrero 2022



LIBRO BLANCO para la reforma fiscal en España

Una reflexión de 60 expertos para el diseño
de un sistema fiscal competitivo y eficiente

Febrero 2022



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS



El capítulo introductorio «Una reflexión de fondo para el diseño de un sistema fiscal eficiente y competitivo» ha sido elaborado expresamente por el Instituto de Estudios Económicos (IEE), reflejando su opinión institucional sobre esta cuestión a partir de los trabajos de los expertos que participan en esta publicación, junto con la colaboración, como autor principal, del investigador asociado Bernardo Soto Siles.

Por su parte, el Índice de Competitividad Fiscal 2021 es un informe de la Tax Foundation divulgado en España en colaboración con el Instituto de Estudios Económicos. La adaptación a España corre a cargo de Diego Sánchez de la Cruz, investigador asociado al Instituto de Estudios Económicos, junto con el Servicio Técnico del IEE.

© 2022 TODOS LOS AUTORES POR SUS ARTÍCULOS

© 2022 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
C/ Príncipe de Vergara, 74. 6.ª Planta - 28006 Madrid
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es

El Instituto de Estudios Económicos no se identifica ni se solidariza necesariamente con el contenido, las opiniones y las valoraciones expresadas por los autores en los textos que se recogen en este libro, que son exclusivamente suyas.

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.
gallego@dg-gallego.com

ISBN: 978-84-92737-31-4

Depósito legal: M. 4.551-2022

Impreso por FRAGMA
info@fragma.es

Febrero de 2022

Printed in Spain • Impreso en España

Se autoriza la cita por terceros de esta publicación, de forma total o parcial, siempre y cuando quede reflejado inequívocamente que la autoría de la misma es del Instituto de Estudios Económicos y, en su caso, del autor que se trate. Rogamos que envíen una copia de la referencia al IEE y a los autores.

Relación de autores

(por orden de aparición)

PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS

Presidenta de la Comisión Fiscal
CEOE

SCOTT HODGE

Presidente de la Tax Foundation

GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ

Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad

LORENZO J. AMOR ACEDO

Presidente de la Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores
Autónomos (ATA)

CARMEN CALDERÓN PATIER

Catedrática de Economía Aplicada
Universidad San Pablo CEU

ALBERTO GARCÍA VALERA

Socio de EY responsable de Tax Policy

LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ

Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal

DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ

Doctor en Economía y Máster en Investigación Económica
Profesor de Economía Global en IE e IEB
Economista jefe en Tressis SV

JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ

Catedrático de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad de Oviedo

DESIDERIO ROMERO JORDÁN

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad Rey Juan Carlos

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente del Consejo General de Economistas de España

MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ

Director del Departamento Fiscal
CaixaBank

IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER

Socio Director en Ruiz-Jarabo Asociados - Asesores legales y tributarios

SALVADOR RUIZ GALLUD

Socio Director de Equipo Económico

JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ

Director Fiscal-Santander España
Grupo Santander

CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Socia de Pérez Llorca

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Socio Director de Ideo Legal

PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA

Profesor Titular de Hacienda Pública (UNED)
Socio fundador en MARTÍN MOLINA abogados y economistas

JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO

Socio PwC Tax & Legal

Inspector de Hacienda (en excedencia)

ENRIQUE ORTEGA CARBALLO

Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)

Socio de Gómez-Acebo & Pombo (GA_P)

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO

Directora Global de Fiscalidad

Iberdrola

JULIO CÉSAR GARCÍA

Socio responsable de fiscalidad corporativa y procedimiento tributario

KPMG Abogados

PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO

Socio responsable de Impuestos Especiales y Medioambientales

EY Abogados

PABLO RENIEBLAS DORADO

Socio en Deloitte Legal

Inspector de Hacienda (en excedencia)

IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA

Director de Fiscalidad

Enagás

MARÍA MUÑOZ VIEJO

Responsable de Asuntos Fiscales

Endesa

JOSÉ LUIS BLANCO

Director General Ejecutivo del Instituto de la Empresa Familiar

JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO

Catedrático de Hacienda Pública

Universidad de Castilla-La Mancha

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ

Catedrático Emérito de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS

Freemarket Corporate Intelligence

MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN

Freemarket Corporate Intelligence

JUAN F. CORONA RAMÓN

Catedrático de Hacienda Pública
Universitat Abat Oliba CEU
Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

JESÚS LÓPEZ TELLO

Socio en Uría Menéndez

JUAN DE VILLOTA MARCOS

Director de Asesoría Fiscal
CECA

ERNESTO MESTRE GARCÍA

Subdirector general Financiero y de Riesgos
Grupo Mutua Madrileña

ELISA RICÓN HOLGUERAS

Directora General
INVERCO

INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Extremadura

JAVIER GALÁN RUIZ

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

CUNEF

CRISTINA DE LEÓN CABETAS

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales

Especialidad en Hacienda Pública y sistema fiscal

ALBERTO PRIETO DE LEÓN

Socio en Aldea Arellano & Prieto Abogados

JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ

Director of Advocacy

Grupo Santander

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of Counsel Gómez-Acebo & Pombo

MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ

Abogado de Uría Menéndez

Inspector de Hacienda (en excedencia)

JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT

Abogada en Uría Menéndez

ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ

Socia de Garrigues

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Socio de Garrigues

Profesor Asociado de la Universidad Pontificia Comillas

ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS

Socia responsable de Imposición Indirecta y Medioambiental

Deloitte Legal

JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA

Abogado
Deloitte Legal

MARÍA DEL OLMO HERRERO

Responsable de Impuestos
Orange Espagne, SAU

ALFONSO VIEJO MADRAZO

Socio en PwC

JAIME TAMARIT GUILLÉN

Responsable del Área Fiscal
Ence Energía y Celulosa

AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ

Presidente de la Asociación de Cadenas Españolas de Supermercados (ACES)

PALOMA SÁNCHEZ PELLO

Directora de Competitividad y Sostenibilidad
FIAB

ANA RAMOS GALLARÍN

Regulatory and Fiscal Affairs Manager
BAT Iberia

ARÁNZAZU MUR PÉREZ

Directora del Área Económica y Logística
ANFAC

LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ

Director del Departamento Fiscal
Grupo El Corte Inglés

Índice

Una reflexión de fondo para el diseño de un sistema fiscal eficiente y competitivo	19
Presentación.....	73
PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS	
Carta del presidente de la Tax Foundation.....	89
SCOTT HODGE	

INFORME

COMPETITIVIDAD FISCAL 2021. LA COMPETITIVIDAD FISCAL COMO REFERENCIA OBLIGADA PARA LA PRÓXIMA REFORMA TRIBUTARIA. ÍNDICE DE COMPETITIVIDAD FISCAL 2021

Resumen Ejecutivo.....	93
La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria	101
Índice de Competitividad Fiscal 2021	129

I.

UNA PROPUESTA DE REFORMA FISCAL EN ESPAÑA. EL IMPACTO EN EL CRECIMIENTO ECONÓMICO Y EN LA COMPETITIVIDAD DE LAS SUBIDAS DE IMPUESTOS; MOTIVOS POR LOS QUE NO SE DEBEN SUBIR LOS IMPUESTOS EN ESPAÑA

Propuesta de reforma fiscal en España. El impacto en la competitividad del posible incremento de la presión fiscal	167
GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ	

Propuestas y sugerencias para la reforma fiscal en España.	
Impacto sobre el crecimiento económico	181
LORENZO J. AMOR ACEDO	
La necesaria reforma fiscal en España para adaptar y ajustar nuestro sistema tributario a la realidad económica y laboral del siglo XXI.....	189
CARMEN CALDERÓN PATIER	
Reflexiones sobre la política fiscal necesaria para asegurar, acelerar y fortalecer la salida de la crisis económica causada por la pandemia de la covid-19	199
ALBERTO GARCÍA VALERA	
Los principios para un buen sistema tributario	213
LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ	
Competitividad fiscal y entorno autonómico	235
DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ	
Los impuestos en España: índices de presión y sacrificio fiscal territorializados	259
JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ	
SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA	
DESIDERIO ROMERO JORDÁN	
La reforma eternamente pendiente: el modelo de relación entre Hacienda y los ciudadanos	271
LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	

II.

LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DESDE UNA PERSPECTIVA DE COMPETITIVIDAD. LA FISCALIDAD DE LOS EMPRENDEDORES; MEDIDAS PARA FOMENTAR EL CRECIMIENTO EMPRESARIAL

Consolidemos un modelo de Impuesto sobre Sociedades.....	289
VALENTÍN PICH ROSELL	
Modificaciones viables a medio plazo en el Impuesto sobre Sociedades de España	313
MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ	

El Impuesto sobre Sociedades y la competencia fiscal internacional.....	329
IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER	

El Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política económica en tiempos de recuperación de la crisis. La inadecuación del Impuesto como figura generadora de nuevos ingresos tributarios.....	339
SALVADOR RUIZ GALLUD	

La seguridad jurídica como pilar de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.....	347
JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ	

Seguridad jurídica y competitividad fiscal.....	359
CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ	

La reforma del Impuesto sobre Sociedades y las pequeñas y medianas empresas.....	367
JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ	

El Impuesto sobre Sociedades, una realidad para el emprendedor.....	373
PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA	

Fiscalidad internacional y competitividad de la multinacional española.....	389
JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO	

El grupo fiscal como identificador más próximo a la renta real.....	403
ENRIQUE ORTEGA CARBALLO	

III.

LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA; SUGERENCIAS PARA UNA REFORMA EFICIENTE QUE NO AFECTE A LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA

La renovación de la fiscalidad medioambiental: hacia una coordinación eficiente.....	415
BEGOÑA GARCÍA-ROZADO	

Sugerencias por considerar ante una reforma de la fiscalidad ambiental	427
JULIO CÉSAR GARCÍA	

¿Es posible aunar protección medioambiental y competitividad empresarial? Reflexiones ante la reforma de la fiscalidad medioambiental.....	433
PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO	
La fiscalidad medioambiental, realidad o ficción	451
PABLO RENIEBLAS DORADO	
Propuesta de reforma de la fiscalidad medioambiental en España en el sector de hidrocarburos.....	465
IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA	
Propuestas para una reforma eficiente de la fiscalidad medioambiental en España.....	473
MARÍA MUÑOZ VIEJO	

IV.

LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN ESPAÑA; LA COMPETITIVIDAD FISCAL DESDE UNA PERSPECTIVA DE COMPARACIÓN INTERNACIONAL; LAS VENTAJAS DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

La dimensión y competitividad de la empresa familiar como objetivo del sistema tributario español.....	485
JOSÉ LUIS BLANCO	
Competencia, corresponsabilidad fiscal e imposición patrimonial.....	491
JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO	
La imposición patrimonial y la corresponsabilidad fiscal en España.....	503
CÉSAR GARCÍA NOVOA	
Imposición patrimonial y competencia fiscal	515
FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ	
Contra la fiscalidad sobre la riqueza.....	525
LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS	
MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN	
El Impuesto sobre el Patrimonio. Un anacronismo fiscal.....	537
JUAN F. CORONA RAMÓN	

V.

**LA NECESIDAD DE UN IRPF EFICIENTE Y LA FISCALIDAD DEL AHORRO;
EL AHORRO-PREVISIÓN COMO MOTOR DE LA INVERSIÓN**

Tipos de gravamen para un IRPF eficiente en un entorno internacional competitivo.....	549
JESÚS LÓPEZ TELLO	
Los retos de la fiscalidad del ahorro en un contexto de baja rentabilidad....	559
JUAN DE VILLOTA MARCOS	
Los incentivos fiscales al ahorro como palanca del crecimiento económico y la sostenibilidad	567
ERNESTO MESTRE GARCÍA	
La necesidad de estimular fiscalmente la previsión social complementaria. Experiencias recientes y propuestas de futuro	583
ELISA RICÓN HOLGUERAS	
Los planes de pensiones individuales y de empleo, dos pilares fundamentales para el ahorro, la inversión y el sistema de pensiones en España.....	597
INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN	
La necesaria eficiencia en el IRPF y en la fiscalidad del ahorro. Aportaciones a sistemas de ahorro-previsión.....	617
JAVIER GALÁN RUIZ	
Una reflexión sobre la tributación de las alteraciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	629
CRISTINA DE LEÓN CABETAS	
ALBERTO PRIETO DE LEÓN	
El Impuesto sobre la Renta de no Residentes como vía para atracción de talento	645
JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ	
Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes.....	655
DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO	

Propuestas de mejora en la tributación de socios y administradores de sociedades mercantiles.....	663

MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ
JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT

Reflexiones sobre la tributación de los administradores de las sociedades mercantiles. Propuestas de reforma	675

ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ

Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental.....	689

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

VI.

LA MEJORA DE LA NEUTRALIDAD DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA Y LA REDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD

Tiempos modernos: el IVA, la revolución tecnológica y la normativa y la Administración Tributaria	707

ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS
JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA

Propuesta de modificación del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Principio de neutralidad y respeto al Derecho comunitario.....	715

MARÍA DEL OLMO HERRERO

La neutralidad del IVA. Una reflexión sobre el régimen de grupos de entidades (REGE) y sus dificultades en el caso de grupos internacionales o con presencia en Territorios Forales y Canarias.....	727

ALFONSO VIEJO MADRAZO

La problemática de las formalidades en el IVA.....	741

JAIME TAMARIT GUILLÉN

Propuestas para la mejora del marco normativo de la fiscalidad y la parafiscalidad	751

AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ

Evitar más presión fiscal en la cadena alimentaria.....	765
PALOMA SÁNCHEZ PELLO	
Elementos para una fiscalidad eficiente de los productos del tabaco	791
ANA RAMOS GALLARÍN	
La fiscalidad del automóvil como factor clave para el cumplimiento de los objetivos medioambientales.....	805
ARÁNZAZU MUR PÉREZ	
La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas: lecciones del estado de alarma	819
LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ	

Una reflexión de fondo para el diseño de un sistema fiscal eficiente y competitivo

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

1. INTRODUCCIÓN: LAS CLAVES DE UNA REFORMA FISCAL EFICIENTE Y COMPETITIVA

Una reforma fiscal en profundidad del sistema tributario español debe cumplir múltiples objetivos, no solo debe ser diseñada con el fin de obtener el nivel de recaudación necesario para financiar los servicios públicos sino también para ser eficiente y fortalecer el crecimiento y el empleo, de esta manera no solo se debe buscar el incremento de recaudación a corto plazo sino a medio y a largo incrementando las bases imponibles.

El diseño de la estructura tributaria genera también distorsiones, influyendo en decisiones económicas, y cargas indirectas (como costes de cumplimiento) que van más allá del mero pago del impuesto. Por ello, es crucial tomar en consideración, también, que la reforma fiscal sea una reforma estructural que favorezca nuestro crecimiento potencial a través de la priorización de los principios de eficiencia y competitividad fiscal.

A su vez, no podemos desconocer la realidad de una economía globalizada donde los países compiten por la atracción de inversión y capital humano, y las empresas compiten en un mercado también global donde la carga tributaria es un componente más de su estructura de costes que, si es mayor que la de sus competidores, les supone una dificultad competitiva adicional.

Doctrinalmente los mencionados principios se ponen de manifiesto, por ejemplo, en el Informe Meade, que postula la eficacia económica y la armonía con la tributación propia de otros países, al objeto de evitar injustificadas distorsiones fiscales internacionales, y en el Informe Mirrlees, donde se afirma que el sistema tributario debe minimizar los costes de eficiencia económica generados por los impuestos.

Por lo tanto, **sin renunciar al objetivo de recaudación suficiente, la reforma debe diseñar un sistema fiscal competitivo, eficiente, lo más neutro posible y que reduzca al mínimo los costes de cumplimiento, siguiendo siempre las mejores prácticas de los países de nuestro entorno.**

El «Libro blanco para la reforma fiscal en España», del Instituto de Estudios Económicos (IEE), por medio de la colaboración de 60 prestigiosos autores, expertos en fiscalidad y pertenecientes a los ámbitos académico y profesional, con experiencia en altos cargos de la Administración pública, trata de establecer las líneas básicas para acometer una reforma en profundidad del sistema tributario que cumpla los objetivos comentados. Las principales conclusiones de sus análisis se incluyen en el presente capítulo introductorio.

2. ANÁLISIS DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

Para acometer una reforma tributaria es necesario, como punto previo, realizar un diagnóstico de la situación actual, a la vez que una comparativa con los países de nuestro entorno. Este análisis debe ser profundo, evitando convertir la anécdota en regla o el titular en verdad absoluta. Solo conociendo la realidad de nuestro sistema fiscal tendremos los datos necesarios para realizar los cambios que sean precisos.

2.1. El diferencial real de la presión fiscal española con respecto a la media europea

El punto de partida de la reforma fiscal es el dato de la diferencia entre la presión fiscal en España y la media de la Unión Europea. Este dato, repetido hasta la saciedad, no deja de ser cierto de acuerdo con la información estadística disponible. Así, según Eurostat, en 2020 la presión fiscal media en la Unión Europea fue del 41,3%, mientras que, en España, ascendió al 37,5% (con un fuerte incremento desde el 35,4% de 2019). La diferencia para 2020 fue, por lo tanto, de 3,8 puntos y es de esperar que el diferencial descienda aún más en 2021, ya que, según las cifras oficiales recientemente publicadas, en 2021 el PIB aumentará un 7,2%, mientras que la recaudación tributaria crecerá un 15,1%, por lo que la presión fiscal en España se situará en el entorno del 41%, llegando a niveles similares a la media europea.

Como queda demostrado manejando los datos oficiales, la diferencia en presión fiscal se ha acortado significativamente en los últimos años y ya no justifica,

de por sí, una reforma en profundidad del sistema tributario. Pero es que, además, el indicador tradicional de presión fiscal recaudatoria es incompleto e insuficiente, y adolece de importantes limitaciones para interpretar un sistema fiscal en términos comparados y para tomar decisiones o efectuar reformas de calado sobre el mismo. Ello obliga a complementarlo con otros indicadores que suplan sus principales deficiencias.

El gran problema es que la presión fiscal recaudatoria, en términos de comparación con el promedio de la Unión Europea, no solo depende del diseño del sistema fiscal y del PIB, sino que se ve muy influido en nuestro país por la existencia de diferenciales de economía sumergida (que forma parte del PIB, pero que elude sus obligaciones tributarias), diferenciales de renta y diferenciales de desempleo. Y España, en términos relativos, tiene un mayor nivel de economía sumergida y un menor nivel de renta y empleo que la media de la Unión Europea.

Al calcular la «presión fiscal» (recaudación sobre PIB) se incluye en el PIB la economía sumergida y el peso del gasto público, y se ignora el enorme diferencial de paro y de tejido empresarial con otras economías. Así, el esfuerzo fiscal de ciudadanos y empresas que contribuyen se dispara mientras la presión fiscal parece baja. Como consecuencia de ello, en vez de hacer el mayor de los esfuerzos en combatir la economía sumergida y el paro, se eleva la carga fiscal a los contribuyentes creadores de empleo, subidas de impuestos que reducen el crecimiento y la creación de riqueza, por lo que siempre son insuficientes y provocan nuevas subidas en una espiral inacabable.

Dado que la economía sumergida escapa a cumplir con sus obligaciones tributarias, la recaudación tributaria alcanzada debería compararse frente a la parte del PIB que sí tributa para dar una idea más adecuada de la verdadera presión fiscal que soportan los contribuyentes. Esto es lo que mide el indicador de presión fiscal efectiva, que se define como la ratio entre la recaudación tributaria y el PIB de un país sin tener en cuenta el peso de la economía sumergida en la medición de dicho PIB.

En este sentido, la presión fiscal efectiva de España es muy similar a la de la media de la Unión Europea, el 44,5% y el 45%, respectivamente, del PIB ajustado sin economía sumergida, por lo que debe ser más prioritario reducir la economía sumergida para aumentar la recaudación que aumentar, aún más, el diferencial entre los que pagan y los que no pagan impuestos.

Por otro lado, en relación con la presión fiscal ajustada por renta, se observa que el esfuerzo fiscal en España, en el año 2018, era un 6,6% superior al

promedio de la Unión Europea y nos situamos en el cuarto lugar de esfuerzo fiscal de la Unión.

En conclusión, España tiene una fiscalidad muy alta para los que contribuyen, y poco adecuada a su nivel de renta (como demuestra el indicador de esfuerzo fiscal); lo que se recauda de menos con respecto a la media europea, más que una deficiencia del sistema tributario, es el reflejo de la realidad económica de nuestro país, donde la mayoría de las empresas son microempresas, ya que, por ejemplo, mientras en España hay 19.000 empresas con más de 50 trabajadores (0,6% del total), en Alemania hay 72.000 (2,6%). Si se diseña una fiscalidad desconectada de esa realidad, no se va a incrementar la recaudación a medio y largo plazo porque no se crecerá, ni se creará empleo de acuerdo con el potencial de la economía, lo que, a su vez, llevará a subidas de impuestos adicionales.

2.2. Análisis del diferencial de presión fiscal

Al comentar los motivos que explican el diferencial de presión fiscal entre España y la Unión Europea (como hemos visto mucho más reducido que el que aparece en los titulares la mayoría de las veces), se suele hacer referencia a la tributación empresarial, insistiendo en porcentajes de «tipo efectivo» del Impuesto sobre Sociedades absurdos y que no reflejan la realidad. Se habla, también, de la poca contribución al IRPF de las rentas altas y de la «escasa» tributación de la riqueza (argumentando, asimismo, que algunas comunidades autónomas son «paraísos fiscales»). Por último, se hace referencia al poco peso que en la recaudación tienen los impuestos medioambientales.

De esta forma se transmite la impresión de que el diferencial de presión fiscal viene motivado por la escasa tributación empresarial y de las rentas altas o grandes patrimonios; sin embargo, los datos oficiales (Eurostat) desmontan dichas afirmaciones.

2.2.1. La presión fiscal empresarial

A este respecto, en el año 2018 la presión fiscal empresarial era el 11,1% del PIB frente el 9,6% de la media de la Unión Europea. Según los datos de PIB y recaudación para 2021 recientemente publicados, la presión fiscal empresarial en 2021 ascendería al 12%, todo ello sin considerar el diferencial que significa, como hemos visto, la economía sumergida, ya que, si tenemos

este factor en cuenta, la presión fiscal empresarial en España sería de un 15% frente al 11,1% de la Unión Europea. Esta desventaja queda aún más de manifiesto si analizamos otro indicador: el de la contribución de las empresas a la recaudación total. En 2018, en España, las empresas aportaron el 31,9% del total de ingresos públicos, mientras que en la Unión Europea, en promedio, las empresas solo aportan el 24,6% del total de la recaudación. Es decir, la presión fiscal y la contribución empresarial a la recaudación total eran, ya en 2018, superiores a la media de la Unión Europea.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, según la comparativa de la Unión Europea (Taxation Trends), recaudó en España, en 2016, un 2,3% del PIB, frente a un 2,6% en la Unión Europea, y supuso en España un 6,9% de los ingresos tributarios totales, frente al 6,3% de media en la Unión Europea. La presión fiscal en este concepto está muy cerca de la media y la aportación por encima de la media europea.

El tipo nominal del 25% del Impuesto sobre Sociedades se encuentra en el tramo medio de los países de la OCDE y por encima de la media de la Unión Europea. De acuerdo con los datos oficiales, el tipo pagado por las empresas españolas es mayor que el satisfecho, por ejemplo, en los países nórdicos; en la Unión solo Malta (35%), Portugal (31,5%), Alemania (29,9%), Francia (28,4%) e Italia (27,8%) exigen un tipo más alto. Por eso, las últimas modificaciones para hacer tributar el 5% de los dividendos o plusvalías generadas o la introducción de un tipo mínimo del 15% del Impuesto, además de innecesarias, pueden ser negativas para la economía al restar atractivo a la internacionalización de nuestras empresas.

Si atendemos al indicador de tipo impositivo efectivo medio, que es la carga fiscal real que soportan las empresas, resulta que entre 2007 y 2017 dicha carga ha sido, para las empresas españolas, superior a la de la media en la Unión Europea. En concreto, el ejercicio 2007, que en ocasiones se usa como referente para comentar la pérdida de recaudación del Impuesto, el tipo impositivo efectivo medio en España fue del 30,1%, frente al 20,9% de la Unión Europea; y la presión fiscal de cerca del 5% frente a menos del 3% de la Unión Europea. En 2020 el diferencial ha sido de 29% en España frente a un 19% en la Unión Europea.

Además, según demuestran los datos de la Agencia Tributaria en su informe anual de recaudación, y frente a lo que repetidamente se manifiesta, las grandes empresas aportan un alto porcentaje de la base imponible del impuesto; de hecho, los grupos fiscales consolidados aportan más del 38% de las bases imponibles y cuotas del impuesto.

En verdad, las cifras de «tipo efectivo» que algunas veces se publicitan no corresponden a la realidad, puesto que no tienen en cuenta la aplicación de mecanismos para corregir la doble imposición internacional que genera la obtención de rentas en el extranjero, las cuales, al estar sujetas a tributación en el Estado de la fuente, no se vuelven a gravar en España, las deducciones en la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades o inversiones, y la compensación de las bases imponible negativas generadas en los años de la crisis que reducen la base final sujeta a tributación. De hecho, según calcula el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) para 2020 el tipo efectivo en grupos fue del 21,91% y del 23,31% en el caso de entidades que no forman parte de grupos fiscales.

Esas cifras demuestran la inutilidad del establecimiento de un tipo efectivo mínimo del 15% sobre la base imponible para sociedades que, además de no incrementar significativamente la recaudación, va a recaer sobre un número reducido de empresas perjudicando, precisamente, a las empresas en peor situación económica o que han realizado un mayor esfuerzo inversor.

El tipo mínimo aprobado, en contra de lo manifestado, nada tiene que ver, salvo la coincidencia de porcentaje, con el futuro tipo efectivo mínimo global acordado en 2021 por la OCDE, ya que este mínimo global está previsto para evitar desplazamientos artificiosos de bases imponibles a territorios de baja tributación, aunque dicha medida supone, *de facto*, una restricción de la competencia fiscal entre países que tendrá como perjudicados a aquellos a los que se les restringe la posibilidad de competir (que, en muchas ocasiones, no son paraísos fiscales sino territorios en vías de desarrollo), pero también a aquellos que soportan finalmente la restricción, como son los consumidores, y a las empresas que sufrirán una sobretributación consistente en que, en ocasiones, el beneficio por el que resulten globalmente gravadas sea superior a su beneficio real.

Se ha criticado también, en ocasiones, la tributación de los grupos fiscales, poniendo en duda su contribución a la recaudación, sobre todo por el efecto de los ajustes por consolidación. En este sentido, el grupo fiscal no es más que un conjunto de contribuyentes que, una vez cumplidos una serie de requisitos, tributan como un sujeto único, ya que las decisiones de toda la actividad económica desarrollada por el grupo son tomadas por la sociedad dominante. Este aspecto económico y jurídico justifica la realidad de la renta generada, la del grupo, independientemente de las sociedades que lo integran. Esta unidad económica y de decisión implica determinados ajustes por los que las transacciones entre empresas de un grupo consolidado (como obliga la normativa

contable para las cuentas consolidadas) se consideran inexistentes en el momento temporal en que se realizan; sin embargo, dicha renta será gravada cuando el bien o servicio se trasmita a un tercero. Es, por lo tanto, un efecto temporal que no debería calificarse como ventaja fiscal.

En relación con los incentivos fiscales, muchas veces puestos en duda, destaca por su importancia la deducción por inversiones en I+D+i, que es el incentivo fiscal con mayor coste recaudatorio, con un coste de 662,33 millones de euros previstos en 2021, un 17% del total de beneficios fiscales. Según la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), en su estudio denominado «Spending Review», la mayor parte de los países de nuestro entorno establecen un incentivo similar. Sin embargo, lo cierto es que en España está muy por detrás de la media; de hecho, según el «European Innovation Scoreboard 2021» de la Unión Europea, España se encuentra en el puesto 16 (de 27) y en un 85% de la media de la Unión en el indicador sintético de I+D+i, habiendo sido superada, en el último año, por Eslovenia, Italia y Malta. Son países líderes Suecia, Finlandia, Dinamarca y Bélgica.

En cuanto al peso de la inversión en I+D+i respecto del PIB, en España se situaba, en 2019 (últimos datos), en el 1,25%, lejos de los objetivos del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2017-2020 (2%) y de la Estrategia Española de Ciencia, Tecnología e Innovación 2021-2027 (2,12%). Por último, si bien es cierto que, desde 2014, la deducción no aprovechada por falta de cuota puede monetizarse previa renuncia a un 20% de su importe, sin embargo, para ello se precisa de un informe motivado de respaldo de la deducción, expedido por determinados órganos del Ministerio de Asuntos Económicos, informe que tarda muchos meses en trasladarse al contribuyente.

Lejos de reducirse, bien directamente, bien indirectamente a través de medidas como la tributación mínima del 15%, el incentivo debería mantenerse y mejorarse, ya que el verdadero problema, en nuestro país, es que el incentivo no alcanza su potencial por el excesivo peso que suponen los requisitos y límites para su disfrute y la incertidumbre que genera su aplicación práctica con interpretaciones muy restrictivas por parte de la Inspección Tributaria, que además carecen de cualificación técnica (los equipos de inspección no cuentan con personal especializado en I+D+i). Todos estos obstáculos impiden un aprovechamiento mayor de un incentivo que funciona cuando es posible utilizarlo, puesto que la AIReF, en el estudio realizado en 2020, constata que el beneficio fiscal sí alcanza el objetivo de fomentar la inversión en I+D+i, que se incrementa en 1,5 euros por cada euro que la Administración destina al incentivo fiscal.

En definitiva, en comparación con los países de nuestro entorno, tenemos un Impuesto sobre Sociedades homologable a los de la Unión Europea, y no es viable una reforma para obtener aumentos relevantes de recaudación tributaria por este concepto por los siguientes motivos:

- El aumento de la recaudación exigiría alejar más las bases imponibles de la auténtica capacidad económica representada por el resultado contable (como se ha venido produciendo sistemáticamente en los últimos años), lo que implicaría una mayor pérdida de competitividad de nuestra economía, en un momento en que debe buscarse la mayor atracción posible de la inversión.
- Existen aún bases imponibles negativas originadas tras la crisis de 2008 y la reciente motivada por la pandemia, que todavía no se han compensado con los beneficios de años siguientes, lo que impide el aumento de recaudación. De hecho, una de las razones por las que dichas bases negativas no se han compensado aún es la limitación a la aplicación de sus importes, acotada desde 2017 con carácter general en un 70% de la base positiva del ejercicio; y en un 25% o 50% para sociedades con importe neto de cifra anual de negocios de más de 60 millones de euros, y de entre 20 y 60 millones, respectivamente. Esa limitación también aparta el gravamen societario de la auténtica capacidad económica del contribuyente.
- En general, los consensos internacionales relativos a la imposición societaria ya en marcha, tanto en el ámbito europeo como en la OCDE, como el de la Base Imponible Común o de los Pilares 1 y 2, desaconsejan anticipar en España medidas unilaterales que lastren la competitividad. Los cambios estructurales en el Impuesto sobre Sociedades deben esperar y adaptarse a esas directrices internacionales.

En cuanto a las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, verdadero impuesto sobre el trabajo, la edición 2021 del Informe «Taxing Wages» (impuestos sobre los salarios) de la OCDE indica que, en 2020, la cuña fiscal en la OCDE supuso el 34,6% frente al 39,3% en España, lo que posiciona a nuestro país en el grupo de países que más paga. Algunos países que presentan unos impuestos más bajos al trabajo que España son Dinamarca (con una cuña fiscal del 35,2%) o Noruega (35,8%).

Dentro de esta cuña fiscal, en España destacan las cotizaciones que paga el empleador, que suponen el 23% del coste laboral total frente al 13,3% de media de la OCDE. Sin embargo, las abonadas por el trabajador son el 4,9% frente al 8,3% de media en la OCDE, y la parte de cuña atribuible al IRPF alcanza el

11,4% frente al 13,1% de la OCDE. Es decir, la elevada cuña fiscal española se debe a las cotizaciones sociales pagadas por el empleador y suponen un mayor coste laboral para las empresas españolas, lo que incide negativamente en su competitividad y en la generación de empleo, lo que viene a explicar las altas tasas de paro de nuestra economía.

2.2.2. La tributación de rentas altas y grandes patrimonios

En cuanto a la tributación de rentas altas y grandes patrimonios, la afirmación de que contribuyen poco a la recaudación en nuestro país, o que lo hacen por debajo de la media europea, tampoco se sostiene. Así, el Indicador de presión fiscal normativa sobre imposición patrimonial, elaborado por el IEE a partir de los datos de la Tax Foundation, muestra que la tributación del ahorro en España es un 40,9% peor que en el promedio de la Unión Europea y un 39% menos competitiva que en el promedio de la OCDE.

En relación con este punto, la OCDE señala que el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos marginales sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España, ya que, a diferencia del régimen del impuesto anterior a 1991 y el vigente en Francia en su día, en España el llamado escudo fiscal no es absoluto, sino relativo, en la medida en que se obliga a una tributación mínima del 20%. De igual modo, un Impuesto sobre Sucesiones con tipos que superan el 80% en determinados supuestos resulta incompatible con el principio de no confiscatoriedad.

Son, además, tributos injustos, ya que la fiscalidad sobre la riqueza grava activos que ya han sido gravados previamente. Los individuos pagan tributos por los rendimientos del trabajo, vuelven a hacerlo cuando recogen los beneficios de su inversión y lo hacen a título póstumo cuando fallecen. Al mismo tiempo se está tributando por hechos que ya están gravados, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, o de los rendimientos presuntos en el IRPF, por ejemplo. Todos ellos son, en realidad, impuestos sobre el patrimonio.

En este sentido, el Banco de España, en un estudio de D. López-Rodríguez y C. García Ciria, «Estructura Impositiva de España en el contexto de la Unión Europea», afirma que «el peso sobre el PIB de la recaudación derivada de la imposición sobre el capital es más elevado en España que en la media de la UE-28, debido a una imposición sobre la riqueza superior, mientras que

los ingresos derivados de las rentas de las empresas, así como los obtenidos de las ganancias y las rentas del capital de los hogares y los autónomos, se encuentran, en términos agregados, en niveles similares», así como que «la suma de los impuestos sobre la renta personal derivados de las rentas del trabajo y las cotizaciones sociales, por un lado, y el salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado, por otro, se sitúa en España por encima de la media del conjunto de las economías de la OCDE para todos los tramos de renta y tipos de individuos de acuerdo con su situación familiar».

Es oportuno destacar que las consecuencias negativas más directas de la subida de la imposición patrimonial son el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico y frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública. Además, también hay implicaciones indirectas, y que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, pero que son aún más perjudiciales. Entre ellas se encuentran la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal.

No existe ningún país de la UE-27 que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España. En Europa solo está presente en Noruega y en Suiza, con unos tipos significativamente más bajos que en España, y en los últimos años lo han suprimido Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

El prestigioso Instituto IFO de Alemania ha estimado, recientemente, que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional. Por su parte, en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estimó que la pérdida global neta sobre el conjunto de la recaudación podría ser del doble de los posibles ingresos obtenidos por este impuesto, como consecuencia de la contracción de la actividad que se generaría. Esto sucede porque la fiscalidad patrimonial impone una fuerte carga tributaria a los rendimientos obtenidos del ahorro y de la inversión, por lo que, si un individuo consume su dinero en lugar de invertirlo, reducirá de una manera sustancial la cuantía de los impuestos a satisfacer. En consecuencia, el ciudadano tenderá a reaccionar ante un aumento de los tributos patrimoniales ahorrando menos y consumiendo más. En el largo plazo, pequeños

cambios en el comportamiento del consumo contra el de la inversión se traducen en un crecimiento mucho menor.

Con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también hay que indicar que es una figura impositiva evitada en muchos países y objeto de moderación en otros tantos. La mayor parte de los países de la Unión Europea (15 de 27) no tienen Impuesto sobre Sucesiones o, si lo tienen, es con tipos residuales. En el ámbito de la OCDE, el tipo medio del Impuesto sobre Sucesiones es del 15%; por lo tanto, muy alejado del tipo del 34% existente en España, que puede llegar, en los casos más extremos, al 82%. Además, ningún país de la Unión Europea aplica conjuntamente, como se hace en España, un Impuesto sobre Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio.

Por lo tanto, la diferencia de presión fiscal con la Unión Europea no está en la tributación empresarial ni en la de las rentas altas o grandes patrimonios. El diferencial existe, fundamentalmente, en el Impuesto sobre la Renta (al ser un impuesto progresivo se ve afectado por la renta media que, en nuestro país, es inferior a la de los países de nuestro entorno, lo que provoca que, aunque la carga fiscal sea igual o superior, se recaude menos) y también en el IVA e Impuestos indirectos, según el mismo estudio del Banco de España: «Esta menor tributación sobre el consumo se debe principalmente a la menor recaudación por IVA como consecuencia, sobre todo, del hecho de que el tipo general del impuesto afecte a un porcentaje más reducido del gasto en consumo que en la mayor parte de los países de la UE-28».

En cuanto al IRPF, los tipos marginales máximos aplicables en España están por encima de los valores medios de la Unión Europea, lo que puede introducir distorsiones importantes en la toma de decisiones de los agentes, puesto que afrontan la amenaza de tipos impositivos muy altos que desincentivan su propensión a aumentar sus ingresos. Además, en datos promedio de la Unión Europea, el marginal máximo se aplica para un salario 4,1 veces el salario promedio, mientras que, en España, el marginal máximo se aplica a un salario de 2,8 veces el salario promedio, por lo que el esfuerzo fiscal es mayor.

La recaudación por el IRPF alcanzó un importe equivalente al 8% del PIB español en el año 2019 (siendo el 7,7% en 2018 y el 7,5% en 2017). Este porcentaje coloca a España en la posición 11 de un *ranking* de 27, por encima de la media europea, por lo que la diferencia en la presión fiscal no se debe al IRPF. Hay que centrar los esfuerzos no en aumentar la tributación, sino en aumentar la renta per cápita, de la que nos separan casi 40 puntos con algunos países con los que pretendemos comparar nuestra recaudación (129% de

Dinamarca o 128% de Holanda vs. 91% de España, por ejemplo), **así como reducir la tasa de desempleo y la economía sumergida, y aumentar el crecimiento potencial de nuestra economía.**

En el IRPF se ha introducido en los últimos años, además, una modificación que es especialmente dañina para el ahorro, como es la limitación del incentivo fiscal al ahorro mediante instrumentos de previsión colectiva. **En la actualidad hay más de 7,5 millones de partícipes en planes de pensiones individuales y casi un millón de asegurados en planes de previsión asegurados que se han visto afectados por la pérdida de beneficio fiscal en el IRPF para las aportaciones a estos planes.**

La desaparición parcial del incentivo fiscal del que disfrutaban estos sistemas de ahorro-previsión mermará, sin duda, su atractivo para los ahorradores sin que dicha desaparición parcial tenga un fundamento fiscal razonable más allá de la recaudación tributaria a corto plazo. De hecho, se penalizan ahora los planes privados complementarios a la pensión de jubilación que han sido fomentados en el pasado por su indudable beneficio para el inversor y, en general, para la sociedad.

Por los motivos anteriormente expuestos entendemos que **la reforma de la fiscalidad de los sistemas de previsión social debería ir orientada a la maximización de estas fórmulas de ahorro a través de incentivos fiscales y no a su penalización, que, sin duda, supondrá un desincentivo a esta forma de planificación de la jubilación y que complementa la pensión pública, sobre todo en un entorno de incertidumbre de las pensiones como ocurre en el caso español.**

2.2.3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Respecto a **la existencia de tipos reducidos en el IVA**, si bien es cierto que suponen la mayoría de la diferencia de presión fiscal con la Unión Europea, su mantenimiento parece justificado, ya que hay que señalar que **viene determinada por motivos sociales (bienes de primera necesidad, educación, sanidad) o de competitividad (turismo y hostelería a los que una subida de tipos restaría competitividad en el entorno internacional), por lo que no parece viable incrementar la recaudación por esta vía, y menos aún en un contexto en el que está aún pendiente el proceso de recuperación de los efectos económicos de la pandemia.**

Incluso con ese análisis, España no debería subir los impuestos indirectos, y mucho menos tras dos crisis tan duras como la de 2008 y la de la covid-19, porque

añadiría a las trabas a la inversión y al empleo un escollo a la recuperación del consumo.

2.2.4. La fiscalidad medioambiental

Otra de las explicaciones de la diferencia de presión fiscal entre España y la Unión Europea, que constituye uno de los ejes sobre los que se quiere hacer pivotar la reforma, es el de los impuestos medioambientales, cuya recaudación, en porcentaje del PIB, es inferior, según los datos oficiales, a la media de la Unión Europea.

Para realizar un análisis entre la imposición medioambiental en España y la del resto de los países de la Unión Europea es necesario, en primer lugar, asegurarse de estar comparando magnitudes homogéneas, puesto que podría ocurrir que los términos de comparación que estemos utilizando no lo sean, ya que el concepto de tributo utilizado en los diferentes países cuya carga impositiva se compara no responde siempre a un concepto homogéneo, y si tenemos en cuenta nuestro nivel de cargas parafiscales asociadas, directa o indirectamente, a decisiones de política ambiental (como los costes de la energía, fuertemente influidos por exacciones parafiscales que, desde la perspectiva del derecho europeo, son medidas fiscales) no parece, en absoluto, que la imposición medioambiental sea en España menor que la de los países de nuestro entorno.

Si ignoramos esta realidad, estaríamos realizando una comparativa heterogénea, obviando que quizá estas mayores cargas fiscales ambientales de los países con los que nos queremos comparar puedan tener su explicación, al menos parcial, en una mayor utilización de la fiscalidad ambiental propiamente dicha en otros países, frente a una mayor utilización de la parafiscalidad en el nuestro.

Además, hay que mencionar que los impuestos medioambientales proliferan cada vez más en España, bajo competencia de las comunidades autónomas; no cabe analizar exclusivamente los impuestos de carácter estatal. Esto ha provocado una dispersión normativa sin precedentes, puesto que distintas comunidades autónomas han creado hasta 85 impuestos que claramente retraen la inversión. Son tributos con un impacto recaudatorio limitado para las comunidades autónomas, pero que, sin embargo, hacen mucho daño en términos de desincentivación de la inversión, el empleo y el crecimiento económico del país, impactando con un coste elevado a los sujetos pasivos afectados (hay tributos que, en ocasiones, afectan a un único sujeto pasivo).

En aras de solventar esta situación, lo ideal sería que el Gobierno decidiera acometer una profunda reforma del sistema de financiación autonómica y local que impida solapamientos o doble imposición en el mismo espacio tributario por parte de las comunidades autónomas que, en muchas ocasiones, incide sobre la misma materia con distintas definiciones de bases y diferentes tipos de gravamen, provocando una verdadera ruptura de mercado, convirtiéndose en una de las principales fuentes de conflictividad tributaria y de inseguridad jurídica, provocando litigios, a veces entre el Estado y la comunidad respectiva, otras veces con las empresas afectadas, que, en ocasiones, tardan muchos años en resolverse.

Es urgente, por ello, que la fiscalidad ambiental sea tratada bajo un prisma único, en el que se conjugue la voluntad de las diferentes Administraciones (estatal, autonómica y local) de forma tal que exista una aproximación conjunta al fenómeno de la fiscalidad ambiental, por ejemplo, mediante el desarrollo de una normativa centralizada, pudiéndose ceder la recaudación a las comunidades autónomas, o mediante la definición, a nivel estatal, de unos elementos comunes de esta fiscalidad para que, posteriormente, las comunidades autónomas puedan regularlo dentro de los límites fijados por la normativa estatal.

Por último, la imposición medioambiental debe estar armonizada supranacionalmente. Es necesario evitar perjuicios no solo a los consumidores finales de un país sino también a su tejido industrial, lo que se produciría para nuestras empresas al no poder competir con productos que se importen de fuera de la Unión Europea, o teniendo un problema de comercialización a la hora de exportar productos por el incremento de costes que supone una mayor imposición medioambiental.

En cualquier caso, este tipo de tributos, para conseguir su finalidad de protección medioambiental, deben plantearse bajo dos grandes premisas:

- Por un lado, desincentivar prácticas contaminantes (actividad gravada) cuando existe una alternativa menos contaminante (actividad no gravada).
- Por otro, incluir en la función de producción de la empresa contaminante el coste de la externalidad negativa que supone la contaminación.

Como punto de partida, hemos de señalar que los tributos medioambientales no son los únicos instrumentos válidos para contribuir a la protección del medio ambiente. Existen otros instrumentos económicos que, en sustitución o complementariamente a los tributos, pueden resultar de mayor efectividad

con un menor impacto sobre la actividad económica y deberán de ser estudiados con anterioridad a la implantación de cualquier tributo.

Si, una vez estudiados dichos instrumentos económicos, se llega a la conclusión de que es necesaria la creación de un tributo medioambiental, este deberá obedecer, siempre, a una serie de principios fundamentales:

- El hecho imponible de cualquier tributo medioambiental debe estar definido en términos de actuaciones que tengan un impacto negativo sobre el medio ambiente, evitando afectar a actividades empresariales en términos generales; una misma actividad empresarial puede dañar, o no, el medio ambiente, según las tecnologías o procesos utilizados, y tal circunstancia debe tenerse siempre en cuenta para que las actividades realizadas tengan, o no, la consideración de hecho imponible de un tributo medioambiental.
- Para evitar que la tributación medioambiental se convierta en un mero instrumento recaudatorio para las Administraciones, la aprobación de cada nuevo tributo medioambiental que recaiga sobre las empresas requerirá una justificación y cuantificación de las acciones concretas en materia de protección medioambiental a las que se destinará la recaudación, así como un marco temporal de aplicación y su destino finalista en proyectos para la protección del medio ambiente.
- Los tributos medioambientales no podrán gravar actividades que perjudiquen el medio ambiente en la medida en que los daños resulten cubiertos o permitidos por otros instrumentos (cánones, derechos, permisos, sanciones, etc.) o cuando incidan en la viabilidad de las empresas afectadas o sobre actividades cuyo efecto negativo sobre el medio ambiente no esté suficientemente justificado y cuantificado.
- El establecimiento de un tributo medioambiental no puede dar lugar a supuestos de doble imposición, por lo que no deben configurarse nuevos hechos imponibles análogos o similares a los de otros tributos vigentes, respetándose, siempre, el marco tributario preexistente. El campo medioambiental es un ámbito relativamente moderno, con lo que existen espacios de gravamen no cubiertos por los impuestos estatales, con la consiguiente posibilidad de expandir hechos imponibles por las comunidades autónomas, pero cuyo diseño no pocas veces no cumple las dos premisas básicas de la tributación medioambiental.
- Cualquier iniciativa tributaria de carácter medioambiental deberá estar sometida, con carácter previo a su aprobación, a trámite de información

pública a las organizaciones empresariales más representativas, siguiendo los principios de buenas prácticas regulatorias, ya que la naturaleza técnica de estas figuras obliga a tener en cuenta, si cabe aún más, las consideraciones de las empresas afectadas a través de sus representantes.

No tiene sentido basar un sistema tributario en la imposición medioambiental, puesto que su eficacia recaudatoria a largo plazo, si se diseña adecuadamente, debe tender a cero (precisamente por alcanzar su finalidad de evitar las conductas contaminantes gravadas en beneficio de alternativas menos contaminantes). No se trata de añadir nuevas figuras impositivas adicionales a las ya existentes, sino de modificar el sistema actualmente vigente para lograr los objetivos perseguidos, introduciendo los cambios que resulten necesarios y eliminando las figuras que queden obsoletas o que puedan generar supuestos de doble imposición. El objetivo no es recaudar más. Los tributos medioambientales deben ser un instrumento para la mejora del medioambiente, no un mecanismo de recaudación a medio o largo plazo.

En conclusión, si lo que buscamos es la protección del medio ambiente, fomentemos conductas favorables, fundamentalmente a través de políticas de incentivos, y solo en casos excepcionales a través de impuestos medioambientales previo estudio técnico y económico, y consulta a las organizaciones empresariales más representativas del sector o sectores afectados.

2.2.5. La existencia de «paraísos fiscales» en España y la necesidad de una armonización fiscal

Otro de los motivos de la reforma fiscal, según se viene repitiendo, es la necesidad de una armonización fiscal entre comunidades autónomas para acabar con los «paraísos fiscales» que, se afirma, existen en nuestro territorio por las diferencias normativas entre las distintas comunidades autónomas, en relación, fundamentalmente, con el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En primer lugar, hay que resaltar que, como ya hemos comentado, estas figuras no existen (o no al nivel español) en la mayoría de los países de la Unión Europea. El Impuesto sobre el Patrimonio no existe en ningún país de la Unión Europea, ya que los estudios (Instituto IFO alemán) demuestran que sus efectos, a medio y largo plazo, son una reducción de la recaudación por la contracción del PIB que provoca.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no existe, tampoco, en la mayor parte de los países de la Unión Europea (15 de 27). No tienen Impuesto sobre Sucesiones o, si lo tienen, es con tipos residuales. Si examinamos los países de la OCDE, el tipo medio del Impuesto sobre Sucesiones es del 15%; por lo tanto, muy alejado del tipo del 34% existente en España, que puede llegar, en los casos más extremos, al 82%.

Además, ningún país de la Unión Europea aplica conjuntamente, como se hace en España, un Impuesto sobre Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio.

En este contexto, surge una contradicción entre los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que promueven, también, una armonización a nivel de la Unión Europea, donde dicho impuesto se encuentra abolido en todos los países.

Cuando una autonomía toma la decisión de renunciar a los ingresos procedentes de las figuras tributarias descritas se obliga a una gestión más eficiente y racional de sus recursos, lo que es bueno para la economía en su conjunto y se debería incentivar, no prohibir. Además, defender la armonización con argumentos de carácter igualitario o redistributivo conduce a conclusiones paradójicas. En las autonomías con PIB per cápita más alto, el coste de la vida es sensiblemente superior al existente en las regiones con un PIB per cápita más bajo. En consecuencia, una estrategia redistributiva, encargada de garantizar a todos los españoles unas condiciones iguales o similares, debería traducirse en unos impuestos más bajos en las comunidades de renta alta que en aquellas con una renta inferior.

Por tanto, la supresión de la competencia fiscal no solo alimenta la ineficiencia, sino que su utilización con la finalidad de redistribuir la renta y la riqueza entre las autonomías tiene efectos muy negativos a largo plazo. Las políticas redistributivas desincentivan a los individuos y a las empresas para realizar los ajustes que, de otra manera, se verían obligados a acometer, al impedirles desplazarse hacia los lugares en los cuales su productividad es más alta. Al mismo tiempo eliminan cualquier incentivo de los gobiernos autonómicos a sufrir las consecuencias de sus malas políticas y a enmendarlas. Cuanto más ineficientes son y peores resultados obtienen, más transferencias reciben. Por eso, la imposibilidad de usar la política impositiva para estimular el trabajo, el ahorro y la inversión, así como para atraer capital y trabajo, tiene una mayor incidencia sobre las autonomías menos desarrolladas. Las priva de un instrumento básico para converger, en términos reales, con las regiones más ricas.

Es poco esperanzador que, en vez de perseguir una aproximación a las mejores prácticas de la Unión Europea, se pretenda que las comunidades autónomas deriven hacia los peores ejemplos, generalizando el error. Por lo tanto, nos hemos de posicionar en contra de la armonización fiscal de mínimos, máxime tal y como está planteada, ya que, en realidad, es un subterfugio para una subida generalizada de la imposición patrimonial para las comunidades autónomas que presentan un sistema tributario más competitivo y homologado con nuestro entorno.

Adicionalmente, hay que señalar que dicha armonización iría en contra de la corresponsabilidad fiscal, que es un elemento clave y legitimador de nuestro Estado de las Autonomías y un factor de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, lo que constituye una gran asignatura pendiente en nuestro país. Lo que se llama «armonizar» es imponer todo lo contrario a lo que debe ser un modelo autonómico. Un sistema autonómico eficiente no puede basarse en ofrecer autonomía para disparar el gasto y los impuestos, pero no para gestionarlos y hacerlos atractivos.

Dicha armonización, además, mantiene los regímenes forales en el País Vasco y en Navarra, y los regímenes especiales en Canarias y las ciudades autónomas, cuya justificación última, precisamente, es la corresponsabilidad fiscal que ahora se cuestiona, por lo que la armonización no es tal. Desde un punto de vista de equidad e igualdad entre españoles parece más razonable que todas las comunidades autónomas tengan corresponsabilidad fiscal, no unas sí y otras no, bajo el subterfugio de una pretendida armonización que, en cualquier caso, no sería para todos, ni tendría como referencia las mejores y más extendidas prácticas existentes a nivel europeo.

Por último, no es cierto el planteamiento de que algunas comunidades autónomas son paraísos fiscales porque, en el ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, han reducido su presión fiscal normativa en la imposición patrimonial. Así, por ejemplo, Madrid es, en la actualidad, la comunidad autónoma que más recaudación impositiva por habitante tiene, que más recursos aporta en términos de solidaridad a la financiación común del sistema (24.000 millones de euros en el periodo 2009-2018 y más del triple que el segundo contribuyente, que es Cataluña), lo que provoca, para esta comunidad, el mayor déficit fiscal de España (diferencia entre lo que se aporta y lo que se recibe); y, a pesar de ello, es la región con la deuda más baja entre todas las de régimen común (14,6% sobre PIB). Todas estas circunstancias no caracterizarían, precisamente, a un paraíso fiscal. Además, para desmentir totalmente esta

circunstancia, en las comparativas regionales de Eurostat queda patente que la fiscalidad en la Comunidad de Madrid es igual a la de otras comunidades y países de la Unión Europea.

Para avanzar en el camino del verdadero progreso **resulta algo más razonable no prohibir los modelos tributarios de los territorios que mejor desempeño alcanzan, que generalizar, a la fuerza, las de aquellos que peores resultados obtienen**, como ha demostrado un reciente estudio de CEIM en colaboración con el IEE¹, en el que se evidencia la fuerte interrelación existente entre corresponsabilidad fiscal, competitividad regional y eficiencia pública.

Se ha evaluado que **la pérdida de la corresponsabilidad fiscal podría suponer, a largo plazo, una contracción mínima del PIB regional de Madrid de un 2%, lo que supone, a su vez, una reducción de medio punto porcentual en el nivel del PIB del conjunto de España**, a los que habría que añadir los efectos contractivos de las subidas que tendrían que implementarse en otras regiones. Y en una economía tan interrelacionada como es la española, esta caída se amplificaría inevitablemente al resto de España con el consiguiente empobrecimiento añadido.

Por último, pero no menos importante, **la corresponsabilidad fiscal estructura la naturaleza intrínseca del Estado autonómico que nos hemos otorgado los españoles**. No se puede entender de otra forma desde el momento en que los territorios forales tienen la máxima corresponsabilidad fiscal. Por ello, para poder diseñar sus impuestos de acuerdo con las preferencias de sus ciudadanos democráticamente expresadas, todas las autonomías deben tener no solo el derecho, que también, sino, ante todo, la obligación de ejercer su corresponsabilidad fiscal.

En conclusión, la única manera de aumentar, de forma sostenible, nuestra recaudación impositiva y reducir el diferencial de presión fiscal (por pequeño que este sea en la actualidad) pasa por priorizar la recuperación económica y reducir nuestra economía sumergida, lo cual es materialmente imposible si elevamos, aún más, nuestros impuestos. La subida de impuestos incentivará la economía sumergida y reducirá la creación de empleo e inversión. Intentar cerrar la brecha de recaudación con Europa mediante subidas normativas de impuestos de hasta tres puntos sobre el PIB, no solucionaría el problema de la sostenibilidad fiscal a medio plazo, en cuanto que podrían provocar una contracción de la actividad de hasta cinco puntos de PIB y una destrucción del orden de un millón de empleos.

1. IEE-CEIM (2021), «El tamaño y el crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional». Noviembre.

3. UNA ALTERNATIVA A LA SUBIDA DE IMPUESTOS: LA EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO

Habida cuenta de los perjuicios sobre la actividad económica que tienen las alzas impositivas, la vía menos dañina, y más eficaz a largo plazo, para abordar la necesaria reducción del déficit, pasa por la contención del gasto. Así, si el incremento de los impuestos tiene una elevada incidencia negativa sobre la actividad y el empleo, que además se prolonga durante un largo período de tiempo, la contención del gasto asegura un efecto positivo a medio plazo, ya que genera confianza en los agentes acerca de la credibilidad del proceso de consolidación fiscal.

Dentro de la vía del gasto, lo que debe explorarse es la mejora de la eficiencia, un ámbito en el que tenemos un elevado margen de mejora con respecto a nuestro entorno comparado.

Así, de acuerdo con el análisis realizado por el Instituto de Estudios Económicos, para 2020 la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, una diferencia que se eleva, incluso, hasta el 66% si se compara con las mejores prácticas a nivel global. España se sitúa en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE en eficiencia del gasto público, con una puntuación de 87,4, muy por debajo del 100 que representa la media de la organización económica.

Esto supone una situación de gran injusticia desde el punto de vista social, ya que una parte del esfuerzo contributivo de los ciudadanos no redunda en una mejora de los servicios recibidos, sino que se pierde en gasto burocrático, improductivo y redundante. Por otra parte, el fraude fiscal se legitima en ocasiones por la ineficiencia del gasto. De hecho, se ha demostrado, para España, que ambas variables están correlacionadas entre sí.

La propia Comisión Europea, en las recomendaciones específicas para España, recuerda, en su punto 12, que «el 13 de julio de 2018, el Consejo recomendó a España garantizar que la tasa de incremento nominal del gasto público primario neto no rebasara el 0,6 % en 2019, lo que correspondería a un ajuste estructural anual del 0,65% del PIB. La evaluación global de la Comisión confirma una desviación significativa respecto de la senda de ajuste recomendada hacia el objetivo presupuestario a medio plazo en 2019. Este es el factor pertinente recogido en el informe de la Comisión elaborado de conformidad con el artículo 126, apartado 3, del Tratado, en el que se evalúa el cumplimiento del criterio de deuda por parte de España en 2019».

Para conseguir avanzar en la eficiencia hay que replantear el papel del sector público en el conjunto de la economía. La Administración central del Estado, la de las 17 comunidades autónomas y los más de 8.100 ayuntamientos ocupan a 3,3 millones de empleados públicos (el menor número de ellos, funcionarios), lo que representa en torno al 20,5% del total de los asalariados del país, y son fuente de redundancias y duplicidades con un elevado coste de mantenimiento que es necesario reducir antes de acometer cualquier incremento de impuestos para sostenerlo. Para ello debería constituirse una comisión de expertos que procediese a un riguroso análisis de las políticas de gasto de la Administración pública española, al objeto de señalar el gasto improcedente y, por tanto, prescindible, así como sus duplicidades, ineficacias e ineficiencias.

De este modo, se podría lograr una calidad en el servicio público similar a la actual con menos recursos de los que se emplean actualmente; o, lo que es lo mismo, que los recursos actuales bien gestionados deberían dar lugar a servicios públicos de mayor calidad.

Además, hay que destacar el impacto económico que tiene el ajuste presupuestario mediante subidas impositivas frente a la contención del gasto, **es decir, el impacto del multiplicador fiscal del aumento de la imposición.**

Sobre esta cuestión existe una amplia evidencia empírica concluyente para un conjunto significativo de economías y que determina que **los ajustes fiscales que se realizan a partir del gasto público tienen efectos negativos menores sobre el crecimiento que los que tienen lugar por la vía del aumento de los impuestos**, extendiéndose los primeros durante un periodo menor de tiempo.²

A partir de estos resultados, **la clave radicaría en la determinación del valor de los «multiplicadores» del gasto y de los ingresos.** En este sentido, se destacan dos relevantes trabajos empíricos.³ Por un lado, **Alesina, Favero y Giavazzi (2018)**⁴, que se analizan cerca de 200 planes de austeridad en 16 países de la

2. LACALLE, D. (2021), «Increasing taxes or spending cuts: what is more effective for fiscal consolidation?», *Journal of New Finance*: Vol. 2: n.º 2, Article 1. DOI: 10.46671/2521-2486.1017. Disponible en <https://jnf.ufm.edu/journal/vol2/iss2/1>

3. INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2019), «La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica». *Colección Informes*. Diciembre.

4. ALESINA, A., FAVERO, A. C. y GIAVAZZI, F. (2018), «A new study offers more evidence that cutting spending is less harmful to growth than raising taxes». *Finance & Development*, Climbing out of debt, IMF, March, vol. 55, n.º 1.

OCDE, entre finales de la década de los años 70 y el año 2014, ponen de manifiesto que **un ajuste de un punto del PIB, llevado a cabo mediante incremento de impuestos, genera descensos en el PIB superiores a los dos puntos y sus efectos se extienden por un periodo de tres a cuatro años; por el contrario, cuando los ajustes se hacen por la vía de la contención del gasto son más beneficiosos para el crecimiento que cuando se llevan a cabo mediante incremento de impuestos.** En promedio, **reducir el gasto en un punto del PIB tiene unos efectos negativos sobre el crecimiento de un cuarto de punto del PIB, con una duración inferior a dos años.**

De igual forma, Ramey (2019)⁵, señala que **los multiplicadores de los impuestos sobre la actividad son mayores que los del gasto público.** En promedio, muestra que **los multiplicadores de los impuestos se sitúan entre 2,0 y 3,0**, con un comportamiento procíclico, por lo que suelen ser más intensos en etapas de expansión, como la actual. Por el contrario, **los multiplicadores del gasto público se sitúan entre 0,6 y 1,0**, aunque pueden ser algo mayores en etapas recesivas y en algunas situaciones específicas, como con políticas monetarias muy acomodaticias y bajos tipos de interés, donde se pueden situar alrededor de 1,5. Gil, Martí, Morris, Pérez y Ramos (2017)⁶ realizan una estimación sobre los multiplicadores de los impuestos para la economía española para el periodo (1986-2015) constatando las consecuencias negativas que tiene el aumento de los impuestos sobre el PIB y, en particular, sobre la inversión.

Las variables relevantes y las relaciones causales que sustentan estos resultados estarían muy vinculadas, por un lado, por los efectos de estas medidas sobre el ahorro y la inversión empresarial y, por otro, sobre las expectativas y confianza que generan sobre los agentes del sector privado el anuncio y aprobación de este tipo de medidas de ajuste fiscal. De esta forma, los potenciales efectos negativos en el corto plazo de una reducción del gasto podrían compensarse en el medio y largo plazo, afectando positivamente al crecimiento y al empleo. Esto se produce por la mayor eficacia y eficiencia de la inversión empresarial del sector privado que se genera por una superior liberación de recursos económicos que habrían sido desplazados (*crowding out*) previamente por las partidas presupuestarias correspondientes. A este efecto se le une la mejora de la

5. RAMEY, V. (2019), «Ten years after the financial crisis: what have we learned from the renaissance in fiscal research?» *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2. Spring.

6. GIL, P., MARTÍ, F., MORRIS, R. *et al.* (2017), «The output effects of tax changes: narrative evidence from Spain». *Documentos de Trabajo* n.º 1721. Banco de España.

confianza de los agentes del sector privado (empresas, consumidores, inversores), por el compromiso con el control del déficit y la expectativa de menos impuestos futuros, así como por los efectos positivos de una menor inflación y las ventajas que pudieran trasladarse al sector exportador por la vía de la mejora de la competitividad. Por el contrario, el incremento de impuestos, máxime si estos se destinan a aumentar los programas de gasto, generan expectativas de nuevos incrementos impositivos que inciden negativamente sobre las rentas y la confianza de los agentes.

Ahora bien, **la estimación de estos multiplicadores y el valor de sus resultados están condicionados por el enfoque y la metodología empleada.** De igual forma son determinantes la posición cíclica de la economía⁷, el carácter endógeno o exógeno de las decisiones de variación del gasto o de los ingresos públicos⁸, así como por otros factores que determinan el crecimiento económico⁹ y que interactúan con los estos, tales como las condiciones monetarias y financieras, la composición sectorial de la economía, el grado de apertura con el exterior, el tipo de cambio o aquellos otros que afectan a la evolución de la productividad.

En estos estudios, asimismo, **se ha constatado la no linealidad de las relaciones estimadas**, lo que pone de manifiesto el desigual valor y comportamiento de estos multiplicadores en distintos momentos del tiempo. **Esta relación queda justificada por los niveles previos de endeudamiento, de presión fiscal o de desigualdad en rentas, entre otros.** Por último, **las diferentes estructuras y pesos en los presupuestos del gasto corriente o capital, así como de imposición sobre el consumo, de la actividad o de las rentas determinan que los multiplicadores, en cada una de las economías, presenten distintos valores y bandas de confianza de estas estimaciones a lo largo del tiempo.**¹⁰

7. BONAM, D. y KONIETSCHKE, P. (2020), «Tax multipliers across the business cycle», DNB *Working Paper* 699, Netherlands Central Bank, Research Department.

8. RIERA-CRICHTON D., VEGH, C. A. y VULETIN, G. (2012), «Tax multipliers: pitfalls in measurement and identification». NBER *Working Paper* n.º 18497. October JEL n.º E32,E62,F3,H20.

9. LJUNGVIST, A. y SMOLYANSKY, M. (2018), «To cut or not to cut? On the impact of corporate taxes on employment and income». NBER *Working Paper* n.º 20753. December 2014, Revised October JEL n.º E3,E62,H2,H25,H31,H32,H71.

10. KILPONEN *et al.* (2015), «Comparing fiscal multipliers across models and countries in Europe». ECB *Working Paper Series* n.º 1765, March.

Es de especial relevancia, dada la naturaleza del trabajo que aquí se presenta, **destacar algunas de las principales características del multiplicador de los impuestos** que se extraen de los anteriores trabajos referenciados:

- **Son procíclicos**; es decir, en fases de expansión (recesión) de la economía adquieren mayores (menores) valores.
- **Tienen un efecto acumulativo a lo largo del tiempo que es superior al que se produce en los multiplicadores del gasto**; esto es, el efecto de las subidas (bajadas) de los impuestos sobre la economía es más prolongado que el que se produce por la expansión (contracción) del gasto público.
- **Los niveles de presión fiscal y de endeudamiento público determinan el valor y la incidencia de los multiplicadores a través de una relación directa**; esto es, sus valores y efectos negativos son estadísticamente significativos y superiores cuanto más elevado es el nivel de deuda y mayor nivel de imposición se determina en la economía.¹¹
- **Los valores y su impacto sobre la economía dependen de la figura tributaria sobre la que operen**, de tal forma que gran parte de los trabajos empíricos determinan que **los impuestos que mayor distorsión producen sobre el crecimiento son los que afectan a las rentas (sociedades, capital, trabajo) y al empleo (cotizaciones sociales)**, mientras que los menos distorsionantes son los impuestos indirectos sobre determinados bienes y servicios (consumo, especiales). **Esto es especialmente significativo en aquellos casos que limitan o impiden a las empresas la acumulación de capital necesaria para la mejora de la productividad y, por ende, del crecimiento económico.**

A estos efectos, para una aproximación a las consecuencias negativas de las subidas de impuestos, un hipotético incremento de la presión fiscal recaudatoria de tres puntos de PIB en España puede suponer una contracción económica, a medio y largo plazo, del orden de cinco puntos de PIB y una destrucción de empleo de un millón de puestos de trabajo.

En conclusión, un ajuste por la vía de la contención y mejora de la eficiencia del gasto público es, a todas luces, mucho más efectivo y tiene menor impacto en el crecimiento económico y, además, España cuanta con mucho margen de mejora en este aspecto.

11. GUNTER, S., RIERA-CRICHTON, D., VEGH, C. A. y VULETIN, G. (2019), «Non-linear effects of tax changes on output: the role of the initial level of taxation». NBER *Working Paper* n.º 26570. December JEL n.º E32,E62.

4. LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

También, y previo a cualquier subida impositiva, es necesario simplificar el sistema tributario. Los costes y las cargas que genera un sistema fiscal van mucho más allá de la recaudación obtenida. Se producen costes de cumplimiento del sistema, es decir, gasto de recursos para poder conocer toda la compleja normativa tributaria y poder atender al pago de los impuestos.

Estos costes derivados de la complejidad, que pueden drenar una gran cantidad de recursos, son especialmente injustos y, además, generan un problema especialmente endémico en España: el de la litigiosidad tributaria, mucho más alta que en otros países de nuestro entorno.

Esta litigiosidad resulta, además, en un porcentaje muy alto de éxito para el contribuyente, ya que, según la información facilitada por los Tribunales Económico-Administrativos, el porcentaje de victoria total o parcial de los contribuyentes en 1.ª instancia es cercano al 45% y en vía judicial contencioso-administrativa se sitúa alrededor de un 40%.

El sistema es ineficaz, puesto que, según los datos de la AEAT, la deuda pendiente, en 2019, ascendía a 42.770 millones de euros y se mantiene estable, correspondiendo unos 12.000 millones a deuda suspendida u objeto de recursos pendientes de resolución (de los que, recordemos, la Administración pierde más del 60%).

Estos costes y distorsiones generan pérdidas de recursos, que no son recuperadas ni por los contribuyentes ni por el sector público, por lo que se trata en una pérdida de bienestar social que debiéramos evitar.

Es, por tanto, necesaria una drástica simplificación del propio cuadro tributario, con un número de normas que se sitúa por encima de las 200.000, pues su actual abundancia de normas y complejidad es causa, entre otros graves problemas, de los actuales niveles de fraude fiscal, inseguridad jurídica y litigiosidad; además de su desorbitado coste de aplicación, si sumamos el de los tributos estatales, autonómicos y locales.

Otra cuestión que se debe destacar, en relación con la inseguridad jurídica, la litigiosidad y la presión fiscal indirecta soportada por los contribuyentes españoles, es la relativa al sistema de autoliquidación, según el cual los tributos son normalmente aplicados por quienes están obligados a pagarlos, pues suelen ser ellos quienes han de calificar los hechos imposables y cuantificar e ingresar las correspondientes deudas tributarias. La Administración suele limitarse al control, persecución y sanción de los infractores, no obstante poseer, ella misma, unos eficacísimos

medios técnicos e informáticos para efectuar tales operaciones. Desde esta perspectiva, se ha puesto, también, de manifiesto lo excesivo que, con frecuencia, resulta castigar duramente el error material, la simple equivocación, y no el engaño; es decir, el auténtico fraude. Numerosos países, como Italia, Alemania, Estados Unidos, el Reino Unido o Austria, han previsto, en sus respectivas legislaciones, diversas modalidades de arbitraje, transacción, mediación y conciliación, como instrumentos «concordatarios», al objeto de evitar o paliar las consecuencias de los citados errores.

Por el contrario, en nuestro país, la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, plantea una reducción de las sanciones cuando el obligado tributario renuncia a recurrirlas o un estímulo al pago reduciendo los recargos por pago voluntario fuera de plazo, medidas que tratan de rebajar la conflictividad no mediante la redacción de normas sensatas y claras o mediante el establecimiento de medios de arbitraje, sino renunciando a parte de los ingresos en concepto de sanciones y recargos como incentivo para que el administrado no litigue.

En este sentido es necesario avanzar hacia una relación cooperativa con el administrado, proceso que se ha iniciado por parte de la Administración en los últimos años, pero en el que es necesario perseverar.

5. LA REACCIÓN ANTE LA CRISIS ECONÓMICA DERIVADA DE LA PANDEMIA EN LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

En cuanto al momento de acometer la reforma fiscal, sería oportuno esperar a un entorno de estabilidad económica para evitar la toma de decisiones coyunturales basadas en los efectos de la crisis. Sin embargo, y puesto que es ahora cuando el Gobierno quiere emprender la reforma, en un momento en el que la economía no se ha recuperado de los efectos de la pandemia, es necesario tener en consideración las políticas fiscales seguidas por las locomotoras europeas Alemania, Francia e Italia, y por países del arco mediterráneo como la vecina Portugal y Grecia, que anuncian planes de bajadas de impuestos para impulsar el consumo y facilitar la liquidez, aún a riesgo de incrementar el déficit, mientras que España anuncia la creación del Grupo de Expertos para acometer una reforma fiscal que nos lleve a una tributación mínima sobre las empresas del 15%, y una recentralización de competencias en materia

de imposición patrimonial al alza, y que, en ningún caso, viene acompañada de la reducción de gasto público no esencial.

Incluimos, a continuación, un análisis de las medidas adoptadas desde el inicio de la crisis económica motivada por la covid-19 con datos del «Informe KPMG Covid-19 Global Tax Developments Summary» referidas a las economías más importantes de la Unión Europea.

Austria: Cualquier pérdida del Impuesto sobre Sociedades incurrida en 2020 que no pueda aplicarse contra los ingresos positivos en 2020 puede ser trasladada y compensada con la renta imponible en 2019 hasta un importe máximo de 5 millones de euros. Si el arrastre de pérdidas fiscales no está disponible para ser utilizado en 2019, las pérdidas fiscales de 2020 pueden trasladarse, aún más, y compensarse con el beneficio imponible para 2018.

El Parlamento austriaco aprobó un proyecto de ley para implementar un paquete de rescate para el sector de restaurantes austriacos y que ofrecería incentivos fiscales para el consumo en los mismos. Una de las principales medidas fiscales incluidas en el paquete de ayudas, es la aplicación del tipo reducido del IVA a la venta de bebidas no alcohólicas en tabernas.

Bélgica: Suspensión de sanciones por retrasos o incumplimiento de los proveedores del sector público, así como el traslado de perdidas hacia ejercicios anteriores para el Impuesto sobre Sociedades e IRPF. En el IRPF se ha producido una reducción de impuestos para las donaciones de individuos: aumento de la tasa del 45% al 60% y del monto máximo del 10% al 20% de los ingresos netos para las donaciones realizadas en 2020. Por último, se ha introducido una deducción fiscal por adquisición de nuevas acciones de pequeñas empresas cuyo volumen de negocios se redujo en más de un 30% entre el 14 de marzo y el 30 de abril de 2020.

En el IVA se ha acordado una reducción temporal en el sector de la hostelería (por ejemplo, alimentos y bebidas no alcohólicas), una ampliación del ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA del 6% para la demolición y reconstrucción de bienes inmuebles en el período comprendido entre el 1 de enero de 2021 y el 31 de diciembre de 2022 y que los servicios de restauración y *catering* estarán sujetos, temporalmente, a un tipo reducido del IVA del 6%.

Francia: Reembolso acelerado de créditos fiscales (por ejemplo, Impuesto sobre Sociedades e IVA).

Aplazamiento del pago de impuestos y contribuciones a la Seguridad Social. Exoneración de las contribuciones a la Seguridad Social para las empresas afectadas

en sectores seleccionados y devolución del Impuesto sobre Sociedades; permanente reducción de los impuestos a la producción (plan de recuperación) para 2021 en adelante.

Alemania: Reducción temporal del IVA, desgravaciones del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF, y reducción de las contribuciones a la Seguridad Social. Diferimiento de ingresos, incluidas las opciones para diferir el pago de impuestos y reducción de los pagos anticipados hasta el final del año sin penalizaciones.

Impuesto sobre Sociedades:

- Aumento de la depreciación de los «activos digitales».
- Una opción para el impuesto sobre la renta de las sociedades es la reintroducción del método de depreciación del saldo decreciente para los activos fijos muebles, adquiridos o producidos en 2020 y 2021, por un importe de hasta el 25% anual.

Italia: Bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades (4.000 millones de euros) y reducción de las cotizaciones a la seguridad social (6.000 millones de euros).

- *Diferimiento de ingresos*, principalmente debido al aplazamiento del IVA, Impuesto sobre Sociedades y contribuciones a la Seguridad Social, así como a los impuestos a la propiedad.
- *Transferencias de créditos fiscales* derivadas de medidas emitidas en el contexto del brote de covid-19 entre el 19 de mayo de 2020 y el 31 de diciembre de 2021. Los contribuyentes que hayan tomado uno de los créditos fiscales introducidos por el Decreto «Cure Italy» y por el «Decreto de Liquidez» tienen derecho a transferirlos (total o parcialmente, a elección del contribuyente) a terceros compradores, incluidos bancos, instituciones financieras.
- *IRPF*. El Decreto Ley «Cure Italy» introduciría una deducción fiscal del 30% sujeta a un límite de 30.000 € para donaciones realizadas por individuos y entidades sin fines de lucro durante 2020, al Estado, regiones, autoridades públicas locales, otras instituciones públicas u organizaciones sin fines de lucro legalmente reconocidas, para financiar inversiones o gastos destinados a hacer frente a la emergencia de la covid-19.

El «Decreto de Liquidez» ha extendido el régimen de revisión a los casos en que los dividendos recibidos por las sociedades no comerciales son distribuidos por empresas y entidades no residentes, incluidos los fideicomisos. Además, aclaró que, si los socios de la sociedad no comercial son entidades no comerciales residentes, el dividendo está totalmente sujeto a impuestos, y que se aplicará la retención de impuestos del 26% o 1,20% si los socios no son residentes en Italia.

Por último, las medidas aclaran que el nuevo régimen fiscal de transición se aplicará a los dividendos recibidos a partir del 1 de enero de 2020. Se dispone de un régimen transitorio para las distribuciones aprobadas, a más tardar, el 31 de diciembre de 2022 y realizadas por empresas/entidades sujetas al IRES (Impuesto sobre Sociedades) y de los beneficios generados hasta el ejercicio fiscal en curso el 31 de diciembre de 2019. Estas ganancias estarán sujetas a las reglas anteriores a la Ley de Presupuestos de 2018.

Países Bajos: Reducción de impuestos turísticos e impuestos en el sector de la cultura. La tasa de interés de los aplazamientos de impuestos se reduce del 4% a poco más del 0%.

Aplazamientos de impuestos para empresas que se encuentran en dificultades financieras debido a la crisis de la covid-19. Suspensión temporal de sanciones por pagos atrasados de impuestos. Los empresarios pueden solicitar un aplazamiento del pago de impuestos sin necesidad de aportar pruebas. Las empresas pueden calcular los pagos de impuestos provisionales sobre una base esperada (reducida).

Suecia: Reducción temporal de las cotizaciones patronales a la Seguridad Social. Ingresos diferidos: aplazamiento de un máximo de tres meses de pagos de las cotizaciones sociales de las empresas, IVA e impuestos sobre la nómina por un período de hasta 12 meses, aplazamiento del IVA anual para 2019 y aplazamiento de los impuestos a las pymes.

Como se puede ver, la mayoría de las medidas adoptadas son bajadas de impuestos para reactivar la economía, al contrario de lo que ha ocurrido en España. Así las cosas, y sabedores del necesario esfuerzo de consolidación presupuestaria -ajustes en gastos y, posiblemente, en ingresos- que España habrá de hacer a medio plazo, nos encontramos aún en una fase de la crisis derivada de la pandemia sanitaria que recomienda, ya no solo mantener la liquidez de las empresas -con medidas de flexibilidad en materia de pagos o de aprovechamiento de créditos fiscales- sino también de generar estímulos, que deberían concentrarse, de forma muy singular, en aquellos sectores más afectados por la situación y en aquellos otros que, de forma directa o indirecta, más puedan incidir positivamente en otros sectores de nuestra economía.

Tanto el Banco de España como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) y la OCDE recomiendan diseñar ya un plan a varios años, pero mantener, de momento, todas las ayudas posibles. **La consolidación fiscal no va a ser una cuestión de dos o tres años, sino, previsiblemente, de dos o tres legislaturas.**

Si queremos reactivar la economía con la máxima celeridad será necesario, además, que los ejercicios económicos próximos, desde una perspectiva fiscal, se acompañen de medidas que favorezcan la liquidez de las empresas y, en su caso, estimulen tanto la producción como la demanda para asegurar una mayor confianza de inversores y consumidores, como han hecho la generalidad de nuestros socios europeos.

6. LA NECESIDAD DE UN DIAGNÓSTICO ADECUADO COMO PUNTO DE PARTIDA DE CUALQUIER REFORMA FISCAL

Una reforma fiscal, en profundidad, del sistema tributario español debe cumplir múltiples objetivos, no solo debe ser diseñada con el fin de obtener el nivel de recaudación necesario para financiar los servicios públicos sino también para ser eficiente y fortalecer el crecimiento y el empleo; de esta manera no solo se debe buscar el incremento de la recaudación a corto plazo, sino a medio y a largo, incrementando las bases imponibles.

La fiscalidad debe incentivar la regularización de la economía sumergida, la atracción de capital, la creación de empleo y, sobre todo, estar orientada a **aumentar las bases imponibles**. Sin renunciar al objetivo de recaudación suficiente, la reforma debe diseñar un sistema fiscal competitivo, eficiente, lo más neutro posible y que reduzca al mínimo los costes de cumplimiento, siguiendo siempre las mejores prácticas de los países de nuestro entorno.

Para acometer una reforma tributaria es necesario, como punto previo, realizar un diagnóstico de la situación actual, a la vez que una comparativa con los países de nuestro entorno. Este análisis debe ser profundo, evitando convertir la anécdota en regla o el titular en verdad absoluta. Solo conociendo la realidad de nuestro sistema fiscal tendremos los datos necesarios para realizar los cambios que sean necesarios.

El punto de partida de la reforma fiscal es el dato de la diferencia entre la presión fiscal en España y la media de la Unión Europea. Este dato, repetido hasta la saciedad, no deja de ser cierto de acuerdo con la información estadística disponible. Así, según Eurostat, en 2020 la presión fiscal media en la Unión Europea fue del 41,3%, mientras que, en España, ascendió al 37,5% (con un fuerte incremento desde el 35,4% de 2019). La diferencia para 2020 fue, por lo tanto, de 3,8 puntos, y es de esperar que el diferencial descienda, aún más, en 2021, ya que, según las cifras oficiales recientemente publicadas, en 2021 el PIB aumentará un 7,2%, mientras que la recaudación tributaria, según las

mismas cifras, aumentará un 15,1%, por lo que la presión fiscal en España se situará cerca del 41%, llegando a niveles similares a la media europea.

Como queda demostrado manejando los datos oficiales, la diferencia en presión fiscal se ha acortado significativamente en los últimos años, y ya no justifica, de por sí, una reforma en profundidad del sistema tributario, pero es que, además, el indicador tradicional de presión fiscal recaudatoria es incompleto e insuficiente, y adolece de importantes limitaciones para interpretar un sistema fiscal en términos comparados y para tomar decisiones o efectuar reformas de calado sobre el mismo. Ello obliga a complementarlo con otros indicadores que suplan sus principales deficiencias.

Al calcular la «presión fiscal» (recaudación sobre PIB) se incluye en el PIB la economía sumergida y el peso del gasto público, y se ignora el enorme diferencial de paro y de tejido empresarial con otras economías. Así, el esfuerzo fiscal de ciudadanos y empresas que contribuyen se dispara mientras la presión fiscal parece baja.

Dado que la economía sumergida escapa de cumplir con sus obligaciones tributarias, la recaudación tributaria alcanzada debería compararse frente a la parte del PIB que sí tributa, para dar una idea más adecuada de la verdadera presión fiscal que soportan los contribuyentes. Esto es lo que mide el indicador de presión fiscal efectiva, que en España es muy similar a la de la media de la Unión Europea, el 44,5% y el 45%, respectivamente, del PIB ajustado sin economía sumergida, por lo que debe ser más prioritario reducir la economía sumergida para aumentar la recaudación que aumentar, aún más, el diferencial entre los que pagan y los que no pagan impuestos.

Por otro lado, en relación con la presión fiscal ajustada por renta, se observa que el esfuerzo fiscal en España, en el año 2018, era un 6,6% superior al promedio de la Unión Europea y nos situamos en el cuarto lugar de esfuerzo fiscal de la Unión.

En conclusión, España tiene una fiscalidad muy alta para los que contribuyen, y poco adecuada a su nivel de renta (como demuestra el indicador de esfuerzo fiscal); lo que se recauda de menos con respecto a la media europea, más que una deficiencia del sistema tributario, es el reflejo de la realidad económica de nuestro país. Si se diseña una fiscalidad desconectada de esa realidad, no se va a incrementar la recaudación a medio y largo plazo porque no se crece, ni se creará empleo de acuerdo con el potencial de la economía, lo que, a su vez, llevará a subidas de impuestos adicionales.

Al comentar los motivos que explican el diferencial de presión fiscal entre España y la Unión Europea (como hemos visto mucho más reducido que el que aparece en titulares la mayoría de las veces), se suele hacer referencia a la tributación empresarial, insistiendo en porcentajes de «tipo efectivo» del Impuesto sobre Sociedades absurdos y que no reflejan la realidad. Se habla, también, de la poca contribución al IRPF de las rentas altas y de la «escasa» tributación de la riqueza (argumentando, también, que algunas comunidades autónomas son «paraísos fiscales»). Por último, se hace referencia al poco peso que en la recaudación tienen los impuestos medioambientales.

De esta forma se transmite la impresión de que el diferencial de presión fiscal viene motivado por la escasa tributación empresarial y de las rentas altas o grandes patrimonios; sin embargo, los datos oficiales (Eurostat) desmontan dichas afirmaciones.

Según los datos de Eurostat, en el año 2018 la presión fiscal empresarial era el 11,1% del PIB frente al 9,6% de la media de la Unión Europea, incluso sin considerar el diferencial que significa, como hemos visto, la economía sumergida, ya que, si tenemos este factor en cuenta, la presión fiscal empresarial en España sería de un 14,2% frente al 11,1% de la Unión Europea. Esta desventaja queda aún más de manifiesto si analizamos otro indicador: el de la contribución de las empresas a la recaudación total. En 2018 en España las empresas aportaron el 31,9% del total de ingresos públicos, mientras que en la Unión Europea, en promedio, las empresas solo aportan el 24,6% del total de recaudación. Es decir, la presión fiscal y la contribución empresarial a la recaudación total eran, ya en 2018, superiores a la media de la Unión Europea.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, según la comparativa de la Unión Europea (Taxation Trends), recaudó en España, en 2016, un 2,3% del PIB, frente a un 2,6% en la Unión Europea, y supuso en España un 6,9% de los ingresos tributarios totales, frente al 6,3% de media en la Unión Europea. La presión fiscal en este concepto está muy cerca de la media y la aportación por encima de la media europea.

En definitiva, en comparación con los países de nuestro entorno, tenemos un Impuesto sobre Sociedades homologable a los de la Unión Europea, y no es viable una reforma para obtener aumentos relevantes de recaudación tributaria por este concepto por los siguientes motivos:

- El aumento de la recaudación exigiría alejar más las bases imponibles de la auténtica capacidad económica representada por el resultado contable (como se ha venido produciendo sistemáticamente en los últimos años), lo que implicaría una mayor pérdida de competitividad de nuestra

economía, en un momento en que debe buscarse la mayor atracción posible de la inversión.

- **Existen aún bases imponibles negativas originadas tras la crisis de 2008 y la reciente motivada por la pandemia, que todavía no se han compensado con los beneficios de años siguientes, lo que impide el aumento de la recaudación.** De hecho, una de las razones por las que dichas bases negativas no se han compensado aún es la limitación a la aplicación de sus importes, acotada desde 2017, con carácter general, en un 70% de la base positiva del ejercicio; y en un 25% o 50% para sociedades con importe neto de cifra anual de negocios de más de 60 millones de euros, y de entre 20 y 60 millones, respectivamente. Esa limitación también aparta el gravamen societario de la auténtica capacidad económica del contribuyente.

En cuanto a las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, verdadero impuesto sobre el trabajo, la edición 2021 del Informe «Taxing Wages» (impuestos sobre los salarios) de la OCDE indica que, en 2020, la cuña fiscal en la OCDE supuso el 34,6% frente al 39,3% en España, lo que posiciona a nuestro país en el grupo que países que más paga. Algunos países que presentan unos impuestos más bajos al trabajo que España son Dinamarca (con una cuña fiscal del 35,2%) o Noruega (35,8%).

Respecto a la tributación de rentas altas y grandes patrimonios, la afirmación de que contribuyen poco a la recaudación en nuestro país, o que lo hacen por debajo de la media europea, tampoco se sostiene. Así, el Indicador de presión fiscal normativa sobre imposición patrimonial, elaborado por el IEE a partir de los datos de la Tax Foundation, muestra que la tributación del ahorro en España es un 40,9% peor que en el promedio de la Unión Europea y un 39% menos competitiva que en el promedio de la OCDE.

En relación con este punto, la OCDE señala que el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos marginales sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España, ya que, a diferencia del régimen del impuesto anterior a 1991 y el vigente en Francia en su día, en España el llamado escudo fiscal no es absoluto, sino relativo, en la medida en que se obliga a una tributación mínima del 20%. De igual modo, un Impuesto sobre Sucesiones con tipos que superan el 80% en determinados supuestos resulta incompatible con el principio de no confiscatoriedad.

Es oportuno destacar que las consecuencias negativas más directas de la subida de la imposición patrimonial son el encarecimiento de la componente

fiscal del coste de capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico, y frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública. Además, también hay implicaciones indirectas, y que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, pero que son aún más perjudiciales. Entre ellas se encuentran la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal.

No existe ningún país de la UE-27 que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España. En Europa solo está presente en Noruega y en Suiza con unos tipos significativamente más bajos que en España, y en los últimos años lo han suprimido Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

El prestigioso Instituto IFO de Alemania ha estimado, recientemente, que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional. Por su parte, en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estimó que la pérdida global neta sobre el conjunto de la recaudación podría ser del doble de los posibles ingresos obtenidos por este impuesto, como consecuencia de la contracción de la actividad que se generaría.

Por lo tanto, la diferencia de presión fiscal con la Unión Europea no está en la tributación empresarial ni en la de las rentas altas o grandes patrimonios. El diferencial existe, fundamentalmente, en el Impuesto sobre la Renta (al ser un impuesto progresivo se ve afectado por la renta media que, en nuestro país, es inferior a la de los países de nuestro entorno, lo que provoca que, aunque la carga fiscal sea igual o superior, se recaude menos) y también en el IVA e Impuestos indirectos, según el mismo estudio del Banco de España: «Esta menor tributación sobre el consumo se debe principalmente a la menor recaudación por IVA como consecuencia, sobre todo, del hecho que el tipo general del impuesto afecte a un porcentaje más reducido del gasto en consumo que en la mayor parte de los países de la UE-28».

En cuanto al IRPF, los tipos marginales máximos aplicables en España están por encima de los valores medios de la Unión Europea, lo que puede introducir distorsiones importantes en la toma de decisiones de los agentes, puesto que afrontan la amenaza de tipos impositivos muy altos que desincentivan su propensión a aumentar sus ingresos. Además, en datos promedio de la Unión Europea, el marginal máximo se aplica para un salario 4,1 veces el salario

promedio, mientras que, en España, el marginal máximo se aplica a un salario de 2,8 veces el salario promedio, por lo que el esfuerzo fiscal es mayor.

La recaudación por el IRPF alcanzó un importe equivalente al 8% del PIB español en el año 2019 (siendo el 7,7% en 2018 y el 7,5% en 2017). Este porcentaje coloca a España en la posición 11 de un *ranking* de 27, por encima de la media europea, por lo que la diferencia en la presión fiscal no se debe al IRPF. Hay que centrar los esfuerzos no en aumentar la tributación, sino en aumentar la renta per cápita, de la que nos separan casi 40 puntos con algunos países con los que pretendemos comparar nuestra recaudación (129% de Dinamarca o 128% de Holanda vs. 91% de España, por ejemplo), así como reducir la tasa de desempleo y la economía sumergida y aumentar el crecimiento potencial de nuestra economía.

Respecto a la existencia de tipos reducidos en el IVA, si bien es cierto que suponen la mayoría de la diferencia de presión fiscal con la Unión Europea, su mantenimiento parece justificado, ya que hay que señalar que viene determinada por motivos sociales (bienes de primera necesidad, educación, sanidad) o de competitividad (turismo y hostelería a los que una subida de tipos restaría competitividad en el entorno internacional), por lo que no parece viable incrementar la recaudación por esta vía, y menos aún en un contexto en el que está aún pendiente el proceso de recuperación de los efectos económicos de la pandemia.

Incluso con ese análisis, España no debería subir los impuestos indirectos, y mucho menos tras dos crisis tan duras como la de 2008 y la de la covid-19, porque añadiría a las trabas a la inversión y al empleo, un escollo a la recuperación del consumo.

Si analizamos la fiscalidad medioambiental, no tiene sentido basar un sistema tributario en dicha imposición, puesto que su eficacia recaudatoria a largo plazo, si se diseña adecuadamente, debe tender a cero (precisamente por alcanzar su finalidad de evitar las conductas contaminantes gravadas en beneficio de alternativas menos contaminantes). No se trata de añadir nuevas figuras impositivas adicionales a las ya existentes, sino de modificar el sistema actualmente vigente para lograr los objetivos perseguidos, introduciendo los cambios que resulten necesarios y eliminando las figuras que queden obsoletas o que puedan generar supuestos de doble imposición. El objetivo no es recaudar más. Los tributos medioambientales deben ser un instrumento para la mejora del medioambiente, no un mecanismo de recaudación a medio o largo plazo.

En conclusión, si lo que buscamos es la protección del medio ambiente, fomentemos conductas favorables, fundamentalmente a través de políticas

de incentivos, y solo en casos excepcionales a través de impuestos medioambientales, previo estudio técnico y económico y consulta a las organizaciones empresariales más representativas del sector o sectores afectados.

Otro de los motivos de la reforma fiscal, según se viene repitiendo, es la necesidad de una armonización fiscal entre comunidades autónomas para acabar con los «paraísos fiscales» que, se afirma, existen en nuestro territorio por las diferencias normativas entre las distintas comunidades autónomas, en relación, fundamentalmente, con el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este contexto, surge una contradicción entre los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que promueven, también, una armonización a nivel de la Unión Europea, donde dicho impuesto se encuentra abolido en todos los países.

Es poco esperanzador que, en vez de perseguir una aproximación a las mejores prácticas de la Unión Europea, se pretenda que las comunidades autónomas deriven hacia los peores ejemplos, generalizando el error. Por lo tanto, nos hemos de posicionar en contra de la armonización fiscal de mínimos, máxime tal y como está planteada, ya que, en realidad, es un subterfugio para una subida generalizada de la imposición patrimonial para las comunidades autónomas que presentan un sistema tributario más competitivo y homologado con nuestro entorno.

Adicionalmente, hay que señalar que dicha armonización iría en contra de la corresponsabilidad fiscal, que es un elemento clave y legitimador de nuestro Estado de las Autonomías y un factor de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, lo que constituye una gran asignatura pendiente en nuestro país. Lo que se llama «armonizar» es imponer todo lo contrario a lo que debe ser un modelo autonómico. Un sistema autonómico eficiente no puede basarse en ofrecer autonomía para disparar el gasto y los impuestos, pero no para gestionarlos y hacerlos atractivos.

En conclusión, la única manera de aumentar de forma sostenible nuestra recaudación impositiva y reducir el diferencial de presión fiscal (por pequeño que este sea en la actualidad) pasa por priorizar la recuperación económica y reducir nuestra economía sumergida, lo cual es materialmente imposible si elevamos, aún más, nuestros impuestos. La subida de impuestos incentivará la economía sumergida y reducirá la creación de empleo e inversión. Intentar cerrar la brecha de recaudación con Europa mediante subidas normativas de impuestos de hasta tres puntos sobre el PIB, no solucionaría el problema de la

sostenibilidad fiscal a medio plazo, en cuanto que dicha subida de tres puntos de PIB en la presión fiscal recaudatoria podría implicar una contracción de la actividad de hasta cinco puntos de PIB y una destrucción de empleo de un millón de puestos de trabajo.

Habida cuenta de los perjuicios sobre la actividad económica que tienen las alzas impositivas, la vía menos dañina, y más eficaz a largo plazo, para abordar la necesaria reducción del déficit, pasa por la contención del gasto. Así, si el incremento de los impuestos tiene una elevada incidencia negativa sobre la actividad y el empleo, que además se prolonga durante un largo período de tiempo, la contención del gasto asegura un efecto positivo a medio plazo, ya que genera confianza en los agentes acerca de la credibilidad del proceso de consolidación fiscal.

Dentro de la vía del gasto, lo que debe explorarse es la mejora de la eficiencia, un ámbito en el que tenemos un elevado margen de mejora con respecto a nuestro entorno comparado. Así, de acuerdo con el análisis realizado por el Instituto de Estudios Económicos, en 2020 la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, una diferencia que se eleva, incluso, hasta el 66% si se compara con las mejores prácticas a nivel global. España se sitúa en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE en eficiencia del gasto público, con una puntuación de 87,4, muy por debajo del 100 que representa la media de la organización económica.

Según demuestra la teoría económica, un ajuste presupuestario por la vía de la contención y mejora de eficiencia del gasto público es, a todas luces, mucho más efectivo y tiene menor impacto en el crecimiento económico y, además, España cuenta con mucho margen de mejora en este aspecto.

También, y de manera previa a cualquier subida impositiva, es necesario simplificar el sistema tributario. Los costes y cargas que genera un sistema fiscal van mucho más allá de la recaudación obtenida. Se producen costes de cumplimiento del sistema, es decir, gasto de recursos para poder conocer toda la compleja normativa tributaria y poder atender al pago de los impuestos.

Estos costes derivados de la complejidad, que pueden drenar una gran cantidad de recursos, son especialmente injustos y, además, generan un problema especialmente endémico de España, el de la litigiosidad tributaria, mucho más alta que en otros países de nuestro entorno.

En cuanto al momento de acometer la reforma fiscal, sería oportuno esperar a un entorno de estabilidad económica para evitar la toma de decisiones coyunturales basadas en los efectos de la crisis; sin embargo, y puesto que es ahora cuando el Gobierno quiere emprender la reforma, en un momento en que

la economía no se ha recuperado de los efectos económicos de la pandemia, es necesario tomar en consideración las políticas fiscales seguidas por las locomotoras europeas Alemania, Francia e Italia, y por países del arco mediterráneo como la vecina Portugal y Grecia, que anuncian planes de bajadas de impuestos para impulsar el consumo y facilitar la liquidez aún a riesgo de incrementar el déficit, mientras que España anuncia la creación del Grupo de Expertos para acometer una reforma fiscal que nos lleve a una tributación mínima sobre las empresas del 15%, y una recentralización de competencias en materia de imposición patrimonial al alza, y que, en ningún caso, viene acompañada de la reducción de gasto público no esencial.

Si queremos reactivar la economía con la máxima celeridad será necesario, además, que, en los ejercicios económicos próximos, desde una perspectiva fiscal, se acompañe de medidas que favorezcan la liquidez de las empresas y, en su caso, estimulen tanto la producción como la demanda para asegurar una mayor confianza de inversores y consumidores, como han hecho la generalidad de nuestros socios europeos.

7. MEDIDAS CONCRETAS PARA EL DISEÑO DE UN SISTEMA FISCAL EFICIENTE Y COMPETITIVO

Una vez realizado el análisis de la situación real de nuestro sistema tributario y su comparativa con los países de nuestro entorno, relacionamos a continuación las medidas concretas más relevantes contenidas en los trabajos del panel de expertos que han contribuido al presente «libro blanco».

7.1. Impuesto sobre Sociedades

La tributación de los beneficios empresariales a través del Impuesto sobre Sociedades es un factor clave para la toma de decisiones de inversión y estructura productiva, por lo que es fundamental que la regulación de este impuesto ofrezca seguridad jurídica, lo que está muy lejos de ocurrir en nuestro país, donde se suceden las modificaciones normativas (desde el 1 de enero de 2015 han sido modificados 77 de sus artículos) y las interpretaciones cambiantes que provocan, muchas veces, que las empresas se vean perjudicadas en sus expectativas legítimas y vean incrementada su carga tributaria con

un coste irrecuperable con el que no contaban a la hora de tomar sus decisiones de inversión.

El problema se agrava por el uso indiscriminado del Decreto-ley en los últimos años, con la consiguiente quiebra del principio de legalidad, evitando la función legislativa del Parlamento en la regulación del sistema tributario. Si ya resulta difícil que la elaboración y posterior tramitación de un proyecto de ley cuente con el tiempo suficiente para el debate sereno que garantice su calidad técnica, esto es imposible cuando la norma se redacta con urgencia al objeto de que salga publicada cuanto antes en el BOE en forma de decreto-ley.

Ante cualquier reforma, sería deseable una estabilidad en los elementos básicos del Impuesto, como determinación de la base imponible, tipos de gravamen y cuota del Impuesto durante un plazo mínimo de 5 años. Durante este periodo, cualquier modificación que se introdujese debería no empeorar la situación del contribuyente, manteniendo sus expectativas legítimas, evitando aquellas modificaciones sorpresivas que, además, afectan a situaciones anteriores a su aprobación, actuando de manera retroactiva desde el punto de vista económico sin establecer un régimen transitorio adecuado. Todo ello es compatible con objetivos de política económica como el fomento de la inversión y el empleo, y contribuirá, sin duda, a mejorar la competitividad de nuestra economía.

Dentro de las medidas concretas que se proponen para la reforma de este impuesto están las siguientes:

- Las medidas introducidas en los últimos tiempos, que alejan las bases imponibles del resultado contable, deben ser revertidas, ya que constituyen un freno importante al crecimiento, cuando no a la continuidad, de la actividad de muchas empresas.
- Esta fidelidad al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades incluiría la **eliminación de los siguientes ajustes con una finalidad eminentemente recaudatoria**:
 - la prohibición de deducir determinados deterioros de activos de inmovilizado o de cartera,
 - la prohibición de deducir la pérdida en la transmisión de determinadas participaciones,
 - la no deducibilidad de algunas indemnizaciones por despido,
 - los incrementos de la base por rendimientos ficticios o gastos no deducibles presuntos,
 - las restricciones introducidas a la deducción de gastos financieros y
 - limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas.

- Adicionalmente **es necesario permitir la compensación retroactiva de bases imponibles negativas, al menos de manera temporal en escenarios de crisis económica**, puesto que es la mejor ayuda posible a empresas viables, que vienen obteniendo resultados positivos, y que arrojan pérdidas como consecuencia de la crisis, posibilidad recomendada por la Comisión Europea y adoptada por distintos países miembros. En concreto, se debería permitir que los sujetos pasivos soliciten la devolución de los impuestos satisfechos en ejercicios precedentes.
- **Restringir la deducibilidad de los gastos financieros no es la mejor fórmula para eliminar el excesivo endeudamiento. Existen vías alternativas para conseguir dicho resultado, como mejorar los incentivos a la capitalización de las empresas, haciendo más atractivas las medidas existentes para que, verdaderamente, se equipare, por esta vía, la fiscalidad de la financiación propia a la de la financiación ajena.** En cualquier caso, sería conveniente **incrementar el límite de gastos financieros deducibles, actualmente fijado en un millón de euros, al umbral previsto en la Directiva ATAD, que es de tres millones de euros.**
- **Los pagos a cuenta deben establecerse de forma que, en ningún caso, excedan de la cuota definitiva a pagar.** En el mismo sentido es necesario eliminar la modalidad de pago fraccionado mínimo sobre resultado contable, claramente inconstitucional, ya que cualquier pago a cuenta debe corresponderse, como máximo, con el impuesto definitivo cuya recaudación anticipa, de lo contrario deja de ser un pago fraccionado para convertirse en un «préstamo no remunerado» que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente.
- **Es necesario revertir la reforma del artículo 21 de la LIS introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, que ha reducido la exención a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y a la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.** Esta circunstancia afecta a la estructura y organización de los grupos empresariales; estructura decidida por motivos empresariales, que no es sencillo modificar, y cuya eficiencia se ve afectada por una medida de corte fiscal recaudatorio. Si hablamos de grupos fiscales, en los que existe un único sujeto pasivo, la limitación carece totalmente de sentido, ya que el mismo contribuyente queda gravado por la misma renta con ocasión de cada reparto de beneficios, sin que se produzca incremento alguno de su capacidad económica.

Por estas razones, la limitación en la exención de dividendos y plusvalías debería suprimirse para volver a la exención del 100% en los casos previstos en el artículo 21 LIS. **Si se decidiese mantenerla, para evitar el efecto cascada habría de circunscribirla exclusivamente a casos en los que el contribuyente no fuese capaz de acreditar que un importe equivalente ha sido integrado en la base imponible de una entidad participada en el porcentaje establecido para los grupos fiscales;** de otra manera se estarían infringiendo los Convenios de Doble Imposición Internacional, así como el principio constitucional de capacidad económica. En relación con esta reforma, **es también necesario corregir sus efectos retroactivos; en concreto el hecho de que las reservas generadas por una compañía durante períodos anteriores al cambio normativo, o la plusvalía generada igualmente en esos ejercicios con la expectativa de que su tributación quedara exenta al 100%, pasen a no estarlo porque su reparto se produzca tras la aprobación de la norma.**

- **Es conveniente revisar las medidas del Real Decreto-Ley 3/2016, y especialmente el mecanismo de reversión forzosa de pérdidas por deterioro, que genera serias dudas en cuanto a su constitucionalidad, ya que somete a tributación situaciones en las que no se produce renta alguna, además de afectar a situaciones procedentes de ejercicios anteriores, y en muchos casos prescritos, lo que conculca el principio de seguridad jurídica y confianza legítima.**
- **La relevancia creciente de los precios de transferencia en la configuración del Impuesto sobre Sociedades, especialmente en los grupos multinacionales, hace imprescindible la comunicación y el diálogo entre las Administraciones de los países involucrados y con los contribuyentes que cada vez resultarán más necesarios; se deben habilitar mecanismos para posibilitar dicho diálogo y cooperación.**
- **La deducción fiscal por I+D+i debe potenciarse y corregirse la falta de seguridad jurídica que viene perjudicando gravemente el aprovechamiento de la deducción, y para ello:**
 - **La comprobación tributaria de la deducción debe reenfocarse hacia un control preventivo a cargo de unidades especializadas, practicándose cuando sea posible en el seno de una relación cooperativa (o cumplimiento cooperativo) entre Administración y empresas.**
 - **Las deducciones por I+D+i deben quedar al margen de la posible fijación de un tipo de tributación mínimo. Sería crucial que las**

deducciones fiscales a la I+D+i se siguieran aplicando, incluso minuyendo el tipo impositivo mínimo, actuando como una excepción justificada en el efecto multiplicador de los ingresos a futuro que se derivan de su origen.

- **Se propone un porcentaje de deducción del 50% en el caso de la deducción general por I+D+i.** Asimismo, se propone un porcentaje del 20% para las deducciones adicionales por personal investigador y de un 10% de deducción para los activos dedicados, en exclusividad, a las actividades de I+D+i.
- Independientemente del sector en que se opere, **las deducciones de los gastos de innovación ligados al desarrollo de servicios, procesos de producción y/o desarrollo del producto, deberían pasar del tipo de deducción del 12% actual al 35%.**
- **Los informes motivados que emite el Ministerio de Ciencia e Innovación deben ser vinculantes para la Agencia Tributaria, tanto en la calificación técnico-científica como en el importe del proyecto.** Igualmente, los Certificados IMV *ex ante*, que emite el CDTI y la AEI, deben tener reconocida la plena consideración de IMVA *ex post*, una vez se acompañen de informe favorable de seguimiento emitido por el Organismo, y hasta la fecha en que dicho informe de seguimiento valide la ejecución de las actividades de I+D+i.
- **Actualización de las Bases de deducción elegibles, para mejorar la seguridad jurídica, adecuarse a la evolución tecnológica y apalancar la recuperación económica.** El punto 2.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluía la mejora de procesos con carácter general, yendo más allá del «diseño industrial e ingeniería de procesos de producción», como elementos elegibles para constituir la base de la deducción y como parte de los conceptos que conforman el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica. También se mejoraba el concepto de *software* avanzado en relación con la deducción por I+D+i, pero ambas mejoras no se han traducido en una mejor interpretación a la hora de conseguir las mejoras fiscales asociadas.
- **Ampliar el calificativo fiscal de I+D+i a los proyectos de *software* que incorporen saltos tecnológicos significativos,** Inteligencia Artificial, Big Data o en Industria 4.0. (artículo 35 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades).

- Se debería establecer una prima del 10% en los porcentajes de la deducción de I+D+i cuando sean proyectos sustancialmente vinculados con la descarbonización, la eficiencia energética y la economía circular (proyectos de I+D+i Ecoeficientes). Que las inversiones de inmovilizado material e intangible, asociados a los resultados de estos proyectos de I+D+i Ecoeficientes, deben poder acogerse a una deducción del 8%, en las mismas condiciones que las ya existentes para este tipo de inversiones en el ámbito de la investigación y el desarrollo.
 - Flexibilizar los requisitos para la monetización de las deducciones por I+D+i, y la compensación inmediata de estos créditos mediante la eliminación de la carencia de un año para poder aplicar esta opción, la eliminación del descuento del 20% del importe abonado o aplicado sin límite y la tramitación acelerada de la devolución de estos créditos tributarios por I+D+i solicitados por el contribuyente, tal como ya han hecho países como Francia, sin tener que esperar a la presentación del Impuesto sobre Sociedades.
 - Incremento de las cuantías de deducción susceptibles de acogerse al mecanismo: 5M€ para Innovación Tecnológica (1M€ actual) y 15M€ para I+D+i (3M€ actual), en línea con un sistema similar al existente en Francia. Este último límite se podría incrementar en 5M€ adicionales (2M€ actual) en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios del contribuyente.
 - Mejorar los límites sobre cuota íntegra para la aplicación efectiva de las deducciones de I+D+i en la declaración-liquidación anual del Impuesto sobre Sociedades y modificar el artículo regulador del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades. Se trata de que, una vez que una compañía ha acreditado una deducción por I+D+i, no se le impida la aplicación efectiva de la misma. Estas medidas tendrán un efecto acelerador sobre proyectos de I+D+i plurianuales al mejorar la financiación de las etapas, y tendrá un efecto incremental sobre los centros de I+D+i de inversiones recurrentes.
- Sobre el establecimiento de un tipo mínimo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, no es conveniente adelantarse a las iniciativas internacionales sobre la materia que actualmente se están impulsando, en todo caso no se debe establecer una tributación mínima que no tenga en cuenta lo siguiente:

- El impuesto pagado en origen para los beneficios de las empresas obtenidos fuera de España,
 - La existencia de bases imponibles negativas,
 - Aquellos gravámenes, incluidos los parafiscales, cada vez más frecuentes, que recaen sobre los beneficios empresariales de determinados sectores económicos (telecomunicaciones, energía, financiero), ya que, de lo contrario, nos encontraríamos ante supuestos de doble imposición.
 - Adicionalmente esta tributación mínima va en contra de la deducción por actividades de I+D+i, limitando su uso en la mayoría de las empresas que ahora la aplican, dejando sin efecto un incentivo básico para conseguir que nuestra economía evolucione a un modelo más digitalizado, lo que debe ser corregido.
- Para el mantenimiento de la seguridad jurídica **debe incluirse una norma clara en el impuesto que permita, sin lugar a dudas, la deducibilidad de la remuneración de los administradores**, con motivo de la conflictividad derivada de la interpretación de la normativa mercantil por Jueces y Tribunales, pues permite a la Administración tributaria utilizar un precepto como el art. 15.f) de la LIS, pensado para otra finalidad.
 - **Es necesario revisar si los plazos de amortización son adecuados ante el constante cambio tecnológico, especialmente para activos vinculados a la digitalización y a la mejora y sostenibilidad del medioambiente.** Los coeficientes de amortización fiscal actuales han pasado a ser excesivamente conservadores por la transformación que han experimentado estas tecnologías.
 - Por último, **es imprescindible reducir las cotizaciones sociales empresariales siguiendo las recomendaciones de la Unión Europea**, ya que son, a todas luces, excesivas en comparación con los países de nuestro entorno. En España, las empresas tienen un tipo de cotización del 31,13%, frente a una media en la Unión Europea del 22,2%. Reiteramos la necesidad de reducirlas de inmediato para, de esta forma, fortalecer la recuperación económica y la creación de empleo.

7.2. Impuesto sobre la Renta

- La compraventa de bienes inmuebles y la promoción inmobiliaria, en caso de que se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral

- a jornada completa debe ser incorporada como actividad económica en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Se debe conceder la afectación parcial del 50% de los vehículos empleados en la actividad económica correspondiente, no contemplados en el art. 21.4. del Reglamento del IRPF (RIRPF), permitiéndose la deducibilidad de su amortización y gastos derivados del mantenimiento de este en la misma proporción porcentual. Así se coordina de manera efectiva el tratamiento de estos con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
 - La valoración de un bien como afecto o no a una actividad económica ha de basarse en datos objetivos y, por tanto, no sujetos a interpretación. Cuando el empresario lleve contabilidad mercantil (de manera voluntaria u obligatoria) se considerarán afectos a tal actividad todos aquellos que, salvo prueba en contrario, se encuentren registrados en la misma con este fin. Lo mismo sucederá para los casos en que estén o no inscritos en el libro de bienes de inversión.
 - La calificación de los bienes como existencias de la actividad económica ha de efectuarse conforme a datos objetivos, en particular, en las actividades inmobiliarias. Al igual que en el caso anterior, cuando el empresario lleve contabilidad mercantil, se considerarán existencias las que así aparezcan reflejadas en la misma y, de diferente forma, las que así figuren en el libro registro de compras y gastos.
 - En lo que respecta al requisito señalado en el art. 26.g) del RIRPF, para poder ser beneficiario de la reducción de rendimientos de actividades económicas prevista en el art. 32 de la Ley del IRPF (LIRPF), que impide la aplicación de la misma a los contribuyentes que realicen actividades económicas a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (constituyendo, así, un freno a los empresarios que lleven a cabo actividades complementarias a la principal junto a su núcleo familiar), se eliminará el requisito en los casos en que la finalidad última de la realización de estas actividades no sea la de disminuir los umbrales para acceder a la señalada reducción.
 - El sistema dual actual, caracterizado por separar explícitamente las rentas del contribuyente en dos bases imponibles (general y ahorro) con tratamientos asimismo diferenciados, se ha consolidado como un sistema eficiente y neutral. En este sentido, el mismo evita la discriminación tradicional que existía entre productos financieros al conferirles un tratamiento fiscal homogéneo y homologable al de otros países de nuestro entorno, por lo que debería mantenerse.

Sin perjuicio de lo anterior, en este ámbito **existen algunas consideraciones que contribuirían a mejorar el impuesto desde una perspectiva técnica:**

- **Establecimiento de medidas eficientes para corregir la doble imposición de los dividendos.** Con la regulación existente, los dividendos sufren una imposición equivalente al del resto de los productos financieros, sin considerar que, en este caso, los mismos ya han sufrido una imposición en sede de la sociedad que los distribuye que puede llegar al 30% (en el caso de entidades de crédito). El problema de la doble imposición sobre dividendos se ha agravado aún más durante los últimos años debido al incremento de la tarifa aplicable a la base imponible del ahorro. Esta situación es susceptible de generar casos en los que la fiscalidad asociada al dividendo (resultante de agregar la imposición societaria y la del individuo) supera, en la práctica, el tipo marginal máximo del IRPF.
- **El mecanismo actual de integración y compensación de pérdidas se caracteriza por la estanqueidad parcial existente entre rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales.** El contexto actual caracterizado por una baja rentabilidad de los productos, e incluso de pérdidas, aconseja valorar una posible ampliación del límite del 25%, de tal forma que el mismo pudiera realizarse de manera progresiva hasta su eliminación, con el fin de evitar que puedan producirse situaciones en las que no se pone de manifiesto una clara capacidad económica.
- **La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021 ha reducido el límite financiero y fiscal para las aportaciones a sistemas de previsión social individual, en favor de una ampliación para la previsión social del sistema de empleo, con la finalidad de potenciar esta última.** Las aportaciones individuales a los fondos de pensiones constituían el único incentivo diferencial para fomentar el ahorro a largo plazo con una finalidad específica (complementar la jubilación). En este sentido, incentivar las contribuciones que se realizan a través del empleador es loable; sin embargo, ello no resulta incompatible con el mantenimiento de un sistema atractivo de aportaciones individuales, para lo que es necesario introducir los siguientes cambios:
- **Se han de recuperar los incentivos al empresario que realice aportaciones a los sistemas complementarios de previsión social (deducción del 10% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, no sujeción a cotización a la Seguridad Social de las contribuciones empresariales a favor**

del trabajador a sistemas de empleo, límite separado de aportación a sistemas de empleo e individuales).

- La reducción del límite máximo de aportación a los sistemas individuales a 2.000 euros anuales se ha de incrementar, especialmente en el caso de personas mayores de 50 años, en consonancia con la teoría del ciclo vital.
- Las aportaciones a los sistemas complementarios deben realizarse tanto por parte del empresario como por parte del trabajador y encontrarse incentivadas fiscalmente, tanto las que se realicen a fondos de pensiones de empleo públicos como privados. En particular, deben permitirse que no solo las contribuciones empresariales, sino también las aportaciones de los trabajadores a sus sistemas de empleo puedan alcanzar los 10.000 euros anuales.
- No deberían reducirse los límites de aportación a sistemas individuales mientras que no se establezcan las bases que permitan un desarrollo paralelo de los sistemas de empleo. Para no perjudicar el ahorro a largo plazo para la jubilación de un gran número de españoles (autónomos, trabajadores de pymes, empleados públicos, etc.), durante los próximos ejercicios resulta necesaria una implementación gradual de esta medida (al menos durante 4 años), así como fijar un límite máximo de aportación a los sistemas de previsión social individual al final de dicho período más alto que los 2.000 euros actualmente vigentes en el año 2021.

7.3. La tributación patrimonial

Se debe mantener, con carácter general, la corresponsabilidad fiscal en la imposición patrimonial, tanto en el Impuesto sobre el Patrimonio como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Es necesario eliminar, de una vez por todas, el Impuesto sobre el Patrimonio, que constituye una excepción en el derecho comparado y que ha sido suprimido en la mayoría de los países por sus efectos nocivos sobre la economía.
- En cuanto a la transmisión «mortis causa» de la empresa familiar y su tratamiento en el Impuesto sobre el Patrimonio, el modelo vigente debe ser mejorado, eliminando o simplificando los requisitos para acceder al régimen especial, muchas veces excesivamente estrictos, así como los criterios de la inspección tributaria que generan inseguridad jurídica. Modificar a peor el modelo, además de ir contra las recomendaciones

y resoluciones comentadas, provocaría que nuestras empresas sean menos competitivas que las de otros países y, en determinados casos, obligaría a desmantelar empresas en funcionamiento, con el consiguiente empobrecimiento de nuestro tejido empresarial, puesto que limitará el desarrollo de empresas productivas y competitivas con raíces en nuestro país exclusivamente por motivos fiscales si se hace tributar la tenencia de las mismas, o su sucesión. De esta forma, bajo el falso argumento de hacer tributar a los grandes patrimonios, terminaríamos destruyendo riqueza y empleo. **Es necesario mantener, mejorar y reforzar la seguridad jurídica del régimen fiscal de la empresa familiar en la imposición patrimonial y en la sucesión**, y evitar cualquier retroceso de una figura que es clave en la supervivencia y el mantenimiento del tejido empresarial español.

7.4. Fiscalidad medioambiental

- La protección medioambiental debe plantearse bajo dos grandes premisas:
 - Por un lado, desincentivar prácticas contaminantes (actividad gravada) cuando existe una alternativa menos contaminante (actividad no gravada).
 - Por otro, incluir en la función de producción de la empresa contaminante el coste de la externalidad negativa que supone la contaminación.
- Los tributos medioambientales no son los únicos instrumentos válidos para contribuir a la protección del medio ambiente. Existen otros instrumentos económicos, como los incentivos fiscales, que, en sustitución o complementariamente a los tributos, pueden resultar de mayor efectividad con un menor impacto sobre la actividad económica y deberán de ser estudiados con anterioridad a la implantación de cualquier tributo como, por ejemplo, recuperar incentivos existentes en el pasado y que fueron retirados en una anterior reforma fiscal (es el caso de las deducciones por inversiones medioambientales), para avanzar, también, en otras medidas como las de flexibilizar los requisitos para la deducibilidad de las provisiones medioambientales, mejorar las deducciones por I+D+i de carácter medioambiental, etc. En el IRPF se podrían introducir medidas de fomento de la movilidad sostenible, mejorar la tributación de las ayudas públicas que tengan una finalidad medioambiental, etc.
- Los tributos medioambientales no podrán gravar actividades que perjudiquen el medioambiente en la medida en que los daños resulten cubiertos o permitidos por otros instrumentos (cánones, derechos, permisos,

sanciones, etc.) o cuando incidan en la viabilidad de las empresas afectadas o sobre actividades cuyo efecto negativo sobre el medioambiente no esté suficientemente justificado y cuantificado.

- El establecimiento de un tributo medioambiental no puede dar lugar a supuestos de doble imposición, por lo que no deben configurarse nuevos hechos imponible análogos o similares a los de otros tributos vigentes, respetándose siempre el marco tributario preexistente.
- Cualquier iniciativa tributaria de carácter medioambiental deberá estar sometida, con carácter previo a su aprobación, a trámite de información pública a las organizaciones empresariales más representativas, siguiendo los principios de buenas prácticas regulatorias, ya que la naturaleza técnica de estas figuras obliga a tener en cuenta, si cabe aún más, las consideraciones de las empresas afectadas a través de sus representantes.

7.5. Tributación de la economía digitalizada

- El diseño de unas nuevas reglas de tributación internacional que cubran la realidad de las nuevas formas de negocio surgidas con la economía está siendo considerado en un ámbito supranacional (Unión Europea y OCDE), por lo que anticipar decisiones por parte de nuestro país fuera de un marco internacional más amplio agrava los riesgos de deslocalización y dificulta los procesos de inversión, lo que finalmente provocará una reducción de recaudación tributaria, precisamente lo contrario que se pretende conseguir.
- Es un error la introducción unilateralmente en nuestro país del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que, aunque nace con la vocación de gravar los ingresos obtenidos en España por determinadas prestaciones de servicios realizados mediante procedimientos digitales, entendiendo que con la normativa actual no tributan suficientemente en nuestro país, lo cierto es que, en su redacción actual, grava también servicios que han tributado íntegramente en España en concepto de Impuesto sobre Sociedades, por lo que se produce un claro supuesto de doble imposición económica.

7.6. Fiscalidad de las actividades económicas emergentes

El fomento del espíritu empresarial constituye otro reto más a los que se enfrenta España para establecer medidas políticas dirigidas tanto a aumentar

el número de empresarios como a apoyar a las empresas en su proceso de crecimiento. Las deficiencias españolas respecto a la capacidad de emprender son bastante evidentes si nos comparamos con los países de nuestro entorno.

En este contexto, se pone de relieve la necesidad de estimular y facilitar la vida del emprendedor, que identifica a todas aquellas personas que inician los trámites necesarios para trasladar una idea de negocio en una actividad empresarial, así como aquellos empresarios con independencia de su naturaleza, forma jurídica, tamaño o territorio, que inician su actividad empresarial, que es el periodo que más dificultades presenta al emprendedor para mantener su actividad.

Además, es necesario eliminar los obstáculos estructurales que dificultan el crecimiento empresarial, en especial los relativos a diferencias en la tributación, costes de cumplimiento o diferentes niveles de exigencia en la supervisión del cumplimiento tributario.

En particular, las recomendaciones para mejorar el ecosistema emprendedor español son las siguientes:

- Reducir los costes administrativos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los emprendedores, puesto que constituyen una presión parafiscal que les impide desarrollar su actividad y lastran su crecimiento empresarial.
- Establecer tipos impositivos reducidos e incentivos fiscales a la actividad emprendedora durante los primeros ejercicios de actividad, especialmente cuando los beneficios obtenidos por dicha actividad sean reinvertidos en la misma.
- Habilitar un marco competitivo de incentivos fiscales a la financiación de las actividades emprendedoras mediante, por ejemplo, exenciones de ganancias patrimoniales por la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de nuevas empresas durante sus etapas iniciales y distintas deducciones por inversión en actividades emprendedoras.
- La deducción relativa a la figura del inversor de proximidad *business angel*, introducida por la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores, que establece un incentivo fiscal exclusivamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debería extenderse al Impuesto sobre Sociedades.
- Las *start-ups* son empresas que, en sus primeros tiempos, tienen una dedicación completa a la I+D+i. Sin embargo, la mayoría no opta por acceder a los incentivos fiscales que ello implica debido a los trámites burocráticos y

a la complejidad del proceso, por lo que resulta necesario avanzar en la simplificación del proceso de solicitud y acceso a los incentivos fiscales de I+D+i, para que ello no suponga una carga burocrática y desincentive su utilización. Es necesario aumentar el importe máximo de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, incluir más conceptos relacionados con desarrollo de *software* y agilizar el funcionamiento del incentivo de tal manera que sea accesible a todo tipo de empresas.

- Mejorar el régimen de «Patent Box», equiparándolo a aquellos países que tienen un régimen más favorable, como Italia.

Es de señalar que el Gobierno de España está considerando la introducción de modificaciones en la tributación para impatriados para hacer que el actual régimen fiscal español sea más atractivo para las personas y empresas extranjeras a través del Anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. La valoración de estos cambios es muy positiva, toda vez que permitirá a España competir en mejores condiciones con otros países que han aprobado regímenes más generosos que el español, en un intento por atraer el talento -especialmente el digital- en un momento caracterizado por un cambio de paradigma en las relaciones laborales y de enorme movilidad internacional.

Sin embargo, como aspecto criticable, podríamos destacar que, precisamente, una norma que promueve el emprendimiento no haga extensible este régimen a los trabajadores por cuenta propia que establezcan su negocio en España y mantenga la restricción de acceso solo para los trabajadores por cuenta ajena.

7.7. Impuesto sobre el Valor Añadido

- El régimen de franquicias del IVA en España debería establecerse con un umbral mínimo a los 50.000 euros, sin necesidad de esperar a la entrada en vigor de la nueva Directiva.
- Las obligaciones impuestas a las pymes en relación con el IVA deben simplificarse. El sistema actual supone un alto coste de incumplimiento y de presión fiscal indirecta. En concreto, las obligaciones formales del régimen simplificado lo convierten en algo poco relevante, dada su similitud a las del general.
- En relación con el criterio de caja en IVA, sería conveniente ampliar su alcance a empresas que facturasen hasta 10 millones de euros. Asimismo, el criterio de caja en IVA no debería exigir que los destinatarios de las

operaciones de sujetos acogidos a este régimen estén obligados a someterse a un nuevo criterio de devengo. El régimen actual no ha funcionado, ya que los destinatarios de las operaciones prefieren contratar con quienes no sigan el criterio de caja y, por tanto, les dan la posibilidad de deducir el IVA soportado según el criterio de devengo tradicional.

- En cuanto al artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA debe ser modificado mediante la supresión de dos requisitos muy concretos. Por un lado, la eliminación del límite de 300 euros para facturas por operaciones realizadas con consumidores finales al impedir, *de facto*, la recuperación del IVA.
- Por otro lado, dicho artículo debe eliminar el requisito consistente en la reclamación judicial o a través de requerimiento notarial del crédito incobrable, por su ineficacia, elevado coste y ausencia de proporcionalidad. Según la jurisprudencia comunitaria, los Estados miembros no pueden prohibir, sin más, la rectificación de la base imponible en caso de impago, ni obstaculizarla desproporcionadamente, que es lo que hace la normativa española si se mantienen estos preceptos, puesto que impide directamente la recuperación del IVA en los casos en los que el crédito moroso lo es con un consumidor final y por una base imponible inferior a 300 euros y, en el resto de casos, condiciona la rectificación de la base imponible al cumplimiento de formalidades que implican una carga y complejidad desproporcionadas que dificultan seriamente la recuperación del IVA, y que, paradójicamente, no son prueba de la incobrabilidad de un crédito.
- Proponemos, adicionalmente, que el artículo 80.Cuatro reduzca el plazo del año a seis meses desde la fecha de devengo, como requisito para que el crédito pueda ser considerado incobrable, con el fin de alinear el precepto con el artículo 13.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS), que condiciona la deducibilidad del deterioro de un crédito a que hayan transcurrido seis meses. No parece tener sentido que el principal de un crédito pueda ser recuperado en el IS (25%) transcurridos seis meses, y que la recuperación de la cuota de IVA (21%), cuando ello sea posible, exija doce meses.
- De acuerdo con el artículo 9.1b) de la Ley del IVA la transmisión de bienes a título gratuito siempre está sujeta al Impuesto. Sin embargo, la prestación de servicios a título gratuito está no sujeta a IVA cuando se realicen para fines propios de la actividad del sujeto pasivo. Por este motivo, proponemos la inclusión de las entregas de bienes con idénticos fines, dado que no debería tener relevancia la calificación de la

operación (como bien o servicio) sino la afección o destino de la misma para determinar si la operación está sujeta o no sujeta a IVA mediante la modificación del artículo 9.1.b) de la ley.

- De acuerdo con el artículo 96.Uno de la Ley del IVA, «No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos: (...) 5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas». **Es necesaria la modificación de este apartado 5.º a fin de que el IVA soportado en la adquisición de esos bienes y/o servicios sea deducible cuando el gasto correspondiente también lo sea en el ámbito de la imposición directa** por estar correlacionado con la generación de ingresos, tal y como ocurre en la actualidad con los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, del número 6.º

7.8. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

- La base imponible o el valor catastral deben acomodarse a la realidad inmobiliaria actual de una forma dinámica. Se proponen dos posibles vías: en primer lugar, mediante la fijación, por la Dirección General del Catastro, de valores reales y su modificación inmediata ante cambios; o, en segundo lugar, a través de modificaciones normativas que permitan realizar valoraciones a ámbitos territoriales inferiores.
- En relación con el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TR-LRHL), y con la finalidad de que los Ayuntamientos puedan fijar los tipos de gravamen, deben ampliarse los límites mínimos y máximos establecidos en la misma. Con carácter ejemplificador, así se permite la posibilidad de que se establezcan tarifas progresivas según valores catastrales.

7.9. Impuesto sobre Actividades Económicas

- Necesidad de ampliación del límite actual para las personas jurídicas exentas de este tributo (las personas físicas lo están siempre). La cifra actual de 1 millón de euros del importe neto de su cifra de negocios

debería elevarse hasta los 5 millones de euros como mínimo, independientemente de la naturaleza de las actividades ejercidas.

- En lo referente a la exención temporal del impuesto con motivo del ejercicio de actividad en territorio español, y durante los dos primeros periodos de su desarrollo, esta habrá de aplicarse desde el primer año en que la empresa obtenga beneficios.
- En lo que respecta a la bonificación del 50% de la cuota, también de carácter temporal y por inicio de actividad, esta podrá ser de aplicación durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión de la exención anterior. Este porcentaje sería objeto de ampliación, hasta el 75%, en el caso de las pymes que cumplan con determinados requisitos: menos de 5 trabajadores empleados y un beneficio fiscal inferior a una determinada cuantía (por ejemplo: 36.000 euros).

7.10. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Recientemente los servicios de inspección de muchas entidades municipales están realizando una interpretación muy discutible de la jurisprudencia del Tribunal Supremo por la que extiende la base imponible del Impuesto a supuestos que no estaban contemplados por el mismo. Así, en la sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de febrero de 2013, se establece que, para determinar la base imponible del Impuesto «hay dos elementos comunes delimitadores en todos los casos que permiten tal aplicación: de una parte, el carácter de inseparables (...) y de otro lado, la necesidad de su existencia para que pueda serles concedida la licencia de obras o urbanística correspondiente».

Sin embargo, cada vez más municipios entienden que forman parte de la base imponible todos los elementos, equipos e instalaciones que sean consustanciales a la realización y destino o función de la construcción, instalación u obra de la que se trate. Es decir, amplían lo mencionado en la sentencia (necesarios para obtener la licencia) a necesarios para realizar la actividad.

De esta forma, es necesario clarificar la definición de base imponible por vía de interpretación administrativa o cambio legislativo, de lo contrario el Impuesto no solo gravará la realización de obras (su propósito original) sino que se convertirá en un verdadero impuesto a la inversión, encareciendo la inversión en nuestro país de manera muy significativa (el coste de inversión en maquinaria en la industria del automóvil, por ejemplo, alcanza el 80% de la inversión en una planta) y haciendo que otras jurisdicciones sean mucho más ventajosas.

Presentación

PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS

Presidenta de la Comisión Fiscal
CEOE

1. LA SITUACIÓN RELATIVA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL FRENTE AL DE LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO: LAS LIMITACIONES DEL INDICADOR TRADICIONAL DE PRESIÓN FISCAL BRUTA Y LA NECESIDAD DE COMPLEMENTAR EL ANÁLISIS CON OTROS INDICADORES

Para abordar una reforma en profundidad del sistema tributario español es imprescindible, en primer lugar, realizar un análisis comparativo de dicho sistema en relación con los países de nuestro entorno.

Durante los últimos meses se ha estado señalando, recurrentemente, la supuesta menor presión fiscal existente en España con respecto a la media de la Unión Europea, como argumento para incrementar la carga impositiva en España.

Sin embargo, el indicador tradicional de presión fiscal recaudatoria es incompleto e insuficiente, adolece de importantes limitaciones para interpretar un sistema fiscal en términos comparados y para tomar decisiones o efectuar reformas de calado sobre el mismo. Ello obliga a complementarlo con otros indicadores que suplan sus principales deficiencias.

El gran problema es que la presión fiscal recaudatoria no solo depende del diseño del sistema fiscal y del PIB, sino que se ve muy influida en nuestro país por la existencia de diferenciales de economía sumergida (que forma parte del PIB pero que elude sus obligaciones tributarias), diferenciales de renta y diferenciales de desempleo. Y España, en términos relativos, tiene un mayor nivel de economía sumergida y un menor nivel de renta y empleo que la media de la Unión Europea.

De partida, en relación con la presión fiscal ajustada por renta, según los datos de Eurostat, se observa que el esfuerzo fiscal en España, en el año 2018, era un 6,6% superior al promedio de la Unión Europea.

Por otra parte, dado que la economía sumergida escapa de cumplir con sus obligaciones tributarias, la recaudación tributaria alcanzada debería compararse frente a la parte del PIB que sí tributa, para dar una idea más adecuada de la verdadera presión fiscal que soportan los contribuyentes. Esto es lo que mide el indicador de presión fiscal efectiva, que se define como la ratio entre la recaudación tributaria y el PIB de un país sin tener en cuenta el peso de la economía sumergida en la medición de dicho PIB.

En este sentido, la presión fiscal efectiva de España es muy similar a la de la media de la Unión Europea, el 44,5% y el 45%, respectivamente, del PIB ajustado sin economía sumergida, según cálculos del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a partir de los datos de Eurostat y de los índices de la Tax Foundation, por lo que debe ser más prioritario reducir la economía sumergida para aumentar la recaudación que incrementar, aún más, el diferencial entre los que pagan y los que no pagan impuestos.

A este respecto, tanto el Índice de Competitividad Fiscal, elaborado por la Tax Foundation, como el Indicador de Presión Fiscal Normativa, elaborado por el IEE, tratan de aproximar la carga o gravamen que supone el diseño y la estructura del sistema fiscal al margen de la recaudación obtenida. Pues bien, en el año 2021 la presión fiscal normativa en España era un 10,5% más gravosa que la media de la Unión Europea.

De hecho, nuestra progresividad en el impuesto de la renta es una de las más altas de la OCDE, con tipos máximos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que, dependiendo de la comunidad autónoma, puede llegar a superar el 50%, muy por encima de la media de la Unión Europea, que no llega al 40%. Además, este tipo máximo se aplica a partir de un nivel relativo de renta muy inferior. Así, mientras que en el promedio de los países de la Unión Europea pertenecientes a la OCDE el tipo marginal máximo aplica a partir de cuatro veces el salario medio, en España lo hace a partir de solo dos veces y media el salario medio.

Por otro lado, en el Impuesto sobre Sociedades nuestro tipo nominal está en el 25%, mientras que la media de la Unión Europea se sitúa alrededor del 23%, sin que la normativa española sea más favorable en cuanto a deducción de gastos o incentivos fiscales que las de nuestros socios europeos.

Con todo, las figuras más elevadas, en términos normativos comparados, son las relativas a la imposición patrimonial, que en España son, según la Tax Foundation, las más gravosas de la Unión Europea.

Es imprescindible analizar el derecho comparado actual de cada una de las figuras para las que se plantean modificaciones para intentar replicar las mejores

prácticas o, cuando menos, las más generalizadas, y evitar las peores prácticas o prácticas ya superadas y/o abandonadas en nuestro entorno.

La solución no debe ser incrementar normativamente los impuestos, ya que, entonces, se estaría igualando transitoriamente la presión fiscal recaudatoria a costa de hacer que los ciudadanos soporten, en realidad, una mayor carga fiscal con respecto a su nivel de renta que en otros países de similar presión fiscal (algo que ya sucede ahora), lo que hundiría la actividad económica y ahogaría a las clases medias y a las empresas.

Por otro lado, es un error analizar el sistema fiscal exclusivamente desde una perspectiva de recaudación o suficiencia, puesto que el diseño de la estructura tributaria genera distorsiones y cargas indirectas (como costes de cumplimiento y de eficiencia) que van más allá del mero pago del impuesto. Por ello es crucial tomar en consideración, también, que la reforma fiscal sea una reforma estructural que favorezca nuestro crecimiento potencial a través de la priorización de los principios de eficiencia y competitividad fiscal.

Un problema específico de España es que las empresas soportan una mayor carga fiscal que las empresas de otros países con las que compiten y estos mayores costes suponen, por sí mismos, un freno a la competitividad.

A este respecto, en el 2018 y según datos de Eurostat, la presión fiscal empresarial era el 11,1% del PIB, frente al 9,6% de la media de la Unión Europea. Esta desventaja queda aún más de manifiesto si analizamos otro indicador, el de la contribución de las empresas a la recaudación total. En 2018 en España las empresas aportaron el 31,9% del total de ingresos públicos, mientras que en la Unión Europea en promedio las empresas solo aportan el 24,6% del total de recaudación.

Este es un obstáculo que no es menor, ya que la imposición sobre las empresas afecta negativamente tanto por la menor inversión resultante como por el consiguiente deterioro de la productividad de los factores, al incrementar los costes y distorsionar los precios relativos de los factores. De hecho, este exceso de gravamen provoca una reasignación ineficiente de los recursos y una menor disponibilidad de los mismos que redundan, en última instancia, en un menor crecimiento potencial.

A la hora de reformar el sistema fiscal conviene tener presente que su diseño y estructura deben evitar la introducción de costes y distorsiones innecesarias sobre el comportamiento de los agentes. Lo que se denomina el «exceso de gravamen» que genera un sistema fiscal.

Este exceso de gravamen termina lastrando el crecimiento económico a largo plazo y, por tanto, el bienestar de una sociedad. Para lograr minimizar este exceso de

gravamen, es importante incorporar, en el análisis, dos pilares fundamentales que deben guiar una buena política tributaria, y que son la eficiencia y la competitividad.

Un sistema tributario es eficiente cuando canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible. Ello significa que trata de no modificar las preferencias y decisiones de los distintos agentes y que tiene unas reglas que son de aplicación clara, sencilla y general, evitando entramados legislativos complejos que generan elevados costes de cumplimiento. En este sentido, es muy importante, también, la estabilidad legislativa del sistema fiscal, ya que es uno de los factores que más reduce los costes de cumplimiento.

Por su parte, un sistema tributario competitivo es aquel que se diseña con unas perspectivas de derecho comparado y en el que se mantienen unas condiciones favorables que permiten la atracción de capital y talento, o, al menos, la no expulsión del mismo hacia otras jurisdicciones.

La facilidad con la que hoy en día, acentuada aún más durante la pandemia, se cambia el lugar desde el que se trabaja, se realizan los negocios o se obtienen las rentas y desde donde un profesional desarrolla su actividad o se toman decisiones sin necesidad de tener presencia física, unido al abaratamiento del transporte de personas y la facilidad de consumir fuera del lugar de residencia, son elementos que han roto los tradicionales esquemas tributarios de territorialidad de los hechos imposables.

La economía, en la actualidad, es global, y la capacidad de los países y de las distintas regiones para atraer inversiones exteriores y capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad vigente en los mismos, de ahí la necesidad de contar con un sistema tributario eficiente y competitivo.

Para adaptarse de forma inteligente a esta situación, la solución pasa por contextualizar la política tributaria, haciéndose consciente de las decisiones que en la misma política pueden estar tomando los demás territorios con los que, en definitiva, se está compitiendo.

Una Hacienda Pública que ignore, en el desarrollo de su política fiscal, lo que hagan las demás, estará condenada al fracaso, entendiendo por tal la pérdida de contribuyentes y, en definitiva, de recaudación. Por ello, ante cualquier reforma, es necesario evaluar los países y las regiones de nuestro entorno, y tomar como referencia las mejores prácticas.

Llegados a este punto es obligado señalar que cualquier reforma debe ir enfocada al incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca del empleo, y, por lo tanto, de una redistribución sostenible en el tiempo. Asimismo, debe centrarse en la lucha contra el fraude

fiscal y no en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno.

2. EL CAMINO HACIA LA NECESARIA CONSOLIDACIÓN FISCAL HA DE SER EL DE LA CONTENCIÓN Y LA MEJORA DE LA EFICIENCIA DEL GASTO

Habida cuenta de los perjuicios sobre la actividad económica que tienen las alzas impositivas, la vía menos dañina, y más eficaz a largo plazo, para abordar la necesaria reducción del déficit público pasa por la contención del gasto.

Así, si el incremento de los impuestos tiene una elevada incidencia negativa sobre la actividad y el empleo, que además se prolonga durante un largo período de tiempo, la contención del gasto asegura un efecto positivo a medio plazo, ya que genera confianza en los agentes acerca de la credibilidad del proceso de consolidación fiscal.

Dentro de la vía del gasto, no hablamos de un recorte sin más. Lo que debe explorarse es la mejora de la eficiencia del propio gasto, un ámbito en el que tenemos un elevado margen de mejora con respecto a nuestro entorno comparado.

Así, de acuerdo con el análisis realizado por el Instituto de Estudios Económicos, para 2020 la eficiencia del gasto público en España es un 14% inferior a la media de la OCDE, una diferencia que se eleva, incluso, hasta el 66% si se compara con las mejores prácticas a escala global. De este modo, se podría lograr una calidad en el servicio público similar a la actual con menos recursos de los que se emplean actualmente; o, lo que es lo mismo, los recursos actuales bien gestionados deberían dar lugar a servicios públicos de mayor calidad.

Esto supone una situación de gran injusticia desde el punto de vista social, ya que una parte del esfuerzo contributivo de los ciudadanos no redundará en una mejora de los servicios recibidos, sino que se pierde en gasto burocrático, improductivo y redundante. Por otra parte, fraude fiscal e ineficiencia del gasto público son variables que están correlacionadas entre sí, según se ha demostrado en el estudio sobre la eficiencia del gasto público para 2020 del IEE.

3. PROPUESTAS CONCRETAS PARA LA REFORMA FISCAL

Teniendo en cuenta los objetivos de la reforma enunciados anteriormente, y atendiendo a los grandes puntos que el grupo de expertos ha considerado prioritarios, realizamos unas reflexiones concretas acerca de los mismos.

3.1. Fiscalidad empresarial

Se debe ser especialmente prudente con la imposición al tejido empresarial, no solo porque ya es muy elevada y gravosa con relación a nuestro entorno comparado, sino también porque supone aumentar el coste de capital y reducir el nivel de inversión empresarial, lo que conllevará una reducción en términos de productividad y de crecimiento a largo plazo, en un momento en el que necesitamos justo lo contrario.

Es importante, para no caer en sesgos o errores de diagnóstico al analizar la carga fiscal empresarial, tener presente que la imposición a las empresas va mucho más allá del Impuesto sobre Sociedades y que también deben incluirse en el análisis el resto de los impuestos y cargas que soportan las empresas, entre ellos, de manera destacada, las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social.

Atendiendo a la presión fiscal normativa sobre el Impuesto de Sociedades, a partir de la información de la Tax Foundation, la resultante es que en España es un 22,6% más elevada que en el promedio de la Unión Europea y un 15,8% mayor que en la media de la OCDE. Nuestro país ocupa la posición 28 de entre los 36 países analizados en cuanto a la competitividad de su impuesto sobre sociedades.

Por otro lado, se debe tomar en consideración que, tal y como se recoge sistemáticamente en la literatura económica, si bien estos impuestos son abonados por las empresas, una parte de ellos termina siendo soportada, de manera indirecta, por trabajadores y consumidores. La razón es que, al reducir la rentabilidad neta de las inversiones, este impuesto conduce a las empresas a invertir menos en bienes de capital, lo que reduce la productividad de los trabajadores y, por tanto, sus salarios, y a incrementar sus precios.

Las medidas introducidas en los últimos tiempos, que alejan las bases imponibles del resultado contable, deben ser revertidas, ya que constituyen un freno importante al crecimiento, cuando no a la continuidad, de la actividad de muchas empresas.

Esta fidelidad al resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades incluiría la eliminación de los siguientes ajustes:

- incrementos de la base por rendimientos ficticios o gastos no deducibles presuntos,
- las restricciones introducidas a la deducción de gastos financieros y
- limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas.

Adicionalmente, es necesario permitir la compensación retroactiva de bases imponibles negativas, al menos de manera temporal en escenarios de crisis económica,

puesto que es la mejor ayuda posible a empresas viables, que vienen obteniendo resultados positivos, y que arrojan pérdidas como consecuencia de la crisis. Además, es una posibilidad recomendada por la Comisión Europea. En concreto, se debería permitir que los sujetos pasivos soliciten la devolución de los impuestos satisfechos en ejercicios precedentes.

Restringir la deducibilidad de los gastos financieros no es la mejor fórmula para eliminar el excesivo endeudamiento. Existen vías alternativas para conseguir dicho resultado, como mejorar los incentivos a la capitalización de las empresas, haciendo más atractivas las medidas existentes para que, verdaderamente, se equipare, por esta vía, la fiscalidad de la financiación propia a la de la financiación ajena. En cualquier caso, sería conveniente incrementar el límite de gastos financieros deducibles, actualmente fijado en un millón de euros, hasta el umbral previsto en la Directiva ATAD, que es de tres millones de euros.

Los pagos a cuenta deben establecerse de forma que, en ningún caso, excedan de la cuota definitiva a pagar. En el mismo sentido es necesario eliminar la modalidad de pago fraccionado mínimo sobre resultado contable, claramente inconstitucional, ya que cualquier pago a cuenta debe corresponderse, como máximo, con el impuesto definitivo cuya recaudación anticipa. De lo contrario, deja de ser un pago fraccionado para convertirse en un «préstamo no remunerado» que no tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente.

Es necesario revertir la reforma del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, que ha reducido la exención a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y a la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Aunque, en todo caso, es necesario corregir el efecto cascada que se puede producir cuando dichos beneficios se distribuyen a través de una cadena de sociedades, lo que puede tener un claro efecto distorsionador sobre las decisiones de los agentes económicos y resultan contrarias a los Convenios de Doble Imposición Internacional, así como al principio constitucional de capacidad económica.

Es conveniente revisar las medidas del Real Decreto-Ley 3/2016, y especialmente el mecanismo de reversión forzosa de pérdidas por deterioro, que genera serias dudas en cuanto a su constitucionalidad, ya que somete a tributación circunstancias en las que no se produce renta alguna, además de afectar a situaciones procedentes de ejercicios anteriores, y en muchos casos prescritos, lo que conculca el principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

La relevancia creciente de los precios de transferencia en la configuración del Impuesto sobre Sociedades, especialmente en los grupos multinacionales, hace imprescindible la comunicación y el diálogo entre las administraciones de los países involucrados y los contribuyentes, que cada vez resultarán más necesarios; se deben habilitar mecanismos para posibilitar dicho diálogo y cooperación.

Sobre el establecimiento de un tipo mínimo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, no es conveniente adelantarse a las iniciativas internacionales sobre la materia que actualmente se están impulsando. En todo caso, no se debe establecer una tributación mínima que no tenga en cuenta:

- el impuesto pagado en origen para los beneficios de las empresas obtenidos fuera de España,
- la existencia de bases imponibles negativas,
- aquellos gravámenes, incluidos los parafiscales, cada vez más frecuentes, que recaen sobre los beneficios empresariales de determinados sectores económicos (telecomunicaciones, energía, financiero), ya que, de lo contrario, nos encontraríamos ante supuestos de doble imposición.

Adicionalmente, esta tributación mínima iría en contra de la deducción por actividades de I+D+i, limitando su uso en la mayoría de las empresas que ahora la aplican, dejando sin efecto un incentivo básico para conseguir que nuestra economía evolucione a un modelo más digitalizado.

Por último, es imprescindible reducir las cotizaciones sociales empresariales siguiendo las recomendaciones de la Unión Europea, ya que son, a todas luces, excesivas en comparación con los países de nuestro entorno. En España, las empresas tienen un tipo de cotización del 31,13% frente a una media en la Unión Europea del 22,2%. Reiteramos la necesidad de reducirlas de inmediato para, de esta forma, fortalecer la recuperación económica y la creación de empleo.

3.2. La tributación patrimonial

En el caso de la tributación patrimonial, la situación de España es aún peor. El Indicador de presión fiscal normativa sobre imposición patrimonial, elaborado a partir de información de la Tax Foundation, muestra que en España es un 40,9% peor que en el promedio de la Unión Europea y un 39% menos competitiva que en el promedio de la OCDE.

En relación con este punto, la OCDE señala que el tratamiento fiscal que tiene el ahorro en España es uno de los más lesivos entre los países avanzados, de modo que, una vez incluido el Impuesto sobre el Patrimonio, los tipos marginales

sobre el ahorro superan el 100% en el caso de España, ya que, a diferencia del régimen del impuesto anterior a 1991 y el vigente en Francia en su día, en España el llamado escudo fiscal no es absoluto, sino relativo, en la medida en que se obliga a una tributación mínima del 20%. De igual modo, un impuesto sobre sucesiones con tipos que superan el 80% en determinados supuestos resulta incompatible con el principio de no confiscatoriedad.

Es oportuno destacar que las consecuencias negativas más directas de la subida de la imposición patrimonial son el encarecimiento de la componente fiscal del coste de capital de las empresas, lo que penaliza el ahorro, la inversión, la productividad y el crecimiento económico. Además, también hay implicaciones indirectas que, por lo tanto, no se visibilizan de forma clara, pero que son aún más perjudiciales. Entre ellas se encuentran la deslocalización del ahorro y de los contribuyentes con más talento a terceros países cercanos que no aplican estas figuras tributarias o que tienen regímenes especiales para expatriados, como es el caso de Portugal.

Adicionalmente, la imposición patrimonial frena la entrada de capitales para financiar nuestros desequilibrios acumulados de deuda externa y pública.

Pero lo más grave es la desaparición de empresas en los momentos de transmisión generacional, tal y como ha señalado recientemente el Fondo Monetario Internacional (FMI) para los países que no exoneran a las empresas y participaciones empresariales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la economía española se estima que hasta el 70% del PIB y del empleo privado provienen de empresas familiares que, además, tienen normalmente un especial arraigo en el territorio (y, por lo tanto, son menos propensas a la deslocalización).

Hasta el momento en España, como en la mayoría de los países desarrollados, existe un modelo específico de tributación para la titularidad y transmisión «mortis causa» de la empresa familiar que, acertadamente, diferencia los activos afectos a actividades empresariales productivas de los no afectos, lo que ha permitido el desarrollo y crecimiento de empresas familiares, y que no tiene sentido cuestionar, ya que asegura la continuidad de las empresas en el tiempo. Así lo establecen la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, en la que se instaba a los Estados miembros a adoptar las medidas fiscales adecuadas para facilitar la sucesión de la empresa familiar, y la Resolución del Parlamento Europeo, del 8 de septiembre de 2015, por la que se anima a introducir diversas medidas fiscales para proteger a la empresa familiar para evitar problemas de liquidez y de competitividad que pongan en peligro su supervivencia.

En este sentido, el modelo vigente debe ser mejorado, eliminando o simplificando los requisitos para acceder al régimen especial, muchas veces excesivamente

estrictos, así como los criterios de la inspección tributaria que generan inseguridad jurídica. Modificar a peor el modelo, además de ir contra las recomendaciones y resoluciones comentadas, provocaría que nuestras empresas fuesen menos competitivas que las de otros países y, en determinados casos, obligaría a desmantelar empresas en funcionamiento con el consiguiente empobrecimiento de nuestro tejido empresarial, puesto que limitará el desarrollo de empresas productivas y competitivas con raíces en nuestro país exclusivamente por motivos fiscales si se hace tributar la tenencia de las mismas, o su sucesión. De esta forma, bajo el falso argumento de hacer tributar a los grandes patrimonios, terminaríamos destruyendo riqueza y empleo.

Es necesario, por tanto, mantener, mejorar y reforzar la seguridad jurídica del régimen fiscal de la empresa familiar en la imposición patrimonial y en la sucesión, y evitar cualquier retroceso de una figura que es clave para la supervivencia y el mantenimiento del tejido empresarial español.

No existe ningún país de la UE que tenga un Impuesto sobre el Patrimonio como el de España. Además, el prestigioso Instituto IFO de Alemania ha estimado, recientemente, que la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania supondría una significativa pérdida de recaudación neta, pues implicaría una contracción, en el medio y largo plazo, de hasta el 5% del PIB nacional.

Por su parte, en Francia, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se estima que la pérdida global neta sobre el conjunto de la recaudación podría ser del doble de los posibles ingresos obtenidos por este impuesto, como consecuencia de la contracción de la actividad que se generaría.

Con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también hay que indicar que es una figura impositiva evitada en muchos países y objeto de moderación en otros tantos. La mayor parte de los países de la Unión Europea (15 de 27) no tienen Impuesto sobre Sucesiones o, si lo tienen, es con tipos residuales.

Además, ningún país de la Unión Europea aplica conjuntamente, como se hace en España, un Impuesto sobre Sucesiones con un Impuesto sobre el Patrimonio. En el ámbito de la OCDE, el tipo medio del Impuesto sobre Sucesiones es del 15%, muy alejado del tipo del 34% existente en España, que puede llegar, en los casos más extremos, al 82%.

En este contexto, surge una contradicción entre los defensores de una armonización fiscal a nivel autonómico que conserve, por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio, a la vez que se promueve, también, una armonización a nivel de la Unión Europea, donde dicho impuesto se encuentra abolido en todos los países.

Es poco esperanzador que, en vez de perseguir una aproximación a las mejores prácticas de la Unión Europea, se pretenda que las comunidades autónomas deriven hacia los peores ejemplos, generalizando el error. Por lo tanto, nos hemos de posicionar en contra de la armonización fiscal de mínimos, máxime tal y como está planteada, ya que, en realidad, es un subterfugio para una subida generalizada de la imposición patrimonial en las comunidades autónomas que presentan un sistema tributario más competitivo y homologado con nuestro entorno.

Adicionalmente, hay que señalar que dicha armonización iría en contra de la corresponsabilidad fiscal, que es un elemento clave y legitimador de nuestro Estado de las Autonomías y un factor de mejora de la eficiencia en la provisión de los servicios públicos, lo que constituye una gran asignatura pendiente en nuestro país.

No está de más recordar que en España tenemos regímenes forales en el País Vasco y en Navarra y regímenes especiales en Canarias y las ciudades autónomas, cuya justificación última, precisamente, es la corresponsabilidad fiscal que ahora se cuestiona. Además, desde un punto de vista de equidad e igualdad entre españoles parece más razonable que todas las comunidades autónomas tengan corresponsabilidad fiscal, no unas sí y otras no, bajo el subterfugio de una pretendida armonización que, en cualquier caso, no sería para todos, ni tendría como referencia las mejores y más extendidas prácticas existentes a nivel europeo.

Por último, no es cierto el planteamiento de que algunas comunidades autónomas son paraísos fiscales porque, en el ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, han reducido su presión fiscal normativa en la imposición patrimonial.

Así, por ejemplo, Madrid es, en la actualidad, la comunidad autónoma que más recaudación impositiva por habitante tiene, que más recursos aporta, en términos de solidaridad, a la financiación común del sistema y de las que menos economía sumergida tiene, circunstancias las tres que no caracterizarían, precisamente, a un paraíso fiscal.

3.3. Fiscalidad medioambiental

Los impuestos medioambientales proliferan cada vez más en España, bajo competencia de las comunidades autónomas, con la sana justificación de la protección del medioambiente, pero no pocas veces su principal motivación es la recaudación tributaria.

La protección medioambiental debe plantearse bajo dos grandes premisas:

- Por un lado, desincentivar prácticas contaminantes (actividad gravada) cuando existe una alternativa menos contaminante (actividad no gravada).
- Por otro, incluir en la función de producción de la empresa contaminante el coste de la externalidad negativa que supone la contaminación.

Como punto de partida, hemos de señalar que los tributos medioambientales no son los únicos instrumentos válidos para contribuir a la protección del medioambiente. Existen otros instrumentos económicos, como los incentivos fiscales, que, en sustitución o complementariamente a los tributos, pueden resultar de mayor efectividad con un menor impacto sobre la actividad económica y deberán de ser estudiados con anterioridad a la implantación de cualquier tributo.

Si, una vez estudiados dichos instrumentos económicos, se llega a la conclusión de que es necesaria la creación de un tributo medioambiental, este deberá obedecer, siempre, a una serie de principios fundamentales:

- El hecho imponible de cualquier tributo medioambiental debe estar definido en términos de actuaciones que tengan un impacto negativo sobre el medioambiente, evitando afectar a actividades empresariales en términos generales; una misma actividad empresarial puede dañar, o no, el medioambiente, según las tecnologías o procesos utilizados, y tal circunstancia debe tenerse siempre en cuenta para que las actividades realizadas tengan, o no, la consideración de hecho imponible de un tributo medioambiental.
- Para evitar que la tributación medioambiental se convierta en un mero instrumento recaudatorio para las Administraciones, la aprobación de cada nuevo tributo medioambiental, que recaiga sobre las empresas, requerirá una justificación y cuantificación de las acciones concretas en materia de protección medioambiental a las que se destinará la recaudación, así como un marco temporal de aplicación y su destino finalista en proyectos para la protección del medioambiente.
- Los tributos medioambientales no podrán gravar actividades que perjudiquen el medioambiente en la medida en que los daños resulten cubiertos o permitidos por otros instrumentos (cánones, derechos, permisos, sanciones, etc.) o cuando incidan en la viabilidad de las empresas afectadas o sobre actividades cuyo efecto negativo sobre el medioambiente no esté suficientemente justificado y cuantificado.
- El establecimiento de un tributo medioambiental no puede dar lugar a supuestos de doble imposición, por lo que no deben configurarse nuevos hechos imposables análogos o similares a los de otros tributos vigentes, respetándose siempre el marco tributario preexistente. El campo medioambiental

es un ámbito relativamente moderno, con lo que existen espacios de gravamen no cubiertos por los impuestos estatales, con la consiguiente posibilidad de expandir hechos imposables por las comunidades autónomas, pero cuyo diseño no pocas veces no cumple las dos premisas básicas de la tributación medioambiental.

- Cualquier iniciativa tributaria de carácter medioambiental deberá estar sometida, con carácter previo a su aprobación, a trámite de información pública a las organizaciones empresariales más representativas, siguiendo los principios de buenas prácticas regulatorias, ya que la naturaleza técnica de estas figuras obliga a tener en cuenta, si cabe aún más, las consideraciones de las empresas afectadas a través de sus representantes.

En conclusión, si lo que buscamos es la protección del medioambiente, fomentemos conductas favorables fundamentalmente a través de políticas de incentivos y solo en casos excepcionales a través de impuestos medioambientales previo estudio técnico y económico, y consulta a las organizaciones empresariales más representativas del sector o sectores afectados.

3.4. Tributación de la economía digitalizada

El diseño de unas nuevas reglas de tributación internacional, que cubran la realidad de las nuevas formas de negocio surgidas con la economía digital, está siendo considerado en un ámbito supranacional (Unión Europea y OCDE), por lo que anticipar decisiones por parte de nuestro país fuera de un marco internacional más amplio agrava los riesgos de deslocalización y dificulta los procesos de inversión, lo que, finalmente, provocará una reducción de recaudación tributaria, precisamente lo contrario que se pretende conseguir.

En este sentido es un error la introducción, unilateralmente, en nuestro país del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales que, aunque nace con la vocación de gravar los ingresos obtenidos en España por determinadas prestaciones de servicios realizados mediante procedimientos digitales, entendiendo que con la normativa actual no tributan suficientemente en nuestro país, lo cierto es que, en su redacción actual, grava también servicios que han tributado íntegramente en España en concepto de Impuesto sobre Sociedades, por lo que se produce un claro supuesto de doble imposición económica.

3.5. Fiscalidad de las actividades económicas emergentes

El fomento del espíritu empresarial constituye otro reto más de entre los que afronta España para establecer políticas dirigidas tanto a aumentar el número de empresas como a apoyar a las existentes en su proceso de crecimiento. Las deficiencias españolas respecto a la capacidad de emprender son bastante evidentes si nos comparamos con los países de nuestro entorno.

En este contexto, se pone de relieve la necesidad de estimular y facilitar la vida del emprendedor, que identifica a todas aquellas personas que inician los trámites necesarios para trasladar una idea de negocio en una actividad empresarial, así como a aquellos empresarios, con independencia de su naturaleza, forma jurídica, tamaño o territorio, que inician su actividad empresarial, que es el periodo que más dificultades presenta al emprendedor para mantener su actividad.

Además, es necesario eliminar los obstáculos estructurales que dificultan el crecimiento empresarial, en especial los relativos a diferencias en la tributación, costes de cumplimiento o diferentes niveles de exigencia en la supervisión de este cumplimiento tributario.

En el caso de las *start-ups* que, por su modelo operacional, realizan una fuerte inversión en I+D+i y hacen uso de modelos de negocio deficitarios durante los primeros años, pero que suponen una fuerte inversión en recursos y talento, los aspectos fiscales cobran un peso crucial de cara a su éxito o fracaso.

Por último, también es clave en cualquier ecosistema emprendedor la existencia de los emprendedores de segunda o tercera generación (emprendedores en serie). Son piezas clave para la madurez del ecosistema, y el papel que juegan es crítico, ya sea como inversores reinvertiendo lo ganado en anteriores *start-ups*, o como emprendedores que comienzan con su patrimonio.

En este sentido, recientes iniciativas legislativas, como la Ley de Creación y Crecimiento de Empresas, van por el buen camino, pero sus contenidos resultan, todavía, insuficientes, siendo necesaria la adopción de medidas adicionales.

En particular, las recomendaciones para mejorar el ecosistema emprendedor español son las siguientes:

- Reducir los costes administrativos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los emprendedores, puesto que constituyen una presión parafiscal que les impide desarrollar su actividad y lastran su crecimiento empresarial.
- Establecer tipos impositivos reducidos e incentivos fiscales a la actividad emprendedora durante los primeros ejercicios de actividad, especialmente

cuando los beneficios obtenidos por dicha actividad sean reinvertidos en la misma.

- Habilitar un marco competitivo de incentivos fiscales a la financiación de las actividades emprendedoras mediante, por ejemplo, exenciones de ganancias patrimoniales por la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de nuevas empresas durante sus etapas iniciales y distintas deducciones por inversión en actividades emprendedoras.
- La deducción relativa a la figura del inversor de proximidad, *business angel*, introducida por la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores, que establece un incentivo fiscal exclusivamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), debería extenderse al Impuesto sobre Sociedades.
- Las *start-ups* son empresas que, en sus primeros momentos, tienen una dedicación completa a la I+D+i; sin embargo, la mayoría no opta por acceder a los incentivos fiscales que ello implica debido a los trámites burocráticos y a la complejidad del proceso, por lo que resulta necesario avanzar en la simplificación del proceso de solicitud y acceso a los incentivos fiscales de I+D+i, para que ello no suponga una carga burocrática y desincentive su utilización. Es necesario aumentar el importe máximo de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i, incluir más conceptos relacionados con desarrollo de *software* y agilizar el funcionamiento del incentivo de tal manera que sea accesible a todo tipo de empresas.
- En cuanto al criterio de caja en IVA, sería conveniente ampliar su alcance a empresas que facturasen hasta 10 millones de euros. Asimismo, el criterio de caja en IVA no debería exigir que los destinatarios de las operaciones de sujetos acogidos a este régimen estén obligados a someterse a un nuevo criterio de devengo. El régimen actual no ha funcionado, ya que los destinatarios de las operaciones prefieren contratar con quienes no sigan el criterio de caja y, por tanto, les dan la posibilidad de deducir el IVA soportado según el criterio de devengo tradicional.
- Mejorar el régimen de «Patent Box», equiparándolo a aquellos países que tienen un régimen más favorable, como Italia.

4. UNA REFLEXIÓN DE CIERRE SOBRE LOS COSTES DE CUMPLIMIENTO

Los costes y las cargas que genera un sistema fiscal van mucho más allá de la recaudación obtenida. Se producen costes de cumplimiento del sistema, es decir, gasto de recursos para poder conocer toda la compleja normativa tributaria y poder atender al pago de los impuestos.

Estos costes derivados de la complejidad, que pueden drenar una gran cantidad de recursos, son especialmente injustos y, además, generan un problema especialmente endémico de España, el de la litigiosidad tributaria, mucho más alta que en otros países de nuestro entorno.

Esta litigiosidad resulta, además, en un porcentaje muy alto de éxito para el contribuyente, ya que, según la información facilitada por los Tribunales Económico-Administrativos, el porcentaje de victoria total o parcial de los contribuyentes en 1.^a instancia es cercano al 50% y en vía judicial contencioso-administrativa se sitúa alrededor de un 30%.

Estos costes y distorsiones generan pérdidas de recursos, que no son recuperadas ni por los contribuyentes ni por el sector público, por lo que se trata de una pérdida de bienestar social que debiéramos evitar.

Y es que, al igual que en el resto de los ámbitos, la seguridad jurídica también debe ser una institución permanente y previsible en el terreno tributario.

Carta del presidente de la Tax Foundation

Estimados Sres., mi nombre es Scott Hodge y soy el presidente del Tax Foundation en Washington D. C. Todos los años publicamos el Índice de Competitividad Fiscal Internacional (International Tax Competitiveness Index), un instrumento que utilizamos para comparar la calidad, la eficiencia y la solidez económica de los sistemas fiscales de las naciones líderes desarrolladas y pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Quiero darles la enhorabuena al Instituto de Estudios Económicos y a Diego Sánchez de la Cruz por esta nueva publicación. Es fundamental que los líderes españoles reconozcan la importancia de las reformas para simplificar el sistema fiscal y promover el crecimiento económico. Nuestro Índice demuestra que la competitividad fiscal de España ha disminuido en los últimos años, bajando del puesto 26 al 30 sobre 37 países; solamente 4 naciones europeas tienen sistemas fiscales menos eficientes. España destaca con respecto al resto de las naciones debido a que ha aumentado los impuestos sobre la plusvalía y los dividendos, y ha introducido un impuesto digital y un impuesto sobre las transacciones financieras. España también continúa aplicando el impuesto sobre el patrimonio, que ha sido eliminado en otros países.

Si los líderes gubernamentales están buscando un buen ejemplo de políticas fiscales, deberían observar el sistema fiscal de la Comunidad de Madrid. En un estudio específico que publicamos todos los años comparando los sistemas fiscales en España, descubrimos que la Comunidad de Madrid tiene el mejor sistema fiscal de toda España. El sistema fiscal de Madrid obtiene suficientes ingresos fiscales sin los efectos distorsionantes que se observan en muchas otras comunidades autónomas españolas y, por supuesto, a nivel nacional también.

De cara al futuro, será crítico para España establecer un sistema fiscal que pueda respaldar una recuperación económica sostenible. Si el Gobierno español acometiera los cambios necesarios en el sistema fiscal, los *rankings* de España aumentarían en nuestro Índice, lo que significaría que la economía española sería

más competitiva, lo cual es atractivo para la inversión empresarial, se favorecería la creación de nuevos empleos, mejorarían los salarios y se elevaría el nivel de vida de todos los españoles.

Quiero reiterar mi enhorabuena al Instituto de Estudios Económicos por esta publicación; me produce gran satisfacción comprobar que el Índice de Competitividad Fiscal proporciona la base para este Informe tan exhaustivo.

Muchas gracias.

SCOTT HODGE
Presidente de la Tax Foundation

INFORME

Competitividad fiscal 2021.

La competitividad fiscal como referencia
obligada para la próxima reforma tributaria.

Índice de Competitividad Fiscal 2021

Diciembre 2021



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS



Resumen Ejecutivo

Como en anteriores crisis económicas, en España, la reducción de la recaudación tributaria debido al descenso en la actividad económica pretende ser compensada, a corto plazo, mediante la introducción de nuevos tributos o la reforma de los existentes, con especial hincapié en la tributación empresarial.

Algunas de las principales economías de la OCDE consideran que los ajustes basados en incrementos de ingresos tienden a prolongar las crisis y ralentizan la vuelta al crecimiento y a la senda de reducción y sostenibilidad de la deuda pública, por lo que han procedido a bajar impuestos. Así, en Alemania se ha rebajado temporalmente el IVA y se ha anunciado una reducción del peso de las cotizaciones sociales sobre los salarios; y en Estados Unidos, Francia e Italia las medidas fiscales anticrisis han estado marcadas por el rechazo a subir impuestos y la voluntad de crear un clima tributario favorecedor de una recuperación rápida.

Debido a que la economía está globalizada, ante cualquier reforma tributaria es necesario mirar a los países de nuestro entorno para evitar efectos como la deslocalización de inversiones, la fuga de contribuyentes o situar en desventaja competitiva a nuestros residentes, fundamentalmente a aquellos que operan en mercados internacionales, pero también a los locales que deberían sufrir la competencia de operadores no residentes con una menor carga tributaria.

En este sentido, como respuesta a la crisis, y siguiendo el modelo de los citados países, el aumento de la recaudación tributaria debe basarse en el incremento de las bases imponibles, fomentando el crecimiento económico, y en la lucha contra el fraude fiscal más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno, principalmente en lo relativo a la tributación empresarial.

Además, hay que evitar reformas apresuradas y coyunturales con el fin de lograr un código tributario coherente, flexible y bien estructurado que facilite

el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera inteligente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento y el desarrollo de la producción.

Para determinar si la evolución de nuestro sistema tributario es coherente con los principios que hemos mencionado anteriormente, tenemos que acudir a estudios comparados, como el informe que presenta el Instituto de Estudios Económicos, en colaboración con la Tax Foundation de Estados Unidos, que pone en perspectiva los planes fiscales de los diferentes países de la OCDE midiendo la competitividad de sus respectivos sistemas tributarios. El Índice de Competitividad Fiscal (ICF) permite, por tanto, comparar el diseño de las normas tributarias de las economías desarrolladas, desvelando qué países presentan un sistema más razonable y favorecedor del crecimiento y evidenciando qué demarcaciones sufren un modelo más obstruccionista y entorpecedor del desarrollo y del progreso socioeconómico, entre las que, lamentablemente, cada vez destaca más España.

Así, en el ICF, España se sitúa en el año 2021 en la posición 30 del total de los 37 países analizados, cuatro puestos más abajo que la posición 26 que ocupaba en el año 2020, lo que muestra una pérdida notable de competitividad fiscal en nuestro país, que ya se encontraba en posiciones rezagadas en el entorno internacional, posición que va a peor y seguirá empeorando si se continúa, como parece, con continuadas subidas de impuestos.

A partir del ICF, el Instituto de Estudios Económicos ha desarrollado un indicador denominado Indicador de presión fiscal normativa, entendida esta como la carga de gravamen que el diseño del sistema fiscal introduce en las economías, al margen de la recaudación que obtenga, y en 2021 dicho indicador para España se sitúa en 112,8 puntos, es decir, un 12,8% más elevada que la media de la UE, y también mayor que los 110,5 puntos del año 2020, donde soportaba una presión fiscal normativa un 10,5% superior a la del promedio de la Unión Europea. La situación de España es también un 12% peor a la del promedio de los países de la OCDE, que tiene 100,8 puntos.

Si analizamos el indicador más habitual, el de presión fiscal medida como recaudación sobre PIB, lo cierto es que, si tenemos en cuenta el efecto de la economía sumergida, lo que los datos sugieren es que en España se recauda el 35,4% del PIB total del país, pero está pagado exclusivamente por el 78% de la actividad, dado que el 22% del PIB es economía sumergida. Por tanto, la presión fiscal efectiva para los que contribuyen es del 44,6%, similar a la del conjunto de la UE. Si se mantuviese esta presión fiscal efectiva para los que

contribuyen, pero se lograra que la economía sumergida se redujese a unos niveles similares a los de la Unión Europea, es decir, del 13%, entonces la presión fiscal en España se podría elevar hasta niveles del 40%, ratio muy similar a la actual presión fiscal de la UE, que está en el 40,3%. Dicho de otro modo, **si en lugar de que en la aportación a la tributación participe solo el 78% de la actividad, se pudiese reducir la economía sumergida para que contribuyese el 87% de la actividad (13% de economía sumergida, como en la UE), la recaudación tributaria podría llegar a aumentar más de 4 puntos del PIB.**

En cuanto al esfuerzo fiscal, que tiene en cuenta la diferencia en los niveles de renta relativos de los distintos países, estableciendo la UE-28 como nivel 100, se puede apreciar que España realiza un esfuerzo fiscal un 8,1% superior al de la Unión Europea, que ya, de por sí, es bastante elevado en el contexto internacional, muy por encima del de otros países de la OCDE. Entre las grandes economías avanzadas, tan solo Italia presenta un esfuerzo fiscal superior al de nuestro país.

En España, las medidas de incremento de los tributos a familias y empresas se quieren justificar (además del objetivo de corregir el déficit) en una pretendida diferencia de presión fiscal con la media de la Unión Europea, además de argumentos de redistribución de la riqueza, considerando que los grandes patrimonios pagan pocos impuestos; afirmaciones que, como demostraremos en este documento, están lejos de la realidad.

Sobre el objetivo de reducción del déficit, lo cierto es que una de las peores decisiones que puede tomar el Gobierno, en un momento como el actual, es la de subir los impuestos, ya que supondría retardar, cuando no imposibilitar, las posibilidades de recuperación de nuestro país. Las alzas impositivas deprimen la oferta productiva y el consumo, justo lo contrario de lo que necesitamos, y deterioran las expectativas de los agentes provocando una degradación de la confianza, que es el pilar fundamental sobre el que apoyar la recuperación.

Si hacemos el análisis del porcentaje de recaudación total que viene de las empresas, y siempre según Eurostat, la proporción de recaudación que en España procede de las empresas es considerablemente superior a la media europea, ya que los ingresos públicos que aportan las empresas con respecto al total son, en España, del 31,9%, mientras que la media de la eurozona es del 25%.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, España presenta una presión fiscal normativa un 27,2% más elevada que la media de la Unión Europea, y un 21,2% superior al del promedio de la OCDE. Se ha producido un sensible

empeoramiento frente a los resultados de 2020, donde España ocupaba la posición 28 de los 36 países analizados, en cuanto a competitividad de su impuesto sobre sociedades, mientras que en 2021 ha descendido hasta la posición 32 de un total de 37 países.

Respecto a la imposición patrimonial la situación de España es aún peor; en este caso, la posición de España es un 40,8% peor que la de la UE, y un 38% menos competitiva que el promedio de la OCDE. De hecho, nuestro país presenta el tercer peor resultado, tan solo por detrás de Italia y Suiza, de los 37 países analizados.

En cuanto a la imposición sobre la renta de las personas físicas, hemos de señalar, primero, que su efecto conjunto con las cotizaciones a la Seguridad Social (cuña fiscal) es, en España, del 39,3% en 2020, lo cual significa que el salario neto que finalmente recibe el empleado constituye el 60,7% del coste laboral. En relación con la cuña fiscal, España se sitúa claramente por encima de la media de la OCDE, que es del 34,6%.

España se sitúa entre los países donde el IRPF es más progresivo, en concreto, en noveno lugar de un total de veintidós analizados. Además, nuestro país supera en progresividad del impuesto sobre la renta la media de la UE y se sitúa en la media de la OCDE, al alcanzar el valor 112,8 frente a 112,9 de media de la OCDE y 100 de la UE. Así, según este indicador, en España el impuesto sobre la renta es un 12,8% más progresivo que el promedio de la UE.

Esta mayor progresividad en España debería ser tenida en cuenta a la hora de modificar la estructura del IRPF, ya que las presuntas mejoras de la equidad deben guardar un equilibrio con respecto a criterios de la eficiencia económica en la asignación de recursos por parte de las personas físicas. La introducción de distorsiones a través de los impuestos en las decisiones de trabajo y ahorro de los contribuyentes generarán un mayor o menor nivel de actividad en función de cuáles sean sus decisiones de trabajar o de ahorrar. Estas decisiones se ven necesariamente afectadas por la tributación de dichas rentas y, por lo tanto, en la práctica, los niveles de renta dependen, en gran medida, de la fiscalidad que recaiga sobre ellos.

Además, **incrementar los niveles de tributación sobre los tramos altos de renta podría infringir el principio constitucional de igualdad, mediante una tributación selectiva según la cual los derechos de propiedad de los patrimonios altos serían de una naturaleza inferior a los derechos de los patrimonios medios o bajos. La discriminación fiscal que implica una progresividad desmedida significa, de hecho, penalizar a los individuos más productivos, haciendo**

atractivo, para ellos, trasladarse a otros países con menor tributación, movimiento que es ahora, si cabe, más acusado, una vez que un porcentaje alto de la población está teletrabajando, lo que confiere una mayor libertad a la ubicación personal.

En conclusión, de cara al futuro, y una vez que hayamos dejado atrás la presente crisis, **es prioritario recuperar la credibilidad y sostenibilidad de nuestras finanzas públicas**. Pero ello solo será posible cuando se acometa nuestra **gran reforma estructural pendiente**, la de optimizar la eficiencia del gasto público, y nunca a través de subidas impositivas que comprometen el crecimiento y, por lo tanto, la consolidación presupuestaria ulterior. De hecho, gran parte del gasto público estructural no se debe tanto a mejores prestaciones públicas a los ciudadanos, sino a mayores ineficiencias. Solo con homologarnos en eficiencia del gasto con la OCDE podríamos provisionar los mismos servicios públicos actuales con un 14% menos de gasto y, de implantar las mejores prácticas, los ahorros podrían ser mucho mayores.

En un momento de profunda crisis como el presente, y más aún en una economía abierta y con movilidad de factores como la española, la única forma de aumentar, de manera sostenible, nuestra recaudación impositiva pasa por favorecer la recuperación de la actividad. Para ello nuestro objetivo debiera ser tener una fiscalidad competitiva y homologada con nuestro entorno para favorecer la actividad, la inversión empresarial y el empleo, lo cual pasa por mitigar nuestra excesiva tributación del capital, en general, y sobre la empresa, en particular, que es justo lo contrario de lo que algunos, equivocada e inoportunamente, plantean.

Palabras clave: Índice de Competitividad Fiscal, fiscalidad empresarial, sistema tributario, presión fiscal normativa, presión fiscal efectiva, esfuerzo fiscal, imposición patrimonial.

TABLA 1. Clasificación por puntuación del Índice de Competitividad Fiscal en 2021

País	Puntuación	Impuesto sobre Sociedades (puntuación)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (puntuación)	Tributación Indirecta (puntuación)	Tributación Patrimonial (puntuación)	Tributación Rentas Internacionales (puntuación)
Estonia	10	9,9	10	8	10	8
Letonia	8,5	9,9	8,6	6	7,8	8,4
Nueva Zelanda	8,1	4,9	8,3	9	8,7	7,3
Suiza	7,8	10	6,7	10	3,6	9,9
Luxemburgo	7,6	5,3	5,9	9,2	6,5	9,3
Lituania	7,6	8,3	8,1	6,2	7,5	7,2
República Checa	7,5	7,1	9,3	5,2	7,6	8,2
Suecia	7,2	7	6,3	6,9	7,3	8
Australia	7,1	4,8	6,3	8,2	8	7,2
Noruega	7	6,6	6,9	6,7	6,4	8,2
Eslovaquia	6,9	5,8	9,5	5,4	8,7	5,5
Países Bajos	6,9	5,3	5,7	7,3	6	9,8
Hungría	6,9	7,5	7,4	4,3	6,2	9,7
Israel	6,7	5,9	4,9	7,4	6,9	8,3
Finlandia	6,7	7,2	5,4	7,2	6,1	7,4
Alemania	6,7	4,9	5	7,4	6,8	9
Turquía	6,6	5,2	7,7	6,4	5,8	8,5
Austria	6,5	5,6	4,5	7,4	6,4	8,6
Irlanda	6,4	7,9	4,7	6,2	6,1	7,6
Canadá	6,4	5,5	5	8,1	5,4	8
Estados Unidos	6,2	5,7	5,2	9,2	4,7	6
Reino Unido	6,1	5,8	5,6	6,4	3,8	10
Bélgica	6,1	6,3	7,3	5,9	4,5	7,7
Japón	6,1	3,5	5,7	9,4	5	6,9
Eslovenia	6,1	6,6	6,9	5,7	5,1	7,4
Corea del Sur	6	4,6	5,5	9,9	4,3	5,7
Chile	5,8	10	4	5,9	6,7	3,4
Dinamarca	5,7	6,1	4,3	6,8	6,2	6,3
Grecia	5,7	5,6	7,3	5,6	4,5	7,2

TABLA 1. Clasificación por puntuación del Índice de Competitividad Fiscal en 2021
(continuación)

País	Puntuación	Impuesto sobre Sociedades (puntuación)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (puntuación)	Tributación Indirecta (puntuación)	Tributación Patrimonial (puntuación)	Tributación Rentas Internacionales (puntuación)
España	5,7	4,6	6,1	7,4	3,6	7,8
Colombia	5,5	3,4	9,7	6,5	5,5	4,3
Islandia	5,3	6,5	4	6,7	4,9	6,1
México	5,2	4,7	6,6	6,1	7	3,7
Portugal	4,9	4,1	4,6	5,5	6,1	6,6
Francia	4,8	4,4	3,7	6,4	3,8	8
Polonia	4,5	6,5	7	2,5	4,3	6,5
Italia	4,4	4,7	4,3	5,9	3,2	6,9

Nota: Las tramas del fondo se han fijado en función de su puntuación y posición en la tabla. Menos de 5, gris claro; entre 5 y 7, gris oscuro; entre 7 y 10, gris medio.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

INTRODUCCIÓN

En el informe de 2021 que formula el Índice de Competitividad fiscal, la Tax Foundation constata que **se cumplen las previsiones que realizábamos en 2020, de manera que las subidas de impuestos y la introducción de nuevos tributos, con especial incidencia para las empresas, iban a suponer un drástico empeoramiento en la competitividad fiscal de nuestro país.**

Nuestra competitividad fiscal empeora especialmente desde los datos del año pasado, ya que la respuesta de algunas de las economías de la OCDE frente al deterioro económico producido por la pandemia no ha consistido en **subir impuestos, sino en reducirlos** manifestando una voluntad de crear un clima tributario favorecedor de una recuperación rápida.

España es una excepción entre las economías más desarrolladas de la eurozona, puesto que el futuro del sistema tributario, a corto y medio plazo, parece enfocado a la posibilidad de seguir aumentando la recaudación obtenida de **empresas y familias**, tal y como reflejan las medidas anunciadas para los Presupuestos Generales de 2022, y, sobre todo, para la **reforma fiscal que se plantea realizar en 2022 y 2023** cuya intención, según el Gobierno, es equiparar la presión fiscal de España con la media de la Unión Europea de la que, se afirma, estamos lejos.

Lo cierto es que **cualquier modificación fiscal debería ser realizada de forma meditada con un análisis profundo de sus efectos económicos y con vocación de estabilidad**, ya que, de lo contrario, produce efectos no deseables sobre la actividad económica y provoca un reparto distorsionante de la carga fiscal que no es neutral ni respeta los principios de equidad ni eficiencia que deben inspirar un sistema tributario.

Además, ante cualquier reforma, es necesario mirar a los países de nuestro entorno, ya que, también en el ámbito fiscal, la economía está globalizada y cualquier decisión que se aparte de la línea que siguen aquellas jurisdicciones con la que la nuestra, al final, compite, puede provocar efectos como deslocalización de inversiones, fuga de contribuyentes y situar en desventaja competitiva a nuestros residentes, fundamentalmente a aquellos que operan en mercados internacionales, pero también a los locales que deberían sufrir la competencia de operadores no residentes con una menor carga tributaria.

En este sentido, siguiendo el ejemplo de los países citados, **el incremento de la recaudación tributaria debería basarse en el aumento de las bases imponibles**, fomentando el crecimiento económico, que es la verdadera palanca de una redistribución sostenible en el tiempo, **y en la lucha contra el fraude fiscal** más que en incrementar la presión sobre unos contribuyentes que ya soportan una carga tributaria comparable, o superior, a la de los países de nuestro entorno, principalmente en lo relativo a tributación empresarial.

Debido a que la **estructura de la normativa fiscal de un país** constituye un factor determinante para su desempeño económico, **la reforma apresurada y coyuntural del mismo, con el objetivo de conseguir un incremento inmediato de la recaudación, se aparta del objetivo de lograr un código tributario coherente, flexible y de diseño óptimo** que facilite el cumplimiento por parte de los contribuyentes y genere ingresos de manera inteligente, minimizando las distorsiones de los impuestos sobre el crecimiento y el desarrollo de la producción.

1. ESPAÑA SOPORTA UNA BRECHA DE COMPETITIVIDAD FISCAL EN RELACIÓN CON LA UNIÓN EUROPEA

Vivimos en un mundo cada vez más globalizado, con una creciente movilidad de capitales y de personas, al margen de las restricciones actuales derivadas de la pandemia del coronavirus. Esta mayor **globalización**, favorecida por los cambios tecnológicos, que cada vez se suceden más rápido, **y la notable pujanza de las grandes economías emergentes, han desembocado en un incremento de la competencia a nivel mundial**. En este contexto, **hay que tener en cuenta que la competitividad de los países no se fundamenta solo en el buen hacer de sus empresas y la calidad de sus productos, o en la capacitación de sus trabajadores, sino que también es de gran relevancia el entorno económico y regulatorio, así como el marco fiscal de los diferentes territorios**.

La capacidad de los países para atraer inversiones exteriores y capital está muy relacionada con la legislación y la fiscalidad de dichos países. Las decisiones de inversión de las empresas consideran, entre otros factores, los sistemas impositivos de los países en los que valoran poder establecerse, analizando las expectativas de rentabilidad que ofrecen los proyectos de inversión que estén planeando desarrollar. En este sentido, **una fiscalidad más atractiva, con menores impuestos, favorece el asentamiento de las empresas y la mayor inversión por parte de las mismas, así como la atracción del talento humano**, mientras que **tipos impositivos demasiado elevados desincentivan dichas inversiones e incluso pueden contribuir a que estas se deslocalicen a otros destinos junto con las personas físicas con una renta más elevada**. Las implicaciones de estas decisiones inciden, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, **sobre el crecimiento de la economía y la creación de empleo de los países**. Por el contrario, si se diseña un sistema fiscal capaz de atraer inversiones y favorecer una mayor creación de riqueza se producirán mayores ingresos tributarios que permitirán financiar el gasto público con menor esfuerzo y endeudamiento.

Puesto que la fiscalidad influye en el crecimiento económico, resulta de gran relevancia poder comparar los sistemas fiscales de los diferentes países y territorios. En este sentido, la Tax Foundation elabora, en el informe que es difundido en España por el Instituto de Estudios Económicos, un **Índice de Competitividad Fiscal (ICF)** donde **analiza los sistemas tributarios, es decir, los impuestos y su estructura, a través de más de cuarenta variables, para todos los países que componen la OCDE**. Del informe se desprende que hay una correlación directa entre una fiscalidad moderada, estable y sencilla, y una mayor prosperidad económica. En el año 2021, España ocupa la posición 30 del total de los **37 países analizados**, varios puestos más abajo que la posición que ocupaba en años anteriores, lo que **muestra un drástico deterioro de competitividad fiscal en nuestro país**, que parece querer competir por la peor situación del *ranking*, ya que, de llevarse a cabo las medidas anunciadas y el incremento de la presión fiscal que se pretende conseguir con la reforma tributaria, esa posición va a descender todavía más (Gráfico 1).

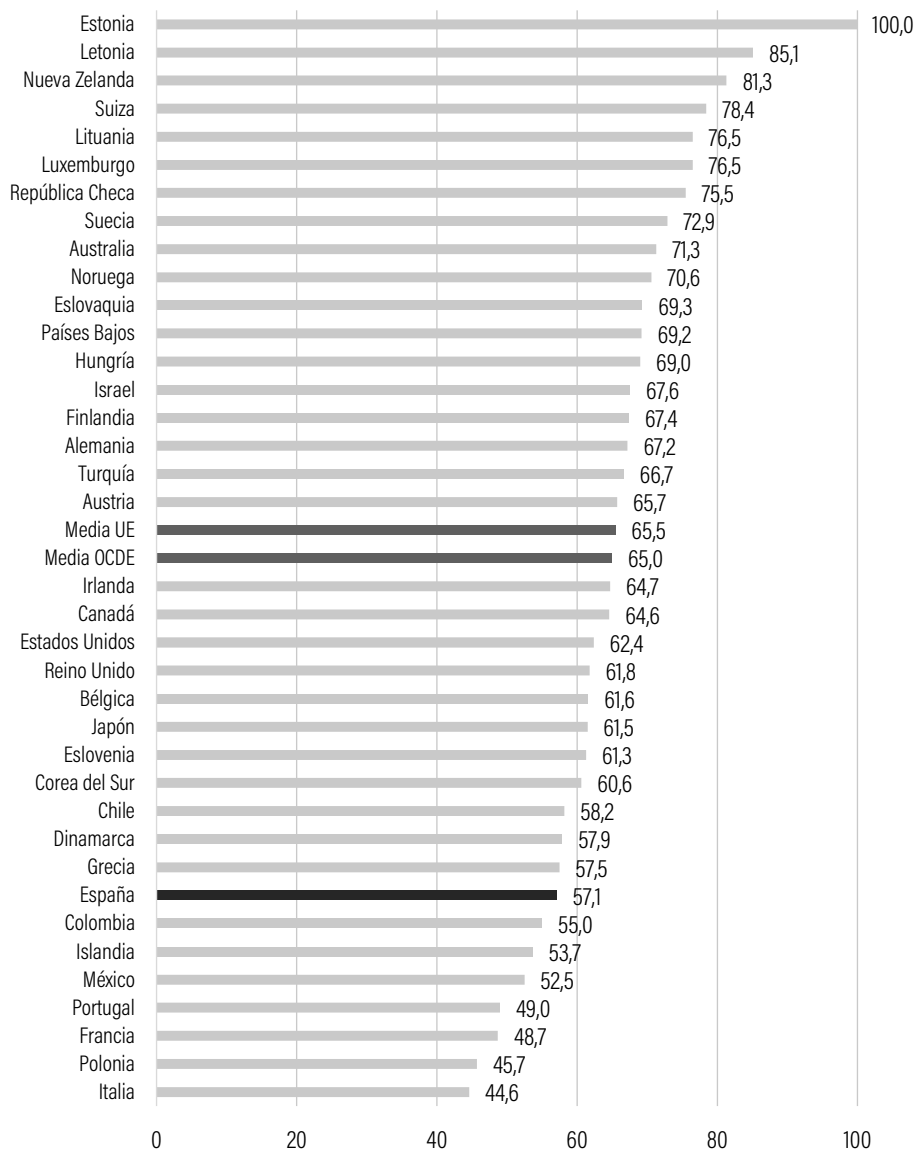
Frente a posiciones como la del Gobierno, que pretende modificar nuestro sistema tributario para incrementar la presión fiscal a la media de la UE, considerando este indicador como el más relevante a la hora de comparar sistemas tributarios, **los indicadores de competitividad fiscal muestran una comparativa más real entre los sistemas fiscales de los países de nuestro entorno**.

De hecho, la presión fiscal, definida como el cociente entre la recaudación tributaria y el PIB, que en España es inferior a la de la media de la Unión Europea, fundamentalmente por la recaudación del IRPF y del IVA, tal y como en su día identificó el Banco de España, es un indicador insuficiente, ya que no tiene en cuenta los diferentes pesos relativos de la economía sumergida que afecta al denominador de la ratio, y que, en nuestro país, es sensiblemente más elevada que en la media de la Unión Europea, ni los distintos niveles de renta de los países, lo que afecta al esfuerzo fiscal de sus contribuyentes. De hecho, el esfuerzo fiscal que realiza España es mayor que el del promedio de la UE y la presión fiscal efectiva (sin tener en cuenta la economía sumergida) en España es muy similar a la de la UE.

En esta línea, en el presente estudio se van a presentar una serie de indicadores, como son la presión fiscal normativa, la presión fiscal efectiva y el esfuerzo fiscal, que permiten poner de manifiesto que el sistema tributario español ya resulta más gravoso para los contribuyentes que el de la media de los países más avanzados y cada año lo es más. En este sentido, el endurecimiento continuado del sistema impositivo está afectando negativamente a la confianza de los agentes económicos, retrae las inversiones y está impidiendo la recuperación de la economía y la creación de empleo.

Gráfico 1. Índice de Competitividad Fiscal

Año 2021



Nota: La media de la UE no incluye a Rumanía, Bulgaria, Croacia, Malta y Chipre, ya que no están analizados en el informe original de la Tax Foundation.

Fuente: «Índice de Competitividad Fiscal 2021», de la Tax Foundation, incorporado en este Informe.

2. LA PRESIÓN FISCAL NORMATIVA EN ESPAÑA ES SUPERIOR EN UN 12,8% A LA DE LA UNIÓN EUROPEA

La Tax Foundation señala que una buena política tributaria debe basarse en dos principios centrales, la competitividad y la neutralidad. Entendiendo que un sistema tributario es más competitivo si mantiene los tipos marginales en niveles bajos, mientras que considera que es neutral si canaliza la recaudación con el menor grado de distorsiones posible de modo que las reglas sean de aplicación clara, sencilla y general. Como se ha señalado, la comparación entre los sistemas fiscales se hace a través del Índice de Competitividad Fiscal, comentado anteriormente, concluyendo que un sistema tributario competitivo y neutral promueve unos niveles más altos de crecimiento económico e inversión.

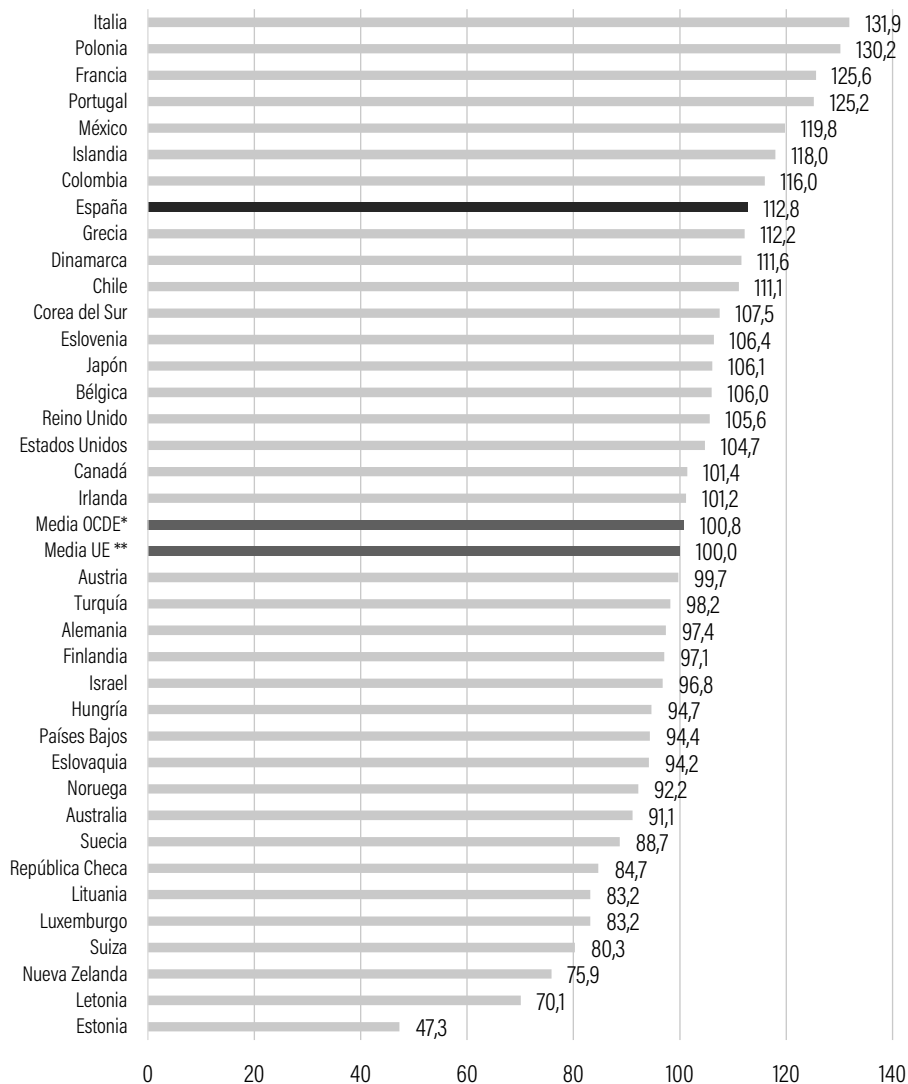
Para contribuir a la comparación entre los sistemas fiscales, el Instituto de Estudios Económicos ha desarrollado un nuevo indicador complementario denominado **Indicador de presión fiscal normativa**, entendida esta como la carga de gravamen que el diseño del sistema fiscal introduce en las economías, al margen de la recaudación que obtenga. Este indicador se calcula a partir de los valores del Índice de Competitividad Fiscal de la Tax Foundation, y se elabora de tal forma que el promedio de la Unión Europea obtiene un valor de 100, y en él los valores más elevados del indicador se corresponden con una presión fiscal normativa superior y, por tanto, menos competitiva.

En la edición de 2020 la **presión fiscal normativa para España** se situó en 110,5 puntos, y para 2021 ha subido a 112,8 puntos, es decir, un incremento de 2,3 puntos porcentuales en un solo año, lo que nos coloca un 12,8% más elevada que la media de la UE. Desde 2019 la subida ha sido de 4,7 puntos, con el pernicioso y continuado deterioro de la competitividad fiscal.

Este empeoramiento también se refleja en el descenso desde la posición 27 hasta la 30 (de los 37 países analizados), en cuanto a una **presión fiscal normativa más elevada**. La situación de España es también un 12% peor a la del promedio de los países de la OCDE, que tiene 100,8 puntos, y muy alejada de las primeras posiciones que ocupan Estonia, Letonia y Nueva Zelanda (Gráfico 2).

Gráfico 2. Presión fiscal normativa. Total

Media UE = 100



* La media de la OCDE se ha obtenido como el promedio de los países que pertenecen a la OCDE.

** La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE, ya que el resto no está analizado por la Tax Foundation.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation. El indicador se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de Competitividad (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.

3. LA PRESIÓN FISCAL EFECTIVA (AJUSTADA DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA) DE ESPAÑA ES MUY SIMILAR A LA DE LA MEDIA DE LA UNIÓN EUROPEA

La **economía sumergida** supone un problema para el buen funcionamiento de una economía. Afecta a la competencia, tanto de empresas como de trabajadores, distorsiona la medición de determinadas variables e influye sensiblemente sobre la recaudación tributaria, lo que, además, deriva en una sobrecarga impositiva para aquellos que sí cumplen las normas fiscales.

Esta distorsión que introduce la economía sumergida es especialmente sensible a la hora de medir la presión fiscal, que compara la recaudación tributaria frente al PIB de un país (teniendo en cuenta que dentro del PIB se incluye una estimación de la economía sumergida). Dado que la economía sumergida escapa a cumplir con sus obligaciones tributarias, la recaudación tributaria alcanzada debería compararse frente a la parte del PIB que sí tributa, para dar una idea más adecuada de la verdadera presión fiscal que soportan los contribuyentes. En este sentido, se va a utilizar un indicador de presión fiscal efectiva, que se define como la ratio entre la recaudación tributaria y el PIB de un país sin tener en cuenta el peso de la economía sumergida en la medición de dicho PIB.

Con este indicador se puede ver que la presión fiscal efectiva de España es muy similar a la de la media de la Unión Europea. Con datos referidos al año 2019, la recaudación tributaria suponía el 44,6% y el 44,9%, respectivamente, frente al PIB sin economía sumergida, es decir, una diferencia de tan solo 0,3 puntos. Estos resultados tan similares se producen porque las diferencias de presión fiscal se compensan con el mayor peso de la economía sumergida en nuestro país, que se sitúa en el 22%, frente al 13% que se da en el conjunto de la Unión Europea, según los trabajos de Leandro Medina y Fiedrich Schneider para el Fondo Monetario Internacional. En el Gráfico 3 se puede ver cómo la presión fiscal efectiva de la Unión Europea y la de España son elevadas en las comparativas internacionales y notablemente superiores a la de otros destacados países de la OCDE, como son Estados Unidos, Japón, Suiza, Corea del Sur, Australia, Nueva Zelanda o Canadá, la mayoría de ellos con presiones fiscales efectivas inferiores en más de 10 puntos a la nuestra.

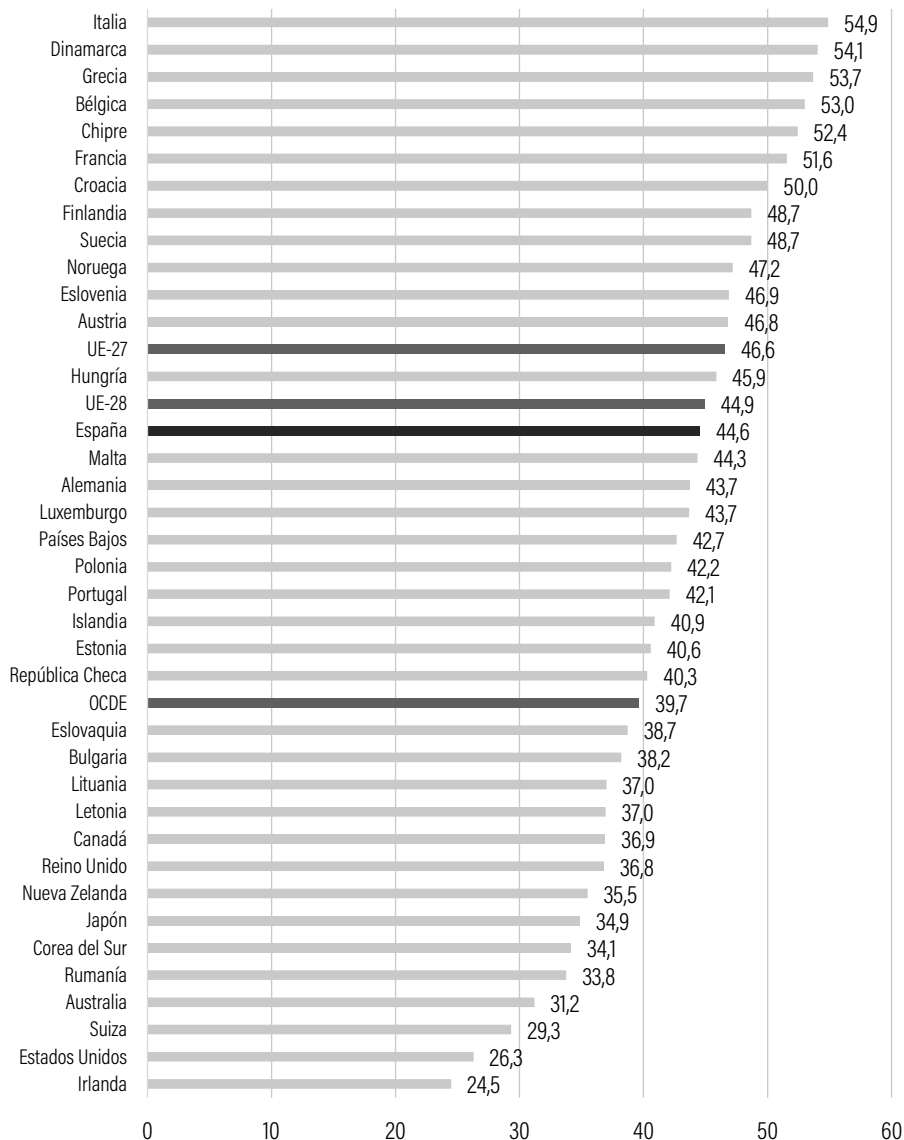
De hecho, lo que los datos sugieren es que, en España, se recauda el 35,4% del PIB total del país, pero está pagado exclusivamente por el 78% de la actividad, dado que el 22% del PIB es economía sumergida. Por tanto, la presión fiscal efectiva para los que contribuyen es del 44,6%, similar a la del conjunto de la UE. Si se mantuviese esta presión fiscal efectiva para los que contribuyen, pero se

lograse que la economía sumergida se redujese a unos niveles similares a los de la Unión Europea, es decir, del 13%, entonces la presión fiscal en España se podría elevar hasta niveles cercanos al 40%, en la línea de la presión fiscal de la UE. Dicho de otro modo, si en lugar de que en la aportación a la tributación participe solo el 78% de la actividad, se pudiese reducir la economía sumergida para que contribuyese el 87% de la actividad (13% de economía sumergida, como en la UE), la recaudación tributaria podría llegar a aumentar más de 4 puntos del PIB.

Por lo tanto, **nuestro reto es reducir la economía sumergida para aumentar la recaudación**, lo que pasa tanto por mejorar la eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal como por apostar por sistemas fiscales más razonables para los contribuyentes que aumenten el coste de oportunidad de operar en la economía sumergida. De hecho, cuanto mayores son los tipos impositivos de nuestros impuestos, surge mayor riesgo de aparición de la economía sumergida, especialmente en coyunturas de crisis económica como la actual.

Gráfico 3. Presión fiscal efectiva

Neta de economía sumergida. Año 2019



Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de datos de Eurostat, de *Taxation trends in the European Union 2021* y de «Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?», IMF Working Paper WP/18/17. Los cálculos de economía sumergida para la UE son un promedio ponderado de los países que la conforman. El dato de la OCDE es un promedio aritmético de los países que la componen.

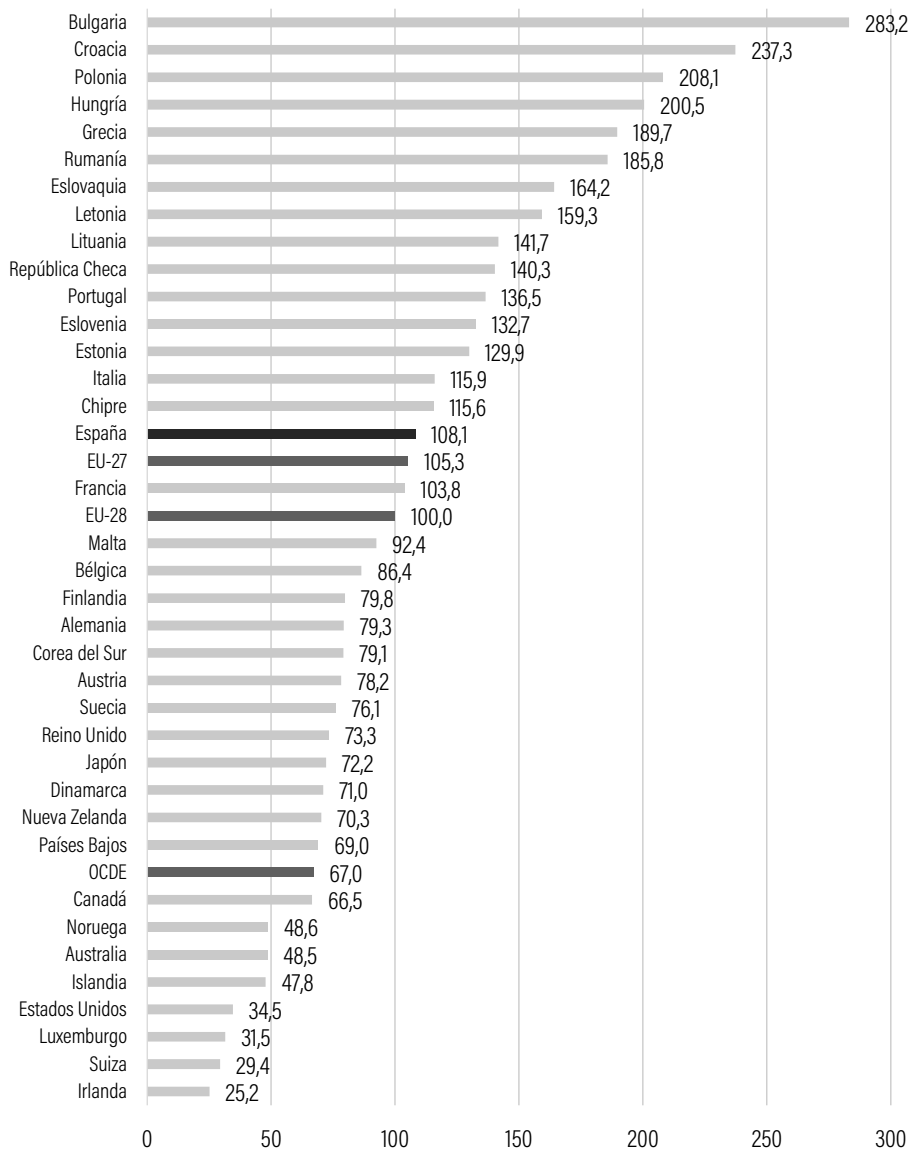
4. EL ESFUERZO FISCAL (PRESIÓN FISCAL AJUSTADA POR LA RENTA PER CÁPITA) EN ESPAÑA ES UN 8,1% SUPERIOR AL DE LA UNIÓN EUROPEA

Otro indicador adicional que permite comparar la carga que un sistema tributario impone a sus contribuyentes es el **esfuerzo fiscal**, que establece una **relación entre la presión fiscal y el PIB per cápita de cada país**. De esta forma, se tienen en cuenta las rentas dentro de un país, ya que no es lo mismo pagar una determinada cantidad de impuestos con un nivel de renta que con otro, suponiendo un sacrificio mayor (a igualdad de impuesto pagado) para aquellos países que presentan menores niveles de renta.

Calculando el **indicador de esfuerzo fiscal** para los países analizados y estableciendo la UE-28 como nivel 100, se puede apreciar que **España realiza un esfuerzo fiscal un 8,1% superior al de la Unión Europea**, que ya de por sí es bastante elevado en el contexto internacional, muy por encima del de otros países de la OCDE. Entre las grandes economías avanzadas, tan solo Italia presenta un esfuerzo fiscal superior al de nuestro país (Gráfico 4).

Gráfico 4. Esfuerzo fiscal

UE = 100. Año 2019



Mayor valor en el índice muestra mayor esfuerzo fiscal.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de Eurostat, de *Taxation trends in the European Union 2021* y de la OCDE.

5. LA IMPOSICIÓN EMPRESARIAL POR FIGURAS TRIBUTARIAS

Hasta ahora se han ido presentando indicadores que analizan la competitividad de los sistemas fiscales en su conjunto para diferentes países de la UE y de la OCDE. A través de estos indicadores se ha puesto de manifiesto que **España presenta una situación sensiblemente más desfavorable que la media europea y que la OCDE en cuanto a presión fiscal normativa**. Además, la presión fiscal efectiva, es decir, sin considerar la economía sumergida en el PIB, es similar a la de la UE y elevada en un contexto internacional. Y finalmente se ha visto que el esfuerzo fiscal en nuestro país también se sitúa por encima del de la media de la UE, siendo una de las grandes economías avanzadas que mayor esfuerzo fiscal realiza.

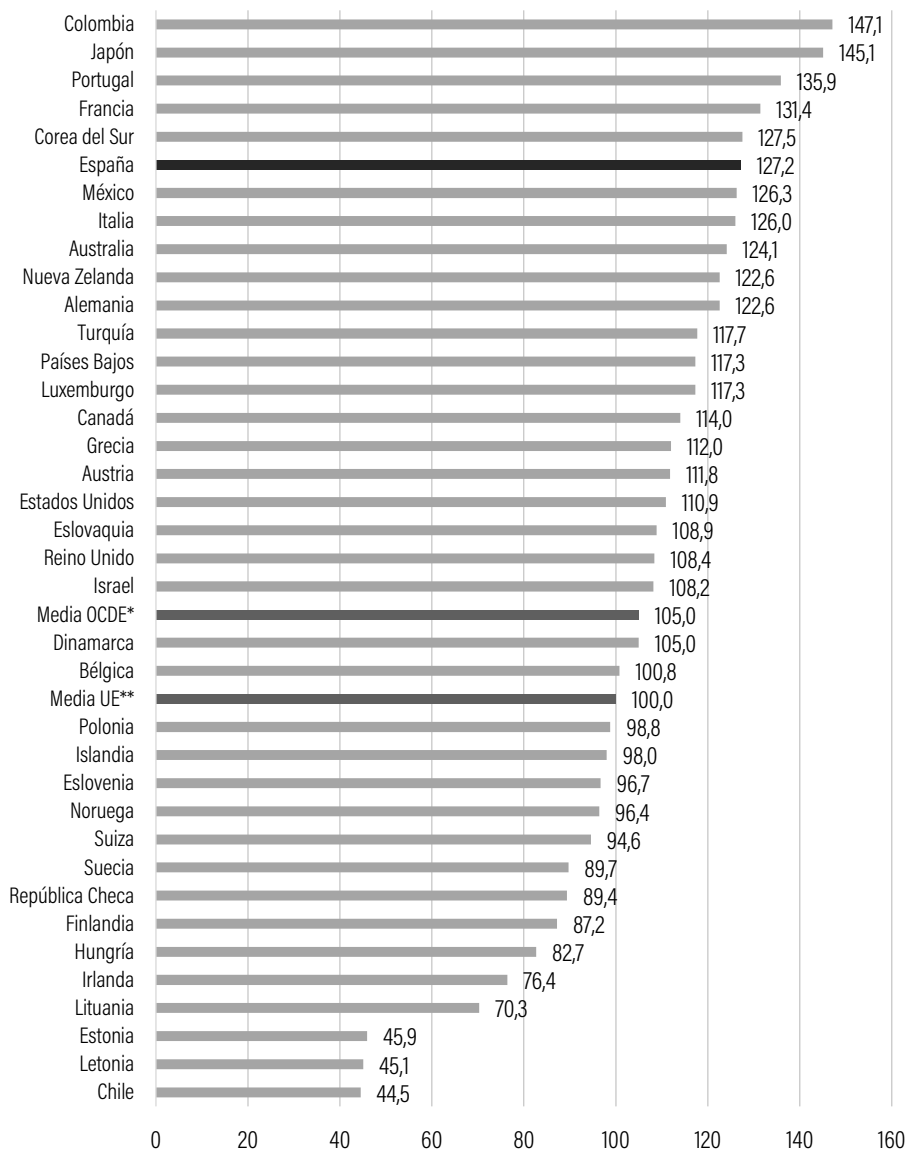
Seguidamente se van a realizar las comparaciones para algunas de las principales figuras tributarias, poniendo especial hincapié en aquellas que afectan a la fiscalidad de las empresas y del capital.

5.1. Impuesto sobre Sociedades

Para comparar la competitividad de la fiscalidad empresarial, se va a emplear el **indicador de presión fiscal normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades**. Este indicador se elabora a partir de la información del Índice de Competitividad Fiscal de la Tax Foundation relativa al impuesto sobre sociedades, y posteriormente se ha reajustado para que el promedio de la Unión Europea obtenga una valoración de 100. En este caso, **España presenta una presión fiscal normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades un 27,2% más elevada que la media de la Unión Europea**, subiendo 4,6 puntos en un solo año, **y un 21,2% superior al del promedio de la OCDE**. Se ha producido un sensible empeoramiento frente a los resultados de 2020, donde España mostraba una presión fiscal normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades un 22,2% mayor que la de la Unión Europea, y más aún desde los de 2019 en el que la diferencia era de un 16%; la situación relativa de España empeora y hemos pasado desde la posición 22 de los 36 países analizados en 2019, en cuanto a competitividad de su impuesto sobre sociedades, hasta la posición 32, un descenso de 10 posiciones en dos años (Gráfico 5).

Gráfico 5. Presión fiscal normativa del Impuesto sobre Sociedades

Media UE = 100



* La media de la OCDE se ha obtenido con el promedio de los países que pertenecen a la OCDE.

** La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.

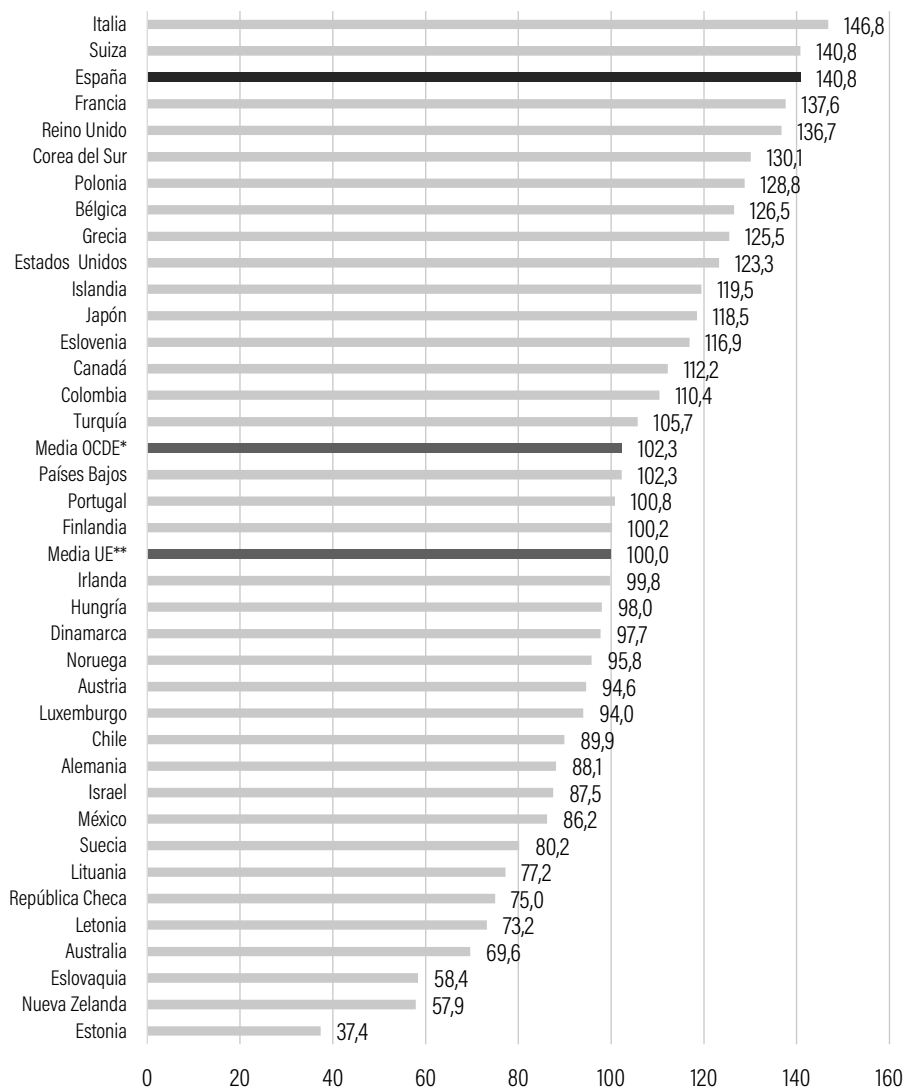
Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

5.2. Imposición patrimonial

En el caso de la imposición patrimonial, la situación de España es aún peor. Partiendo del Índice de Competitividad Fiscal de la Tax Foundation, en concreto en su información referida a la fiscalidad sobre Patrimonio y Sucesiones y Donaciones, se ha elaborado un **Indicador de presión fiscal normativa sobre imposición patrimonial** que, como en situaciones anteriores, se ha reescalado para que la UE tenga un valor de 100, y facilitar así las comparaciones. En este caso, **la posición de España**, tal como se puede ver en el **Gráfico 6**, **es un 40,8% peor que la de la UE, y un 37,6% menos competitiva que el promedio de la OCDE**. De hecho, nuestro país presenta el tercer peor resultado, tan solo por detrás de Italia y Suiza, de los 37 países analizados.

Gráfico 6. Presión fiscal normativa sobre imposición patrimonial

Media UE = 100



* La media de la OCDE se ha obtenido como el promedio de los países que pertenecen a la OCDE.

** La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.

El indicador se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de Competitividad Fiscal (patrimonial) de la Tax Foundation.

Considera la media de la UE = 100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media.

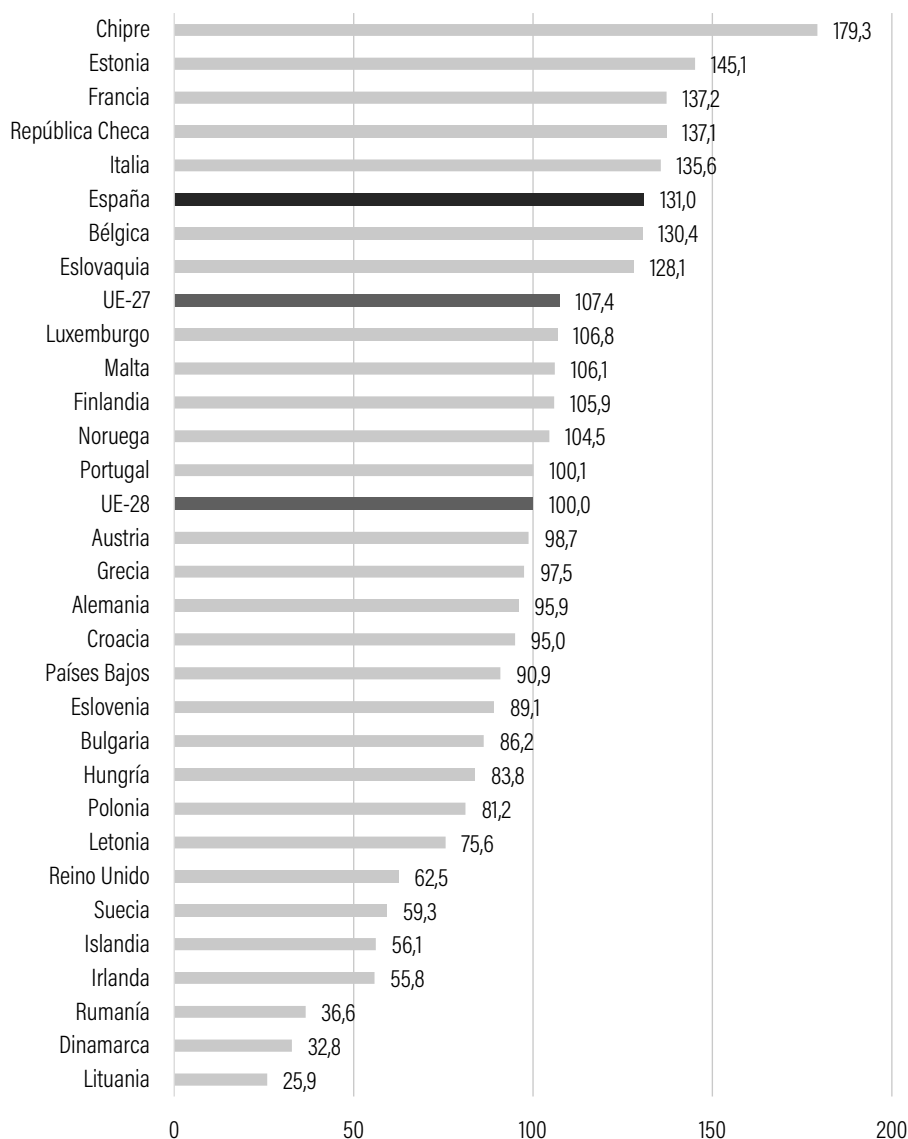
Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

6. LA PRESIÓN FISCAL EMPRESARIAL EFECTIVA (AJUSTADA DE ECONOMÍA SUMERGIDA) EN ESPAÑA ES UN 31% SUPERIOR A LA MEDIA DE LA UNIÓN EUROPEA

También hay que señalar que **la presión fiscal de las empresas**, considerando como tal la imposición a las empresas y las cotizaciones sociales a cargo de la empresa frente al PIB, **es en España sensiblemente superior a la del conjunto de la Unión Europea**. Además, como se señaló anteriormente, **estos resultados están afectados por el peso de la economía sumergida**, que, como ya se vio, es superior en nuestro país. Así, un **indicador de presión fiscal empresarial efectiva**, donde la imposición a las empresas y las cotizaciones sociales a cargo de las empresas se comparan frente a un PIB neto de economía sumergida, **pone de manifiesto la mayor carga que soportan las empresas españolas**, donde este indicador alcanza un 31% superior a la media de la UE. De los 30 países analizados, todos los 27 de la UE junto con el Reino Unido, Islandia y Noruega, **España presenta la sexta mayor presión fiscal empresarial efectiva**, que, como se ve, está muy por encima de la media (Gráfico 7).

Gráfico 7. Presión fiscal empresarial efectiva

Neta de economía sumergida. Año 2019. UE = 100



Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.

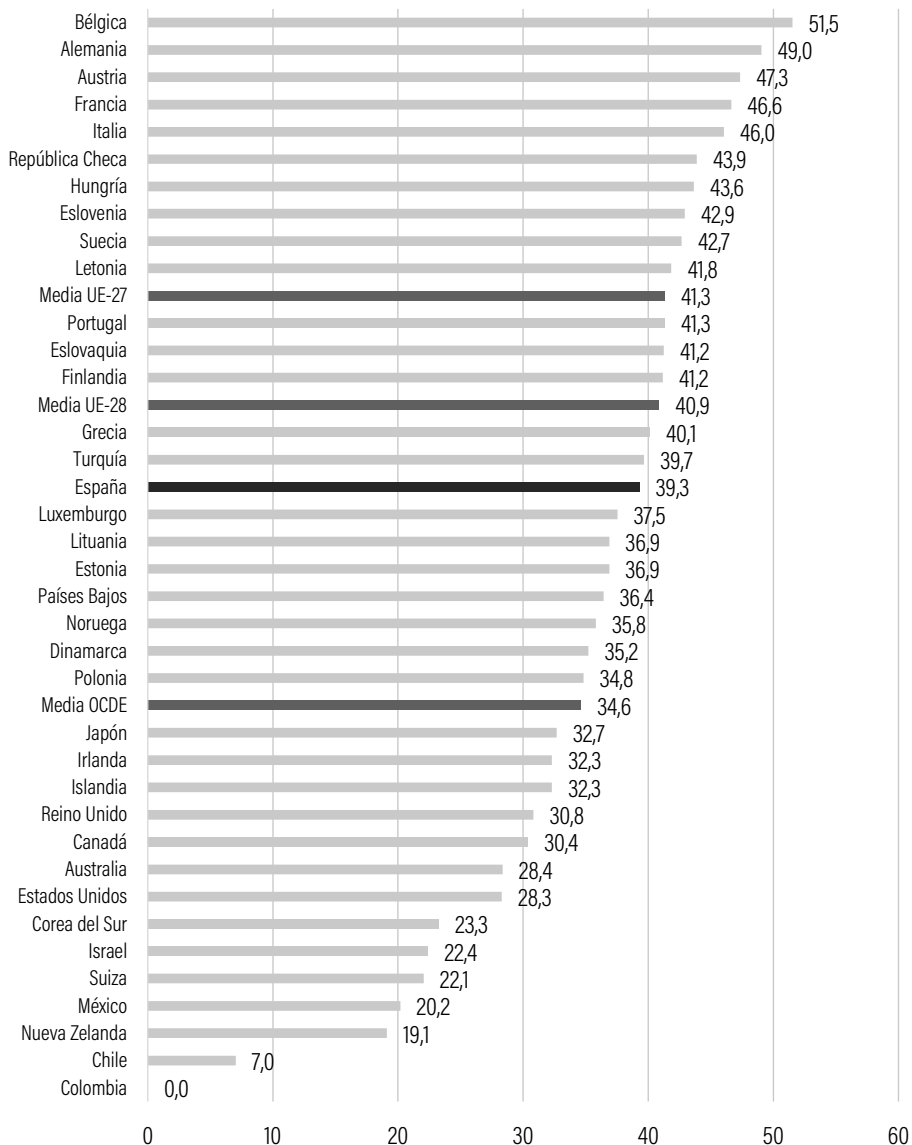
Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de datos de Eurostat, *Taxation trends in the European Union 2021* y «Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?», IMF Working Paper WP/18/17. Los cálculos de economía sumergida para la UE son un promedio ponderado de los países que la conforman.

7. ESPAÑA ES EL PAÍS CON LA DECIMOSEXTA CUÑA FISCAL MÁS ELEVADA DE LOS 37 PAÍSES DE LA OCDE

La **cuña fiscal** es un concepto económico que **trata de medir la diferencia entre el coste laboral que supone para la empresa tener un trabajador contratado y el salario neto final que recibe dicho trabajador**. Es decir, la **cuña fiscal** incluye las retenciones sobre las rentas del trabajo que se destinan para el Impuesto sobre la Renta y, además, las cotizaciones a la Seguridad Social (tanto las pagadas por parte de la empresa como las pagadas por parte del trabajador). **La cuña fiscal total se calcula como el porcentaje del coste laboral que supone la suma de todos estos conceptos mencionados** (impuesto sobre la renta y cotizaciones a la Seguridad Social).

Gráfico 8. Cuña fiscal en 2020

% del coste laboral



Nota: La media de la UE solo incluye los países de la UE para los que hay datos disponibles en la OCDE.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la OCDE.

Como puede verse en el Gráfico 8, España tuvo una cuña fiscal del 39,3% en 2020, lo cual significa que el conjunto de retenciones por el impuesto sobre la renta que se practican sobre el salario bruto de un trabajador más las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa y a cargo del trabajador suponen un 39,3% del coste laboral que implica para la empresa tener un trabajador. Por tanto, el salario neto que finalmente recibe el empleado constituye el 60,7% del coste laboral. En relación con la cuña fiscal, España se sitúa claramente por encima de la media de la OCDE, que es del 34,6%, siendo el país con la decimosexta cuña fiscal más elevada de los 37 países analizados.

En este punto, cabe destacar que el trabajador puede no ser consciente de la magnitud de estas cifras y desconocer la parte de su salario bruto que se destina al pago de impuestos y cotizaciones y que, por lo tanto, él no recibe en efectivo como compensación por su trabajo. Es decir, se puede producir, en este caso, lo que se denomina ilusión fiscal, concepto según el cual el trabajador subestima la cantidad de impuestos que paga a la Administración, y que sirve para costear los bienes y servicios públicos que reciben los ciudadanos por otro lado.

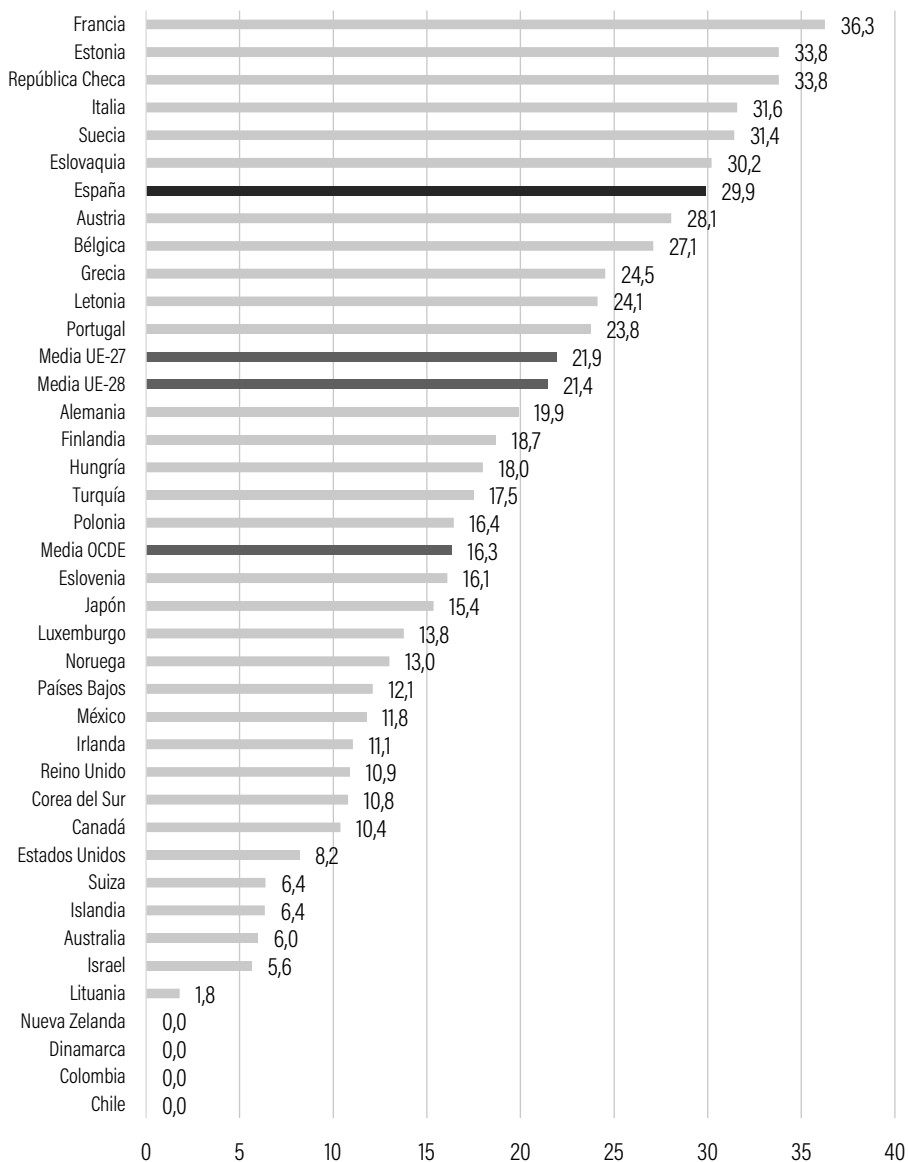
El hecho de que la cuña fiscal en España supere la media de la OCDE se debe a las cotizaciones sociales a cargo de las empresas, que son significativamente más elevadas en nuestro país. Así, en España las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de las empresas suponen el 29,9% del salario bruto, según datos de 2020, frente al 16,3% de media en la OCDE, por lo que nuestro país es el séptimo de un total de 37 analizados con las cotizaciones sociales a cargo de las empresas más altas (Gráfico 9).

Una cuña fiscal más elevada en relación con otros países, como sucede en España, supone un mayor coste laboral para las empresas, lo cual puede tener varias implicaciones negativas para nuestra economía. En primer lugar, un mayor coste laboral puede suponer un deterioro de la competitividad de la economía. Y, en segundo lugar, mayores costes laborales pueden incidir negativamente sobre la generación de empleo por parte de nuestro tejido empresarial. De hecho, Rodríguez Gutiérrez y Canal Domínguez (2016)¹ estiman que un aumento del coste laboral del 1% se traduce en una reducción del orden del -0,37% en el empleo.

¹ RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ, C. y CANAL DOMÍNGUEZ, J. F. (2016), «Análisis de las inaplicaciones de convenios tras la reforma laboral». *Revista de Economía Laboral*, Vol. 13, Núm. 2, pp. 65-91.

Gráfico 9. Cotizaciones a la Seg. Social a cargo de la empresa en 2020

% del salario bruto



Nota: La media de la UE solo incluye los países de la UE para los que hay datos disponibles en la OCDE.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la OCDE.

8. EL PROBLEMA DE LA TRIBUTACIÓN SELECTIVA Y EL EXCESO DE PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL CON RELACIÓN AL DE LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

A partir de la información sobre imposición suministrada por la OCDE, para el año 2020, detallada por países, se ha elaborado un **indicador de progresividad que permita una comparación del grado de progresividad del impuesto sobre la renta (laboral) entre España y otros países europeos**. Para construir este indicador, en primer lugar, se calcula el cociente entre el tipo impositivo máximo del impuesto sobre la renta y el tipo marginal del impuesto sobre la renta correspondiente a un trabajador cuyo sueldo sea igual al 67% del salario medio de su país. Cuanto mayor sea dicho cociente, más progresivo será el impuesto sobre la renta en el país en cuestión. Además del indicador de progresividad por países, se ha calculado la media de la UE y de la OCDE (en ambos casos hay que tener en cuenta que solo para los países con datos disponibles). Finalmente, para facilitar la comparación, el indicador se ha transformado en un índice cuya base es el promedio de la UE igual a 100. Así, cuanto más elevado sea el índice, más progresivo será el impuesto sobre la renta.

Como puede verse en el Gráfico 10, **España se sitúa entre los países donde el impuesto sobre la renta es más progresivo; en concreto, en noveno lugar de un total de veintidós analizados**. Además, **nuestro país se sitúa en la media de progresividad del impuesto sobre la renta de la OCDE, y supera al de la UE al alcanzar el valor 112,8, frente a 100 de la UE**. Así, según este indicador en España el impuesto sobre la renta es un 12,8% más progresivo que el promedio de la UE.

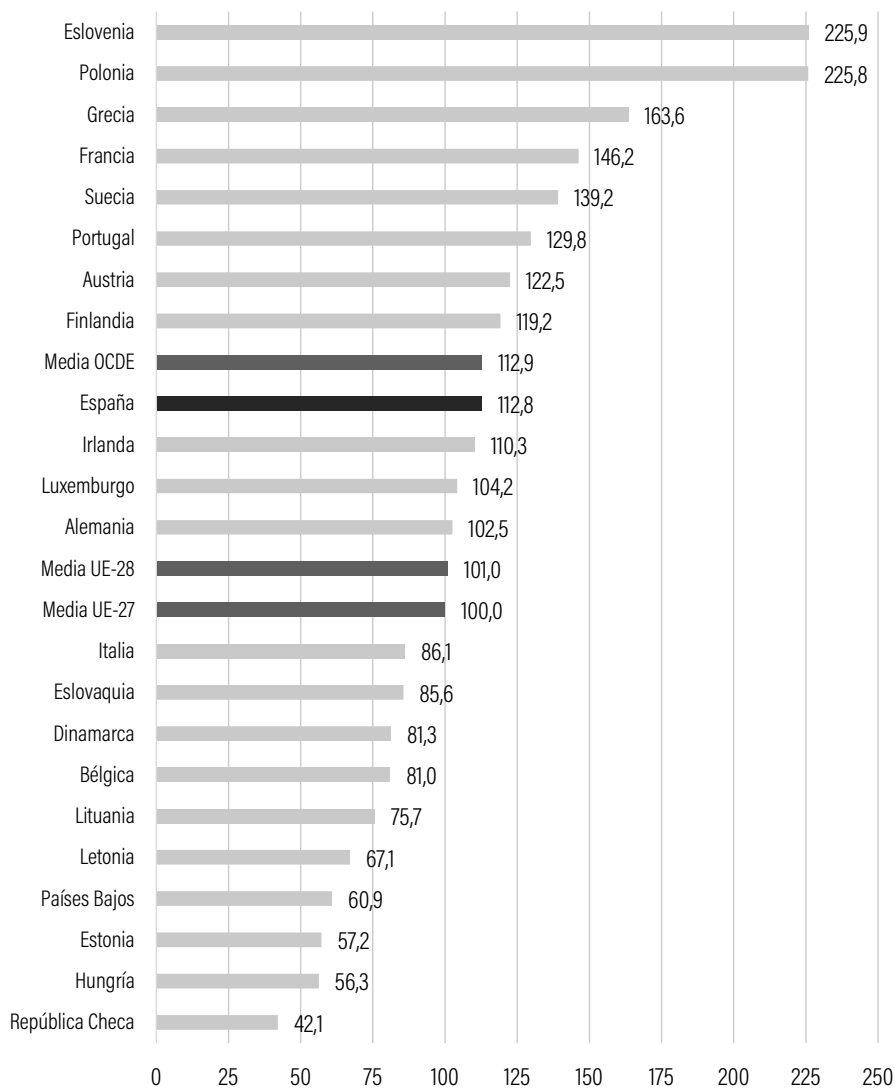
Esta mayor progresividad en España debería ser tomada en cuenta a la hora de modificar la estructura del IRPF, ya que las presuntas mejoras de la equidad deben guardar un equilibrio con respecto a criterios de la eficiencia económica en la asignación de recursos por parte de las personas físicas. La introducción de distorsiones a través de los impuestos en las decisiones de trabajo y ahorro de los contribuyentes generarán un mayor o menor nivel de actividad en función de cuáles sean sus decisiones de trabajar o de ahorrar. Estas decisiones se ven necesariamente afectadas por la tributación de dichas rentas y, por lo tanto, en la práctica, los niveles de renta dependen, en gran medida, de la fiscalidad que recaiga sobre ellos.

Además, **incrementar los niveles de tributación sobre los tramos altos de renta podría infringir el principio constitucional de igualdad, mediante una**

tributación selectiva según la cual los derechos de propiedad de los patrimonios altos serían de una naturaleza inferior a los derechos de los patrimonios medios o bajos. **La discriminación fiscal que implica una progresividad desmedida significa, de hecho, penalizar a los individuos más productivos**, haciendo atractivo, para ellos, trasladarse a otros países con menor tributación, movimiento que es ahora, si cabe, más acusado, una vez que un porcentaje alto de la población está teletrabajando, lo que confiere una mayor libertad a la ubicación personal.

Gráfico 10. Índice de progresividad máxima en el impuesto sobre la renta (laboral) frente a un trabajador que gana el 67% del salario medio

Año 2020. Índice UE = 100



Nota 1: El índice de progresividad se refiere al cociente entre el tipo impositivo máximo del impuesto sobre la renta y el tipo marginal del impuesto sobre la renta de un trabajador con un salario igual al 67% del salario medio.

Nota 2: La media de la UE solo incluye los países de la UE para los que hay datos disponibles en la OCDE.

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la OCDE.

9. LAS SUBIDAS DE IMPUESTOS LASTRAN LAS POSIBILIDADES DE RECUPERACIÓN DE NUESTRO PAÍS

En nuestro país, las medidas de incremento de los tributos a familias y empresas se quieren justificar (además del objetivo de corregir el déficit) en una pretendida diferencia de presión fiscal con la media de la Unión Europea, además de argumentos de redistribución de la riqueza, considerando que los grandes patrimonios pagan pocos impuestos; afirmaciones que, como demostraremos en este documento, están lejos de la realidad.

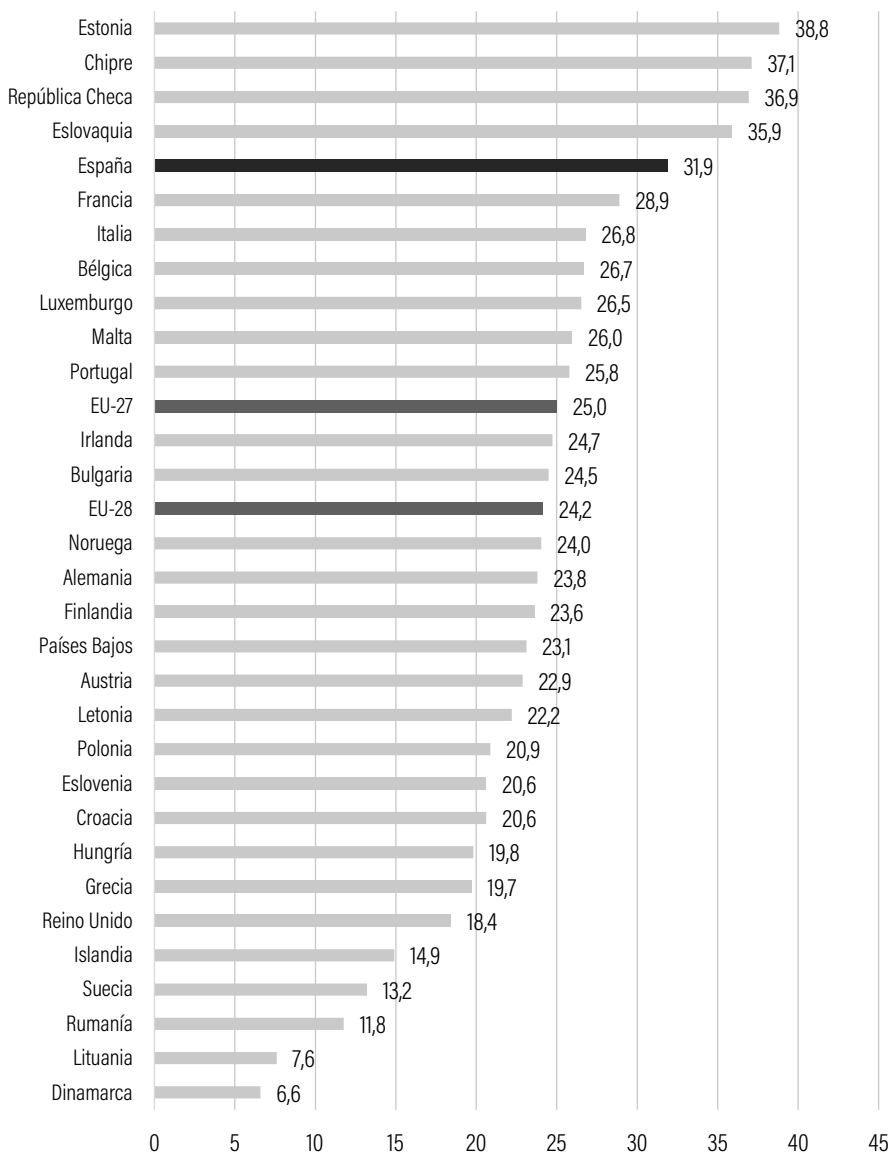
Sobre el objetivo de reducción del déficit, lo cierto es que una de las peores decisiones que puede tomar el Gobierno, en un momento como el actual, es la de subir los impuestos, ya que supondría retardar, cuando no imposibilitar, las posibilidades de recuperación de nuestro país. Las alzas impositivas deprimen la oferta productiva y el consumo, justo lo contrario de lo que necesitamos, y deterioran las expectativas de los agentes provocando una degradación de la confianza, que es el pilar fundamental sobre el que apoyar la recuperación.

En cuanto a los argumentos relativos a la diferencia entre la presión fiscal en España y la de la media de la UE, se debe, en gran medida, a nuestro superior peso de la economía sumergida, al igual que al efecto de nuestra menor renta per cápita, lo que arroja, como resultado, un esfuerzo fiscal singularmente alto con respecto al promedio de la UE. Además, se pretende aumentar los tributos a las empresas y a los grandes patrimonios cuando lo cierto es que, aunque la presión fiscal en España es teóricamente menor que la del promedio de la UE, esto no es así para la tributación empresarial, que se sitúa entre las más altas de los países de nuestro entorno a pesar de las repetidas manifestaciones en el sentido contrario, ni tampoco para los tramos de renta más elevada o para los grandes patrimonios que soportan una carga tributaria comparable, y en muchos casos superior, a la de los países de nuestro entorno.

Si hacemos el análisis del porcentaje de recaudación total que viene de las empresas, y siempre según Eurostat, la proporción de recaudación que en España procede de las empresas es considerablemente superior a la media europea, ya que los ingresos públicos que aportan las empresas respecto al total son, en España, del 31,9%, mientras que la media de la eurozona es del 25% (Gráfico 11).

Gráfico 11. Contribución de las empresas a la recaudación total

% del total de la recaudación. Año 2019



Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de *Taxation trends in the European Union 2021*.

De hecho, la presión fiscal empresarial y la proporción de la recaudación total procedente de las empresas es mucho mayor en España que en la UE. Es más, España soporta una presión fiscal normativa muy superior a la media europea, o, lo que es lo mismo, cuenta con un sistema fiscal más ineficiente y distorsionante. Respecto a la tributación patrimonial y sobre las rentas altas, como se ha desarrollado en el presente documento, también están por encima de la media de la UE.

En conclusión, de cara al futuro, y una vez que hayamos dejado atrás la presente crisis, es prioritario recuperar la credibilidad y sostenibilidad de nuestras finanzas públicas. Pero ello solo será posible cuando se acometa nuestra gran reforma estructural pendiente, la de optimizar la eficiencia del gasto público, y nunca a través de subidas impositivas que comprometen el crecimiento y, por lo tanto, la consolidación presupuestaria ulterior. De hecho, gran parte del gasto público estructural no se debe tanto a mejores prestaciones públicas a los ciudadanos, sino a mayores ineficiencias. Solo con homologarnos en eficiencia del gasto con la OCDE podríamos provisionar los mismos servicios públicos actuales con un 14% menos de gasto y, de implantar las mejores prácticas, los ahorros podrían ser mucho mayores.

En un momento de profunda crisis como el presente, y más aún en una economía abierta y con movilidad de factores como la española, la única forma de aumentar, de manera sostenible, nuestra recaudación impositiva pasa por favorecer la recuperación de la actividad. Para ello nuestro objetivo debiera ser tener una fiscalidad competitiva y homologada con nuestro entorno para favorecer la actividad, la inversión empresarial y el empleo, lo cual pasa por mitigar nuestra excesiva tributación del capital, en general, y sobre la empresa, en particular, que es justo lo contrario de lo que algunos, equivocada e inoportunamente, plantean.

Índice de Competitividad Fiscal 2021

TAX FOUNDATION

1. INTRODUCCIÓN. LA IMPORTANCIA DE LA COMPETITIVIDAD FISCAL

La estructura impositiva de un país es un factor determinante de su desempeño económico. **Un código tributario bien estructurado facilita el cumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes y favorece el desarrollo económico.** Además, genera recursos de manera eficiente para las arcas públicas. Por el contrario, **los sistemas tributarios mal estructurados pueden ser muy costosos para una economía, puesto que distorsionan la toma de decisiones económicas y dañan la capacidad de crecimiento de los países.**

Durante las últimas décadas, **las tasas impositivas marginales sobre los ingresos corporativos e individuales han disminuido progresivamente en toda la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).** Además, el *mix* fiscal de las economías desarrolladas ha tendido a eliminar tributos menores y concentrar la recaudación en impuestos de base amplia, desplazando el peso de los gravámenes directos hacia los indirectos¹.

Pero **no todos los países de la OCDE están mejorando sus sistemas impositivos. En algunos, la evolución está siendo a peor.** Así, durante el último año se han aprobado más de diez subidas impositivas en España, un claro contraste con la mejora del clima fiscal en otros mercados como, por ejemplo, el Reino Unido.

La pandemia de coronavirus ha llevado a muchos países a adoptar cambios temporales en sus sistemas tributarios. Es importante, no obstante, que estas modificaciones sean revertidas lo antes posible para asegurar la seguridad jurídica y garantizar la predictibilidad del sistema impositivo.

1. CRISTINA ENACHE (2021), «Sources of Government Revenue in the OECD», Tax Foundation (11 de febrero de 2021). Disponible en <https://taxfoundation.org/publications/sources-of-government-revenue-in-the-oecd/>

El **Índice de Competitividad Fiscal (ICF)**, desarrollado en Estados Unidos por la Tax Foundation y divulgado en España por el Instituto de Estudios Económicos (IEE), tiene como objetivo medir hasta qué punto el sistema tributario de un país se adhiere a dos aspectos esenciales de la buena política fiscal: la competitividad y la neutralidad.

Un código fiscal competitivo es aquel que mantiene las tasas impositivas marginales en tipos moderados y reducidos. En el mundo globalizado de hoy, las inversiones pueden desplazarse con facilidad de un mercado a otro, al igual que ocurre con el talento humano. Por tanto, es importante reducir los tipos impositivos dentro de lo posible porque, de lo contrario, aumentan los incentivos para que la actividad se traslade a otros destinos.

Según una investigación de la OCDE, los impuestos empresariales son los tributos más dañinos para el crecimiento económico, seguidos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas. En cambio, los impuestos al consumo tendrían un efecto menos negativo sobre la actividad, lo que explica su creciente peso relativo en la mayoría de las economías desarrolladas².

Por otro lado, un código tributario debe ser neutral, es decir, debe minimizar las distorsiones que provoca en la economía. Esto significa que no debe haber un sesgo en contra del ahorro o a favor del endeudamiento, como también implica que no debe haber exenciones o tratamientos especiales para determinados grupos de empresas o individuos.

A medida que las leyes fiscales se vuelven más complejas, también se vuelven menos neutrales. Si se aplican los mismos impuestos a todas las empresas y personas, el patrón de crecimiento no está sesgado por las normas tributarias. En cambio, si se alteran tales condiciones de igualdad fiscal surgen ganadores y perjudicados, socavando la neutralidad del sistema impositivo y alterando los patrones de crecimiento.

Un código tributario que sea competitivo y neutral promoverá el crecimiento económico y la inversión de manera sostenible, generando suficientes ingresos para financiar los programas de gasto público que considere necesarios el gobierno. Por tanto, la reducción de tipos y la simplificación de normas son dos vectores esenciales para la competitividad fiscal y su mejora entraña un cambio a mejor en las perspectivas de prosperidad de un país.

2. ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD), «Tax and Economic Growth», Economics Department, *Working Paper* n.º 620 (11 de julio de 2008).

Hay muchos factores no relacionados con los impuestos que afectan igualmente al desempeño económico de un país. Sin embargo, **los impuestos juegan un papel importante en la salud de la economía, puesto que tienen un efecto muy importante sobre los incentivos y las decisiones del sector privado.**

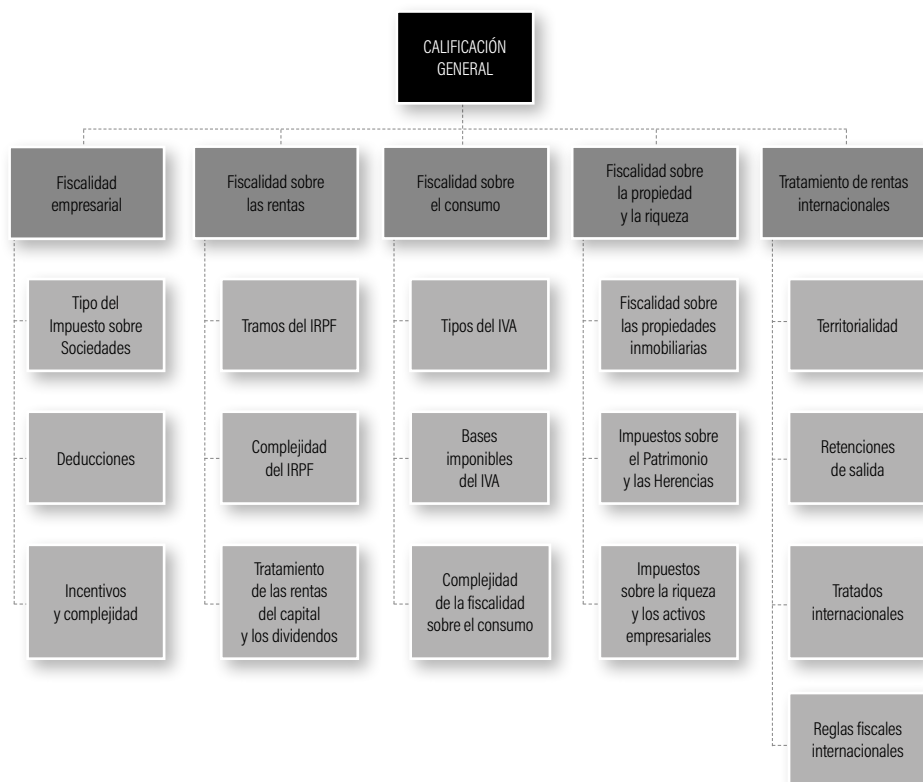
Para evaluar hasta qué punto el sistema tributario de un país es neutral y competitivo, el **Índice de Competitividad Fiscal analiza más de cuarenta variables de política tributaria.** Mediante tales indicadores se mide el nivel de las tasas impositivas en vigor, pero también cómo se estructuran los impuestos. De esta forma, el ICF analiza los impuestos corporativos de un país, así como los impuestos sobre la renta de las personas físicas, los impuestos al consumo, los impuestos a la propiedad y el tratamiento fiscal de las ganancias obtenidas en el extranjero.

El **Índice de Competitividad Fiscal permite comparar, de forma homogénea, los códigos tributarios de los países desarrollados, mediante un análisis internacional que facilita el estudio de los sistemas fiscales desde una perspectiva que trasciende las circunstancias nacionales y eleva el debate al contexto de las economías desarrolladas.** Esta es, por tanto, una herramienta muy útil para enriquecer la discusión sobre el pasado, el presente y el futuro de la política tributaria en España y en el conjunto de la OCDE.

2. METODOLOGÍA

La elaboración del Índice de Competitividad Fiscal incluye el análisis de **más de cuarenta variables de política tributaria agrupadas, a su vez, en distintas categorías: fiscalidad empresarial (Impuesto sobre Sociedades), fiscalidad sobre los ingresos personales (Impuesto sobre la Renta), fiscalidad sobre el consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido), fiscalidad sobre la propiedad y la riqueza (pilar que abarca distintos tributos, como el IBI, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y, por último, una evaluación del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas en el extranjero.**

Como puede verse en el Gráfico 1, **estas cinco categorías se subdividen, al mismo tiempo, en distintas subcategorías que tocan cuestiones varias,** desde los tipos impositivos aplicados hasta las reglas que determinan las bases imponibles. La nota final obtenida por cada país se construye a partir de los resultados que arrojan estas mediciones.

Gráfico 1. Componentes del Índice de Competitividad Fiscal 2021

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

La categoría de **fiscalidad empresarial**, centrada en el Impuesto sobre Sociedades, abarca las siguientes mediciones:

- **Tipo del Impuesto sobre Sociedades** (una variable). Consiste en evaluar cuál es el tipo general aplicado en dicho gravamen.
- **Deducciones** (siete variables). Abarca los créditos fiscales por pérdidas empresariales, las reglas de depreciación (aplicables a maquinaria, suelo o activos intangibles), la normativa aplicada en los inventarios (reglas LIFO, FIFO o de coste medio) y el tratamiento fiscal de la deuda y la capitalización empresarial.
- **Incentivos y complejidad** (seis variables). Estudia el tratamiento fiscal de las patentes, el tratamiento fiscal de la inversión en I+D+i, la existencia o no de tributos específicos a los servicios digitales, la complejidad de la normativa

del Impuesto sobre Sociedades (medida como el tiempo de cumplimiento de los trámites requeridos) y el número de pagos exigidos anualmente por el fisco a las empresas (tanto en Sociedades como en otros tributos).

La categoría de **fiscalidad de los ingresos personales**, centrada en el Impuesto sobre la Renta, comprende las siguientes variables:

- **Tramos del IRPF** (tres variables). Evalúa cuál es el tipo máximo, así como el nivel de renta a partir del cual se aplica tal retención. Además, considera la «cuña fiscal» que supone el IRPF sobre una renta media, comparando salario neto y bruto.
- **Complejidad del IRPF** (dos variables). Estima el número de horas necesario para cumplir los trámites asociados a la declaración y al pago del IRPF. A menor tiempo y mayor simplicidad, mejor puntuación.
- **Tratamiento de las rentas del capital y los dividendos** (dos variables). Con ánimo de favorecer la ausencia de doble tributación, se asigna mayor puntuación cuantos menores sean los tipos de esta clase de tributos.

La categoría de **fiscalidad sobre el consumo**, centrada en el Impuesto sobre el Valor Añadido, estudia los siguientes componentes:

- **Tipos del IVA** (una variable). La adopción de tipos diferenciados rompe con el principio de neutralidad fiscal y añade complejidad al sistema tributario. Además, al crear esquemas con menor recaudación para determinados bienes o servicios, obliga a subir los impuestos al resto de los sectores de actividad. El ICF considera los tramos existentes y puntúa según el tipo de referencia.
- **Bases impositivas del IVA** (dos variables). Estudia si hay o no exenciones para la tributación por IVA y considera, también, cuál es la *brecha* recaudatoria derivada de la existencia de la aplicación de tipos reducidos y exenciones.
- **Complejidad de la fiscalidad sobre el consumo** (una variable). Estima el número de horas necesario para cumplir los trámites asociados a la declaración y al pago del IVA. A menor tiempo y mayor simplicidad, mejor puntuación.

La categoría de **fiscalidad sobre la propiedad y la riqueza**, que comprende diversos tributos, estudia los siguientes elementos:

- **Fiscalidad sobre las propiedades inmobiliarias** (dos variables). Analiza cómo se calcula el IBI (sobre el valor del suelo o del activo) y cuál es el peso de la recaudación total en relación con el *stock* de capital privado de cada país.
- **Impuestos sobre el Patrimonio y las Herencias** (dos variables). Mide la existencia o no de este tipo de tributos y, en caso de su aplicación, jerarquiza el resultado según los tipos aplicados y la recaudación obtenida.

- **Impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales** (cuatro variables). Estudia si hay gravámenes sobre la transferencia de bienes inmuebles propiedad de las empresas, si se cobran tasas a los activos empresariales, si la emisión de títulos accionariales está gravada por el fisco y si se cobran impuestos a las transacciones financieras.

La categoría referida al **tratamiento de rentas internacionales** toca las siguientes cuestiones:

- **Territorialidad** (tres variables). Bajo el principio de territorialidad se pagan impuestos por los ingresos o beneficios logrados dentro del país, dejando exentos aquellos que se obtienen en el extranjero y ya soportan la tributación aplicable en dicho mercado foráneo. Para analizar si los países se acercan o alejan de este principio, se mide el tratamiento fiscal que tienen la repatriación de dividendos y las rentas del capital logradas en el extranjero, así como posibles restricciones en las reglas fiscales de repatriación que afecten a determinados países.
- **Retenciones de salida** (tres variables). Mide si, en el momento de pagar dividendos, intereses o *royalties* a terceros países, las reglas fiscales exigen, primero, algún tipo de impuesto de salida.
- **Tratados internacionales** (una variable). Considera cuántos acuerdos bilaterales o multilaterales suscribe cada país para favorecer fiscalmente la entrada y la salida de flujos de capital.
- **Reglas fiscales internacionales** (dos variables). Alude al tratamiento fiscal de las filiales ubicadas en el extranjero, así como a las deducciones ligadas a operativas foráneas o la aplicación de normas que penalicen a las empresas por desarrollar su actividad en países de menor fiscalidad.

Los resultados recogidos en el **Índice de Competitividad Fiscal** reflejan la **situación fiscal de la OCDE para julio de 2021**. Las fuentes empleadas para recopilar la información tributaria de cada país incluyen las **bases de datos de la OCDE** y del **Fondo Monetario Internacional (FMI)**, así como las guías tributarias de **Bloomberg** («International Tax Resources»), **Deloitte** («International Tax Source»), **EY** («Tax Guides»), **PwC** («Worldwide Tax Summaries Online») y la **Universidad de Oxford** («Oxford University Centre for Business Taxation»).

En la medida en que los criterios y las fuentes empleadas son homogéneos, la metodología del ICF permite establecer comparativas horizontales entre las distintas economías de la OCDE. Además, como los resultados del Índice se expresan en relación con el país mejor puntuado, resulta muy sencillo medir la distancia relativa entre unos sistemas y otros, puesto que, por ejemplo, una *brecha*

de 30 puntos en la calificación recibida implica que el modelo tributario con mejor calificación es un 30% más competitivo que el otro.

3. RESULTADOS DEL ÍNDICE DE COMPETITIVIDAD FISCAL 2021

Por octavo año consecutivo, Estonia figura en cabeza del Índice de Competitividad Fiscal y retiene su posición de liderazgo, gracias al que, sin duda, es el código tributario mejor diseñado de toda la OCDE (ver la Tabla 1 para la clasificación completa). Su puntuación se explica por cuatro aspectos:

- En primer lugar, **su tipo de referencia en el Impuesto sobre Sociedades es del 20%**, por debajo de la media de la OCDE, pero, además, dicho tributo se aplica solamente al reparto de dividendos, de modo que es posible reinvertir beneficios de forma continua sin que tales rentas se vean obligadas a tributar.
- En segundo lugar, **existe un tipo fijo del 20% en el Impuesto sobre la Renta que supone una «tarifa plana» para todos los contribuyentes por encima de un mínimo exento que garantiza la progresividad**, dándose, además, la circunstancia de que los dividendos percibidos por los ciudadanos no están sujetos a pago fiscal alguno, puesto que ya sufren la retención empresarial del 20% mencionada anteriormente.
- En tercer lugar, **sus impuestos sobre la propiedad gravan el valor del suelo donde se levantan los activos inmobiliarios**, en vez de estimar el valor de estos mismos, evitando los elevados niveles de imposición que vemos en otras economías desarrolladas.
- En cuarto lugar, **aplica un sistema de fiscalidad territorial que exime de tributación el 100% de las ganancias obtenidas en el extranjero por las empresas del país**, evitando así un escenario de doble imposición.

Si bien el sistema tributario de Estonia es el más competitivo de la OCDE, también merece la pena subrayar el desempeño de los países con mejor resultado en el ICF. Es el caso de Letonia, Nueva Zelanda, Suiza, Luxemburgo, Lituania, República Checa, Suecia, Australia o Noruega, que completan las diez primeras posiciones de la Tabla.

Letonia, por ejemplo, incorporó recientemente el sistema estonio de fiscalidad empresarial, un patrón que podría repetirse próximamente en otros países. Nueva Zelanda, por su parte, tiene un IRPF relativamente sencillo y también exime de tributar, por partida doble, las rentas del capital, destacando, además, por

el buen diseño de su impuesto sobre los bienes inmuebles y por las bases amplias con las que cobra el IVA.

Suiza es un clásico de las mejores posiciones en este tipo de estudios. En 2021 sigue manteniendo una tasa relativamente baja en el Impuesto sobre Sociedades (pasó del 21,1% en 2020 al 19,7% en 2021), así como impuestos reducidos sobre el consumo y un IRPF que exime parcialmente de tributación las rentas del capital, minimizando la doble tributación. También aparece aquí **Luxemburgo**, cuyas reglas internacionales son muy favorables y cuya forma de cobrar el IVA destaca por su sencillez, con bases amplias y una aplicación general y neutral.

Italia representa el sistema fiscal menos competitivo de la OCDE. Tiene un impuesto sobre el patrimonio sobre los activos financieros y los bienes inmuebles en el extranjero, un impuesto sobre las transacciones financieras y un impuesto sobre sucesiones. El país transalpino también tiene una alta carga de cumplimiento asociada con su sistema fiscal individual. Se estima que las empresas necesitan 169 horas para cumplir con el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Además, el tipo de referencia del IVA cubre menos del 40% del consumo final, revelando *brechas* tanto en la política como en la aplicación.

España aparece en una posición muy preocupante, puesto que ocupa el número 30 del *ranking*, sobre un total de 37 países. Obtenemos una nota de apenas 57,1 puntos, lo que nos sitúa a la altura de mercados como Grecia o Colombia, notorios por la ineficiencia de sus sistemas impositivos.

La calificación que obtiene España es especialmente negativa por la incidencia de un Impuesto sobre Sociedades a todas luces dañino para las empresas y por el efecto de tributos como Patrimonio o Sucesiones, aplicados con mucha más dureza que en otros mercados de la OCDE donde, o bien no existen, o bien implican un esfuerzo fiscal mucho menor.

Tabla 1. Clasificación del Índice de Competitividad Fiscal

Año 2021

País	Ranking Total	Puntuación	Fiscalidad empresarial (ranking)	Fiscalidad personal (ranking)	Fiscalidad del consumo (ranking)	Fiscalidad sobre propiedades, riqueza, herencias... (ranking)	Tratamiento fiscal de las rentas internacionales (ranking)
Estonia	1	100	3	1	9	1	15
Letonia	2	85,1	2	5	27	5	9
Nueva Zelanda	3	81,3	28	6	6	2	22
Suiza	4	78,4	10	15	1	35	2
Luxemburgo	5	76,5	25	20	4	13	5
Lituania	6	76,5	4	7	24	7	23
República Checa	7	75,5	8	4	35	6	12
Suecia	8	72,9	9	18	16	8	14
Australia	9	71,3	29	17	7	4	24
Noruega	10	70,6	11	13	18	15	11
Eslovaquia	11	69,3	19	3	34	3	34
Países Bajos	12	69,2	24	22	14	21	3
Hungría	13	69	6	9	36	17	4
Israel	14	67,6	17	29	12	10	10
Finlandia	15	67,4	7	25	15	19	21
Alemania	16	67,2	27	28	11	11	6
Turquía	17	66,7	26	8	23	22	8
Austria	18	65,7	21	32	13	14	7
Irlanda	19	64,7	5	30	25	18	19

Tabla 1. Clasificación del Índice de Competitividad Fiscal (continuación)

Año 2021

País	Ranking Total	Puntuación	Fiscalidad empresarial (ranking)	Fiscalidad personal (ranking)	Fiscalidad del consumo (ranking)	Fiscalidad sobre propiedades, riqueza, herencias... (ranking)	Tratamiento fiscal de las rentas internacionales (ranking)
Canadá	20	64,6	23	27	8	24	16
Estados Unidos	21	62,4	20	26	5	28	32
Reino Unido	22	61,8	18	23	22	33	1
Bélgica	23	61,6	15	11	30	30	18
Japón	24	61,5	36	21	3	26	27
Eslovenia	25	61,3	12	14	31	25	20
Corea del Sur	26	60,6	33	24	2	32	33
Chile	27	58,2	1	35	29	12	37
Dinamarca	28	57,9	16	34	17	16	30
Grecia	29	57,5	22	10	32	29	25
España	30	57,1	32	19	10	36	17
Colombia	31	55	37	2	20	23	35
Islandia	32	53,7	13	36	19	27	31
México	33	52,5	31	16	26	9	36
Portugal	34	49	35	31	33	20	28
Francia	35	48,7	34	37	21	34	13
Polonia	36	45,7	14	12	37	31	29
Italia	37	44,6	30	33	28	37	26

Fuente: Elaboración propia del IEF a partir de los datos de la Tax Foundation.

4. LA POLÍTICA FISCAL ESPAÑOLA, A CONTRACORRIENTE

En toda la OCDE se han aprobado cambios tributarios de diverso signo como respuesta a la pandemia de coronavirus. La mayoría de estas decisiones pretendían **estimular la economía**, bajando el peso de los impuestos para combatir la recesión asociada a las restricciones adoptadas para hacer frente a la situación sanitaria.

Austria ha implementado un programa de depreciación acelerada para las inversiones en maquinaria o edificios. En **Bélgica** o en **Chile** también se modificaron las reglas de depreciación del Impuesto sobre Sociedades, para permitir una amortización más o menos automática y así reducir la carga fiscal presente de las empresas. Además, el país hispanoamericano también redujo temporalmente su Impuesto sobre Sociedades, fijándolo en el 10%.

Colombia, por su parte, está reduciendo progresivamente su elevado Impuesto sobre Sociedades, que alcanzaba el 32% en 2020, pero cayó al 31% en 2021 y bajará, nuevamente, al 30% en 2022. Al mismo tiempo, se han ampliado algunas deducciones por inversiones en I+D+i, lo que puede aliviar la carga de ciertas empresas, pero también supone una mayor complejidad normativa. Esto último, igualmente, ha sucedido recientemente en **Dinamarca**, que, por otro lado, no hizo cambios de calado en su normativa fiscal durante 2021.

En la **República Checa** se introdujo un mecanismo que permite descontar sus pérdidas operativas en los pagos del Impuesto sobre Sociedades, para tomar en consideración la caída de facturación y beneficio provocada por la pandemia. **Finlandia**, por su parte, duplicó la tasa de depreciación aplicable a las inversiones en nueva maquinaria, pasando del 25% al 50% para el periodo 2021-2023. **Islandia** centró sus revisiones en el tratamiento de las inversiones en I+D+i.

Las dos locomotoras de la economía europea han hecho cambios puntuales, pero orientados a reducir la presión fiscal. **Alemania** implementó nuevas reglas de depreciación acelerada para la compra de maquinaria e introdujo créditos fiscales a la I+D+i, dos mejoras a las que habría que sumar la reducción del IVA en sectores más afectados por la pandemia como, por ejemplo, la hostelería. **Francia** está en el proceso de reducir su Impuesto sobre Sociedades mediante las rebajas aplicadas en 2020 y 2021 y las reducciones planteadas para 2022. De momento, el tipo exigido sobre los beneficios empresariales ha pasado del 32%, en 2020, al 28,4% en 2021, a la espera de una nueva reducción en 2022.

Grecia sigue inmersa en una reforma fiscal que, a lo largo de 2021, ha supuesto la rebaja del Impuesto sobre Sociedades (del 24% al 22%) y la mejora del

tratamiento fiscal de la I+D+i. Además, hubo una reducción en el tramo superior del IRPF. De mayor calado fueron las modificaciones introducidas en **Israel**, donde se han agilizado significativamente los procesos y la burocracia ligada al pago de impuestos, de acuerdo con los informes especializados de PwC. Por ejemplo, las empresas han visto cómo los trámites necesarios para liquidar los impuestos sobre el trabajo se han reducido de doce a una única instancia. Todo esto ha favorecido que Israel suba del puesto 27 al número 14 de la Tabla. **Corea del Sur y Lituania** también aprobaron este tipo de mejoras en 2021, reduciendo el tiempo promedio que dedican las empresas a cumplir con Hacienda, aunque, en ambos casos, se retocaron al alza ciertos aspectos de la fiscalidad de las rentas altas. En cambio, los **Países Bajos** redujeron en dos puntos el tipo máximo del IRPF.

Nueva Zelanda, que destaca como uno de los países con mayor competitividad fiscal, implementó una provisión para compensar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades las pérdidas de facturación provocadas por el coronavirus. Además, introdujo nuevas reglas de depreciación para los edificios comerciales o industriales. **Noruega**, otro miembro de la OCDE con buen resultado en el ICF, elevó su tasa de depreciación para la compra de maquinaria, pasando del 20% al 30%.

Eslovaquia amplió las bonificaciones fiscales aplicables por inversión en I+D+i y derogó un impuesto específico que cobraba a la banca. **Suecia** redujo el Impuesto sobre Sociedades del 21,4% al 20,6%, y también mejoró el tratamiento fiscal de la I+D+i. Además, el tipo máximo del IRPF se redujo en cinco puntos porcentuales.

El **Reino Unido** aprobó diferentes cambios en las reglas de depreciación del Impuesto sobre Sociedades, introduciendo un calendario con nuevas modificaciones previstas para 2022 y 2023, incluido un aumento del tipo general, que pasará al 25%, y unas reglas de depreciación más generosas. **Turquía** ha actuado de forma similar y, desde 2021, su Impuesto sobre Sociedades tiene un tipo general del 25%, lo que supone tres puntos porcentuales más que en 2020. Además, el tramo superior del IRPF ha crecido del 35% al 40%. Esto explica que su resultado en el ICF haya empeorado notablemente, pasando del puesto 10 al número 17 del *ranking*.

La evidencia internacional es abrumadoramente clara. **En 2020 y 2021 la inmensa mayoría de las economías desarrolladas han congelado gran parte de sus figuras fiscales y mejorado puntualmente algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades**, principalmente el tratamiento de inversiones en I+D+i o las reglas de depreciación aplicadas a la compra de suelo, maquinaria, etc.

Esto significa que **España, con sus continuas subidas de impuestos, está nadando a contracorriente en las aguas de la economía internacional**. Esto es especialmente grave si, además, tenemos en cuenta que la caída del PIB español en

2020, estimada en el 10,8%, fue más de dos veces superior al desplome observado en el conjunto de la OCDE, donde la producción se redujo un 4,9%.

En lo que va de este año 2021 se han aprobado más de diez **revisiones al alza de la presión fiscal**:

- **El IRPF de las rentas del trabajo se ha visto incrementado hasta el 47% en el caso de los contribuyentes con ingresos de más de 300.000 euros.** Considerando los distintos tramos autonómicos vemos, por ejemplo, que las rentas altas de la Comunidad Valenciana ya lidian con un tipo del 54% en el IRPF.
- **En las rentas del ahorro el IRPF incorpora también un nuevo tramo, del 26%, que se aplicará a ganancias de más de 200.000 euros anuales.** Al respecto, hay que recordar que los informes de Eurostat sitúan repetidamente a España como uno de los países que más impuestos obtiene del ahorro de sus contribuyentes.
- **Se ha aprobado una agresiva reducción de la desgravación por aportaciones a planes de pensiones, pasando de 8.000 a 2.000 euros anuales.** Esto no solo endurece el tratamiento fiscal del ahorro, sino que también redundará en una subida del IRPF.
- **Se ha creado un nuevo impuesto dirigido a penalizar el uso de determinados plásticos,** valorado en 0,45 euros por cada kilo de este material.
- **En el Impuesto sobre el Patrimonio se ha modificado el tramo de referencia,** que exige un pago de hasta el 3,5% del valor de los activos en manos de los contribuyentes afectados.
- **Se ha limitado del 100% al 95% la exención aplicada a la repatriación de plusvalías y dividendos obtenidos por filiales empresariales que operan en otros países.** Traer a España los beneficios conseguidos en otros mercados supondrá, pues, un pago adicional a nuestra Agencia Tributaria, pese a haber cumplido con las obligaciones fiscales de rigor en los países donde se han generado tales ingresos.
- **El impuesto aplicado sobre las primas de seguros ha subido del 6% al 8%,** afectando a las pólizas de coches y hogares o a los seguros de vida. El sector asegurador estima que alrededor del 95% de las familias se han visto perjudicadas por esta subida impositiva.
- **El Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado a las bebidas azucaradas y edulcoradas se ha incrementado del 10% al 21%.**
- **También ha entrado en vigor la llamada *tasa Google*, un nuevo impuesto aplicado sobre determinados servicios digitales** que ya ha generado un

encarecimiento de tarifas de alrededor de un 3% para las empresas que lleguen a sus clientes a través de plataformas como Amazon o Google.

- **Se ha aprobado un impuesto sobre determinadas transacciones financieras** (la llamada *tasa Tobin*). En el primer semestre del año, los ingresos obtenidos por esta vía apenas alcanzaron el 18% del monto presupuestado para todo el año (150 millones frente a una estimación, para el conjunto del ejercicio, de 850 millones).
- **Ha quedado aprobada una modificación del impuesto de matriculación** que encarecerá una media de 800 euros la adquisición de nuevos vehículos. Entrará en vigor en 2022, un año después de lo previsto inicialmente.

Además de las subidas explícitas de impuestos que están aplicándose desde comienzos de 2021, **también se han aprobado diversos cambios normativos que, en la práctica, encierran nuevas medidas de aumento de la recaudación.** Por ejemplo, los «pactos sucesorios» han sido modificados con el objetivo de generar la obligación de que tributen en el Impuesto sobre la Renta y no solo en el de Sucesiones y Donaciones. Por otro lado, también se ha aprobado que, en adelante, el valor de mercado sirva como criterio de valoración de los inmuebles transferidos, lo que tendrá un impacto significativo en varios tributos, como el de Transmisiones Patrimoniales, el de Sucesiones y Donaciones o el de Patrimonio. Aunque el impacto de estos cambios será más evidente cuando dispongamos de los datos de recaudación, **el consenso entre los asesores fiscales es que estas medidas, incluidas en la Ley 11/2021, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, tendrán el efecto práctico de aumentar la recaudación.**

Estos desarrollos ignoran el contexto internacional y convierten a España en una de las pocas economías desarrolladas que pretende combatir la crisis del coronavirus con una cascada de subidas impositivas.

5. LOS IMPUESTOS, ANTES Y DESPUÉS DE LA PANDEMIA DE CORONAVIRUS

Como puede verse en la Tabla 2, la posición de España en el Índice de Competitividad Fiscal está deteriorándose con fuerza. Si en 2019 y 2020 apenas alcanzábamos el puesto 26 del *ranking*, en 2021 nos tenemos que conformar con el número 30 de la lista. Realizar un análisis de la posición obtenida en el ICF es especialmente relevante porque nos muestra si estamos mejor o peor que la OCDE, si nos situamos cerca de los países de referencia o de los que tienen un peor sistema fiscal, etc.

Tabla 2. Clasificación obtenida en los Índices de Competitividad Fiscal

Años 2019, 2020 y 2021

País	<i>Ranking ICF 2019</i>	<i>Ranking ICF 2020</i>	<i>Ranking ICF 2021</i>
Alemania	16	15	16
Australia	9	9	9
Austria	13	16	18
Bélgica	23	19	23
Canadá	18	18	20
Chile	35	32	27
Colombia	30	31	31
Corea del Sur	24	25	26
Dinamarca	28	28	28
Eslovaquia	14	14	11
Eslovenia	25	24	25
España	26	26	30
Estados Unidos	22	21	21
Estonia	1	1	1
Finlandia	17	17	15
Francia	37	35	35
Grecia	31	29	29
Hungría	15	13	13
Irlanda	19	20	19
Islandia	29	30	32
Israel	27	27	14
Italia	36	37	37
Japón	20	23	24
Letonia	3	2	2
Lituania	6	6	6
Luxemburgo	5	5	5
México	32	33	33
Noruega	11	11	10
Nueva Zelanda	2	3	3
Países Bajos	10	12	12

Tabla 2. Clasificación obtenida en los Índices de Competitividad Fiscal (continuación)
Años 2019, 2020 y 2021

País	Ranking ICF 2019	Ranking ICF 2020	Ranking ICF 2021
Polonia	33	36	36
Portugal	34	34	34
Reino Unido	21	22	22
República Checa	8	7	7
Suecia	7	8	8
Suiza	4	4	4
Turquía	12	10	17

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

Algo parecido ocurre con la **puntuación recibida en el Índice de Competitividad Fiscal** (Tabla 3). Puesto que Estonia ha sido la economía líder en las ediciones de 2019, 2020 y 2021, su nota de 100 puntos nos permite evaluar la distancia relativa entre dicho paradigma fiscal y los sistemas de los demás países.

En el caso de España, por ejemplo, vemos que **el resultado de 2021, con apenas 57,1 puntos, nos deja prácticamente un 43% por debajo del sistema fiscal más competitivo de la OCDE**. Tal *brecha* ha ido a más durante el último año, ya que España, al menos, rebasaba el umbral de los 60 puntos en los informes de 2019 y 2020.

Tabla 3. Puntuación obtenida en los Índices de Competitividad Fiscal
Años 2019, 2020 y 2021

País	Puntuación ICF 2019	Puntuación ICF 2020	Puntuación ICF 2021
Alemania	67,5	67,5	67,2
Australia	71,8	71,9	71,3
Austria	68,4	66,8	65,7
Bélgica	61,8	65	61,6
Canadá	65,1	65,4	64,6
Chile	46,9	52,6	58,2
Colombia	54,4	55,3	55
Corea del Sur	61,3	60,5	60,6
Dinamarca	58,7	58,3	57,9

Tabla 3. Puntuación obtenida en los Índices de Competitividad Fiscal (continuación)

Años 2019, 2020 y 2021

País	Puntuación ICF 2019	Puntuación ICF 2020	Puntuación ICF 2021
Eslovaquia	67,9	67,9	69,3
Eslovenia	60,8	61,5	61,3
España	60	60,3	57,1
Estados Unidos	62,7	62,8	62,4
Estonia	100	100	100
Finlandia	67,2	66,8	67,4
Francia	44,3	46,2	48,7
Grecia	54,3	57,2	57,5
Hungría	67,6	68,7	69
Irlanda	64,9	64,6	64,7
Islandia	56,1	55,3	53,7
Israel	59,2	60	67,6
Italia	46,8	44,8	44,6
Japón	64,6	61,6	61,5
Letonia	83,1	84,2	85,1
Lituania	76,9	76	76,5
Luxemburgo	77,2	77,5	76,5
México	53,2	52,5	52,5
Noruega	69,8	69,9	70,6
Nueva Zelanda	83,6	83,2	81,3
Países Bajos	70,3	69	69,2
Polonia	51,3	45,3	45,7
Portugal	47,3	49	49
Reino Unido	63,3	62,1	61,8
República Checa	71,9	75,3	75,5
Suecia	72,3	72	72,9
Suiza	79,2	78,1	78,4
Turquía	69,7	70,3	66,7

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

6. FISCALIDAD EMPRESARIAL EN ESPAÑA Y EN LA OCDE

En la primera categoría del informe, dedicada al **Impuesto sobre Sociedades**, podemos ver que España aparece relegada al **número 32** del *ranking*, con un resultado de **46,8 puntos**. Apenas recibimos **43,1 puntos** en lo relativo al **tipo general**, mientras que el marco de **deducciones** en vigor obtiene una calificación aún menor, de **34,8 puntos**. Ambos resultados nos relegan a los **puestos 21 y 28 de estas subcategorías**. Por otro lado, en lo referido a los **incentivos y complejidad del tributo**, estamos en el **puesto 34** de la lista, con **47,6 puntos** (Tabla 4).

El resultado de España en esta categoría solamente lo empeoran Corea del Sur, Francia, Portugal, Japón y Colombia. **Somos, por tanto, el sexto país de la OCDE con menos competitividad fiscal en lo referido al Impuesto sobre Sociedades** (Gráfico 2). Además, la calificación obtenida por España (**46,8 puntos**) se sitúa claramente lejos del **promedio de la OCDE (61,1 puntos)**, con una *brecha* de más de 14 puntos.

Tabla 4. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre Sociedades
Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tipo general (ranking)	Tipo general (puntuación)	Deducciones (ranking)	Deducciones (puntuación)	Incentivos y complejidad (ranking)	Incentivos y complejidad (puntuación)
Chile	1	100	2	96,4	3	68,1	11	75,8
Letonia	2	99,6	10	60,9	1	100	2	95,9
Estonia	3	99,1	10	60,9	1	100	3	94,4
Lituania	4	83,4	4	78,6	4	61,9	22	63,5
Irlanda	5	79,5	3	87,5	23	37,3	18	68,3
Hungría	6	75,4	1	100	35	27,8	36	45,3
Finlandia	7	72,5	10	60,9	31	33,3	1	100
República Checa	8	71,1	5	64,4	20	39,5	10	80,5
Suecia	9	70,9	14	58,7	18	41,6	6	87,5
Suiza	10	67,8	9	61,9	11	46,4	21	64,9
Noruega	11	66,6	16	53,7	26	35,5	4	90,9
Eslovenia	12	66,4	5	64,4	22	38,4	20	66,8
Islandia	13	65,6	10	60,9	21	39,3	14	69,5
Polonia	14	65,1	5	64,4	14	44,5	28	54,4
Bélgica	15	63,8	21	43,1	5	59,3	16	68,9
Dinamarca	16	61,1	16	53,7	29	34,5	12	74,6
Israel	17	59	19	50,2	16	43,4	23	62,1
Reino Unido	18	58,9	5	64,4	33	29,2	27	55,3
Eslovaquia	19	58,6	15	57,3	19	39,8	30	52,8

Tabla 4. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre Sociedades (continuación)

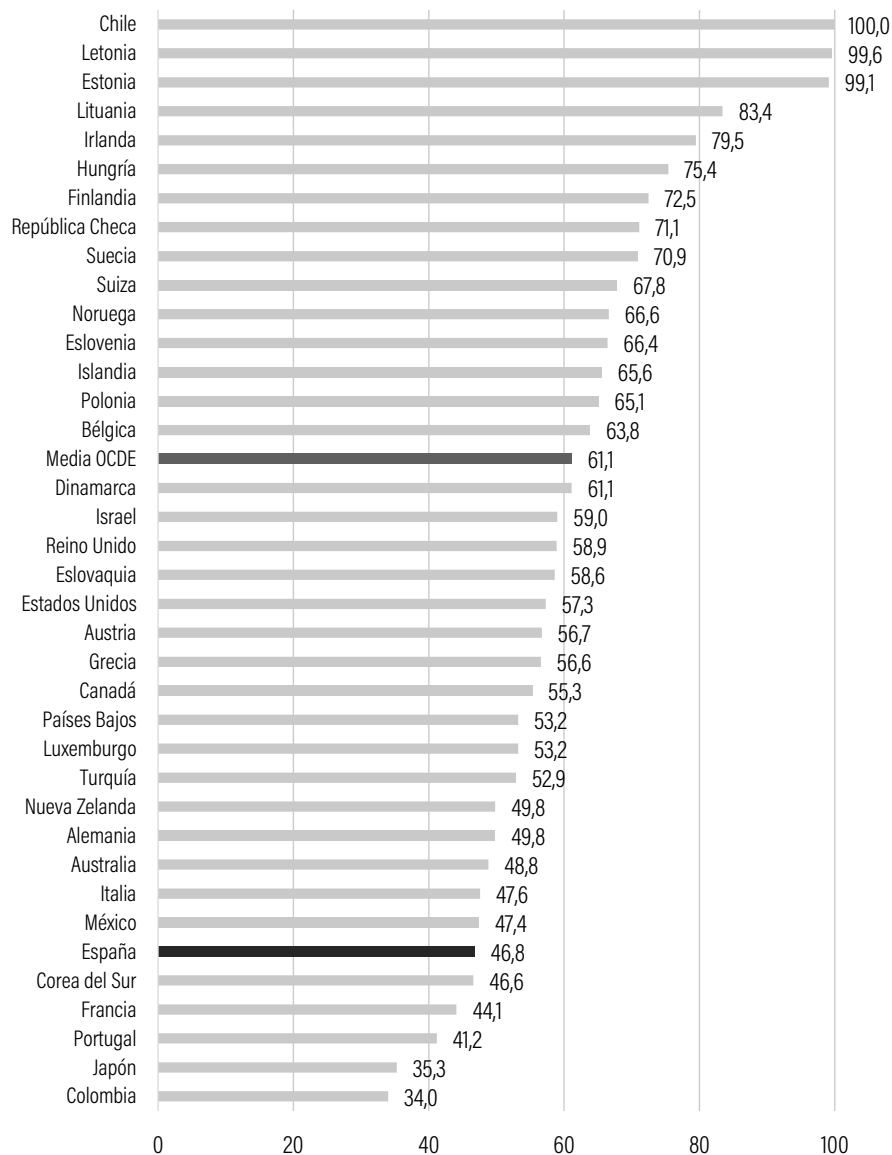
Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tipo general (<i>ranking</i>)	Tipo general (puntuación)	Deducciones (<i>ranking</i>)	Deducciones (puntuación)	Incentivos y complejidad (<i>ranking</i>)	Incentivos y complejidad (puntuación)
Estados Unidos	20	57,3	26	40,4	8	47,6	15	68,9
Austria	21	56,7	21	43,1	7	49,3	24	59,6
Grecia	22	56,6	16	53,7	34	28,5	17	68,4
Canadá	23	55,3	27	39	30	34	7	83,6
Países Bajos	24	53,2	21	43,1	27	34,9	19	68,2
Luxemburgo	25	53,2	20	43,3	12	45,3	29	53,6
Turquía	26	52,9	21	43,1	17	41,6	25	58,1
Alemania	27	49,8	33	25,5	10	46,7	13	73
Nueva Zelanda	28	49,8	30	32,4	37	26,7	5	87,7
Australia	29	48,8	34	25,3	24	37,2	8	83,4
Italia	30	47,6	29	33,1	6	58,3	37	36,4
México	31	47,4	34	25,3	25	35,9	9	80,6
España	32	46,8	21	43,1	28	34,8	34	47,6
Corea del Sur	33	46,6	28	34,2	15	44,4	33	50,3
Francia	34	44,1	31	30,9	13	44,9	35	47,2
Portugal	35	41,2	37	19,9	9	46,9	26	55,5
Japón	36	35,3	32	26,2	36	27,4	32	51,5
Colombia	37	34	36	21,7	32	29,5	31	52,5

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

Gráfico 2. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre Sociedades

Año 2021

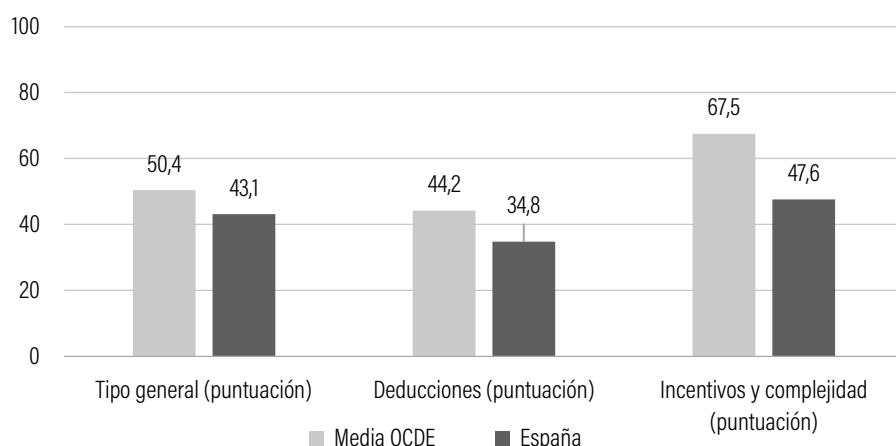


Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

La pandemia de coronavirus ha tenido un efecto devastador sobre la actividad empresarial de numerosos sectores. Esto se ha traducido, a su vez, en un claro retroceso del empleo, solo amortiguado por medio de mecanismos de flexibilidad como los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo (ERTE).

Por tanto, **mejorar el tratamiento fiscal que afronta el sector productivo español debe ser un objetivo prioritario**, habida cuenta de que nuestro Impuesto sobre Sociedades se compara, de forma negativa, con la OCDE tanto en lo relativo al tipo de referencia como en sus deducciones o en lo tocante a sus incentivos y complejidad (Gráfico 3). En este sentido, es necesario un cambio de rumbo que reoriente la política económica aplicada en los últimos años y haga de la mejora de la fiscalidad empresarial una cuestión de primer orden.

Gráfico 3. La desventaja en clave competitiva de la fiscalidad empresarial española



Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

Precisamente porque necesitamos facilitar la creación empleo, acelerar la recuperación y salir lo antes posible de la grave crisis económica asociada al coronavirus, **España debe plantearse, como objetivo de país, el reto de convertirse en una de las economías de la OCDE donde la fiscalidad sea más favorable a los empleadores, facilitando la inversión, la creación de empleo y la generación de riqueza por medio de un tratamiento impositivo más eficiente y menos punitivo con la actividad mercantil.**

7. LA TRIBUTACIÓN DEL PATRIMONIO Y LAS HERENCIAS EN ESPAÑA Y EN LA OCDE

En los últimos años ha ido a más el debate sobre la fiscalidad aplicada sobre el patrimonio y las herencias. Cada vez son más las voces que subrayan la falta de competitividad que arroja el sistema tributario español por este flanco, puesto que **somos el único país que aplica conjuntamente un Impuesto sobre el Patrimonio y un Impuesto de Sucesiones y Donaciones**, toda una «muerte cruzada» en clave fiscal que golpea sobremanera el ahorro, con las consiguientes distorsiones en campos como la inversión, el crecimiento o el empleo³.

De hecho, si analizamos los distintos códigos tributarios aplicados en la Unión Europea, vemos que **España se ha quedado sola aplicando el gravamen sobre la riqueza de sus contribuyentes**. Por otro lado, los tipos aplicados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones figuran entre los más altos de la OCDE.

El Índice de Competitividad Fiscal 2021 pone de manifiesto que **España es uno de los países con menor competitividad fiscal en la categoría dedicada a la fiscalidad del ahorro, las propiedades y la riqueza**. Figuramos en el **puesto 36** de la Tabla, solo por delante de Italia, con una nota de apenas **36,4 puntos**.

Si analizamos la fiscalidad de las **propiedades inmobiliarias** vemos que nuestro país aparece en el **número 22** de la lista, con una nota de **62,9 puntos**. En lo referido a la **fiscalidad aplicada específicamente sobre el patrimonio y las herencias**, España ocupa el **puesto 36** del *ranking*, con un magro resultado de **27,8 puntos**. Por último, la medición dedicada a los **impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales** nos relega el **número 32**, con **46,3 puntos**.

Por lo tanto, **el análisis internacional comparado muestra la desventaja que presenta España en lo tocante a la fiscalidad del ahorro, el patrimonio, las propiedades y las herencias**. En todos estos frentes, **las reglas impositivas en vigor figuran entre las más desfavorables de todo el mundo desarrollado**, lo que, en última instancia, supone un duro golpe para el crecimiento, la prosperidad y el bienestar socioeconómico (Tabla 5).

3. Sobre este asunto se recomienda consultar el informe preparado por el IEE, para CEIM, que aborda la cuestión de la tributación del ahorro y la riqueza en España y sus comunidades autónomas. Ver INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, «La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional», Confederación Empresarial de Madrid-CEIM (2020).

Tabla 5. Índice de Competitividad Fiscal. Propiedades, Patrimonio y Herencias

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Fiscalidad de las propiedades inmobiliarias (ranking)	Fiscalidad de las propiedades inmobiliarias (puntuación)	Impuestos sobre el patrimonio y las herencias (ranking)	Impuestos sobre el patrimonio y las herencias (puntuación)	Impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales (ranking)	Impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales (puntuación)
Estonia	1	100	1	100	1	100	1	100
Nueva Zelanda	2	87,4	10	71,6	1	100	1	100
Eslovaquia	3	87,1	12	70,9	1	100	1	100
Australia	4	80,2	2	82,9	1	100	14	65,2
Letonia	5	78	18	65,9	1	100	8	80,5
República Checa	6	76,9	5	74,5	10	70	1	100
Lituania	7	75,5	11	71,3	10	70	1	100
Suecia	8	73,7	15	68,2	1	100	14	65,2
México	9	70	6	74,4	10	70	8	80,5
Israel	10	69,2	29	46	1	100	8	80,5
Alemania	11	68,8	8	71,7	10	70	8	80,5
Chile	12	67,7	19	65,8	10	70	6	84,7
Luxemburgo	13	65,2	3	75,5	10	70	14	65,2
Austria	14	64,8	27	48,1	1	100	14	65,2
Noruega	15	64,1	9	71,6	31	57,9	8	80,5
Dinamarca	16	62,9	24	58,3	10	70	8	80,5
Hungría	17	62,7	13	70	10	70	14	65,2
Irlanda	18	61,6	14	68,2	10	70	23	64,1
Finlandia	19	61,4	16	67,9	10	70	23	64,1

Tabla 5. Índice de Competitividad Fiscal. Propiedades, Patrimonio y Herencias (continuación)

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Fiscalidad de las propiedades inmobiliarias (ranking)	Fiscalidad de las propiedades inmobiliarias (puntuación)	Impuestos sobre el patrimonio y las herencias (ranking)	Impuestos sobre el patrimonio y las herencias (puntuación)	Impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales (ranking)	Impuestos sobre la riqueza y los activos empresariales (puntuación)
Portugal	20	61	17	66,2	10	70	14	65,2
Países Bajos	21	60,1	21	64	10	70	14	65,2
Turquía	22	58	7	74,3	10	70	32	46,3
Colombia	23	55,1	20	64,3	31	57,9	23	64,1
Canadá	24	54	33	37,9	1	100	29	47,3
Eslovenia	25	51,1	31	43,7	10	70	14	65,2
Japón	26	50,1	25	55,6	10	70	29	47,3
Islandia	27	49,5	37	24,6	10	70	6	84,7
Estados Unidos	28	47,2	35	35	10	70	14	65,2
Grecia	29	45,8	30	45,9	10	70	29	47,3
Bélgica	30	45,2	23	62,1	33	48,9	26	48,8
Polonia	31	43,8	26	54,3	10	70	36	31
Corea del Sur	32	43	32	40,5	10	70	32	46,3
Reino Unido	33	38,9	36	29,2	10	70	26	48,8
Francia	34	38,4	28	46,7	33	48,9	26	48,8
Suiza	35	36,4	4	75	36	27,8	36	31
España	36	36,4	22	62,9	36	27,8	32	46,3
Italia	37	32,7	34	35,8	33	48,9	32	46,3

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

8. OTRAS VARIABLES DE COMPETITIVIDAD FISCAL

Si atendemos a la calificación correspondiente al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, podemos ver que España figura en el **puesto 19** de esta categoría, con un resultado general de **61,3 puntos**. La **nota media de la OCDE** en esta categoría es de **63,6 puntos**, de modo que el resultado del IRPF español también revela una posición de desventaja en relación con la competitividad fiscal media observada en las economías desarrolladas (Tabla 6).

Entrando a evaluar la nota recibida por España, vemos que la calificación asignada a los **tramos del IRPF** es de **62,6 puntos** (puesto 11), mientras que la medición de la **complejidad del tributo** recibe **74,4 puntos** (puesto 21) y el estudio del **tratamiento de las rentas del capital y los dividendos** obtiene **56,3 puntos** (puesto 21).

Si nos fijamos en el **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** y la **tributación del consumo**, la calificación que recibe España es de **74,5 puntos**, lo que nos sitúa en el **número 10** del *ranking*, mejorando la **nota media de la OCDE**, de **69,2 puntos**. Obtenemos **44,9 puntos** (puesto 20) en el análisis de los **tipos aplicados**; **65,1 puntos** (puesto 17) en lo referido a las **bases imponibles** y **90,9 puntos** (puesto 8) en lo tocante a la **complejidad de la fiscalidad del consumo**. Para apuntalar este resultado razonablemente satisfactorio, parece sensato plantear mejoras como la **reducción de tipos** (por ejemplo, con una tarifa plana que fusione los tres niveles actuales), el **ensanchamiento definitivo de las bases imponibles** (que, a su vez, permite aplicar tipos más bajos) o el **replanteamiento de las complejidades** que siguen existiendo en la normativa del tributo (Tabla 7).

Tabla 6. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tramos IRPF (<i>ranking</i>)	Tramos IRPF (puntuación)	Complejidad IRPF (<i>ranking</i>)	Complejidad IRPF (puntuación)	Tratamiento de las rentas del capital y los dividendos (<i>ranking</i>)	Tratamiento de las rentas del capital y los dividendos (puntuación)
Estonia	1	100	4	85,4	2	98,8	5	88,3
Colombia	2	97	1	100	29	68,5	2	977
Eslovaquia	3	95,9	5	80,3	12	82,6	1	100
República Checa	4	93,2	3	93,6	22	73	3	91,9
Letonia	5	86,1	7	79,3	20	75,9	5	88,3
Nueva Zelanda	6	83,1	10	65,7	17	78,9	4	91,6
Lituania	7	81	8	67,3	3	93	15	73,1
Turquía	8	77,3	14	58,1	16	79,2	8	86,8
Hungría	9	74,9	2	97,3	35	46,6	13	77,8
Grecia	10	73,9	32	39,8	6	88,5	7	87,9
Bélgica	11	73,7	20	54,8	8	86	14	76,7
Polonia	12	70,4	6	79,6	30	62,6	16	70
Noruega	13	69,9	9	67	1	100	32	45,2
Eslovenia	14	69,7	15	57,6	24	72,2	12	79,2
Suiza	15	67,5	16	57,5	31	62,2	10	84,5
México	16	66,5	35	34,3	7	86,5	11	80,3
Australia	17	63,3	26	51,8	9	84,6	20	60,4
Suecia	18	63	19	56,6	4	92,2	29	48,5
España	19	61,3	11	62,6	21	74,4	21	56,3

Tabla 6. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (continuación)
Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tramos IRPF (ranking)	Tramos IRPF (puntuación)	Complejidad IRPF (ranking)	Complejidad IRPF (puntuación)	Tratamiento de las rentas del capital y los dividendos (ranking)	Tratamiento de las rentas del capital y los dividendos (puntuación)
Luxemburgo	20	59,3	23	52,8	34	48	9	85,8
Japón	21	57,4	30	46,4	28	69,9	17	67,4
Países Bajos	22	57,1	25	52,1	13	81,8	26	50,7
Reino Unido	23	56,1	22	53,3	15	79,7	28	49,7
Corea del Sur	24	55,2	31	45,9	26	71,1	19	62,5
Finlandia	25	54,1	21	54,8	18	78,2	31	45,9
Estados Unidos	26	52,7	24	52,2	23	72,8	27	50,6
Canadá	27	50,5	29	46,6	11	82,7	33	42,1
Alemania	28	50,5	12	59,4	33	55,9	23	55,6
Israel	29	49,1	33	37	10	83,3	30	47,3
Irlanda	30	47,1	27	50,8	5	90,5	37	24,4
Portugal	31	46	34	36,2	24	72,2	25	52,4
Austria	32	45,1	37	27,4	19	77,5	24	53,4
Italia	33	43,6	17	57,3	36	42,9	21	56,3
Dinamarca	34	43	28	50,6	14	81,5	36	25,1
Chile	35	40,7	18	56,7	32	59,4	35	35,7
Islandia	36	40,2	13	58,4	37	26,2	18	64,1
Francia	37	37,8	36	32,5	26	71,1	34	40,7

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

Tabla 7. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre el Valor Añadido

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tipos del IVA (<i>ranking</i>)	Tipos del IVA (puntuación)	Bases imponibles del IVA (<i>ranking</i>)	Bases imponibles del IVA (puntuación)	Complejidad de la fiscalidad del consumo (<i>ranking</i>)	Complejidad de la fiscalidad del consumo (puntuación)
Suiza	1	100	2	98,8	18	61,2	1	100
Corea del Sur	2	99	3	89,5	5	78,7	3	94,5
Japón	3	94,5	3	89,5	15	65,5	4	94
Luxemburgo	4	92,4	9	61,1	2	97,4	5	92,9
Estados Unidos	5	92,3	1	100	24	54,8	12	87,4
Nueva Zelanda	6	90,4	7	69,2	1	100	21	80,4
Australia	7	82,4	3	89,5	29	50,5	22	78,8
Canadá	8	81,5	6	79,7	19	60,3	22	78,8
Estonia	9	80,3	15	48,9	10	69	2	97
España	10	74,5	20	44,9	17	65,1	8	90,9
Alemania	11	74,4	12	53	13	67,5	19	82,4
Israel	12	74,4	9	61,1	9	73,1	24	71,8
Austria	13	74	15	48,9	16	65,5	14	86,4
Países Bajos	14	73,4	20	44,9	12	68,1	13	86,9
Finlandia	15	72,7	31	32,7	8	74	6	91,9
Suecia	16	69,6	34	28,6	6	78,6	15	85,9
Dinamarca	17	68,9	34	28,6	4	79,6	16	83,9
Noruega	18	67,8	34	28,6	7	76,1	16	83,9
Islandia	19	67	31	32,7	11	68,2	16	83,9

Tabla 7. Índice de Competitividad Fiscal. Impuesto sobre el Valor Añadido (continuación)

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Tipos del IVA (<i>ranking</i>)	Tipos del IVA (puntuación)	Bases imponibles del IVA (<i>ranking</i>)	Bases imponibles del IVA (puntuación)	Complejidad de la fiscalidad del consumo (<i>ranking</i>)	Complejidad de la fiscalidad del consumo (puntuación)
Colombia	20	65,1	12	53	20	59,8	28	68,3
Francia	21	64,9	15	48,9	35	33,6	11	88,4
Reino Unido	22	64,3	15	48,9	37	26,8	7	91,4
Turquía	23	64,1	11	57	25	54,7	29	66,2
Lituania	24	62,7	20	44,9	32	41,2	19	82,4
Irlanda	25	62,6	28	36,8	33	40,5	9	89,4
México	26	61,3	8	65,1	26	54,5	34	53,6
Letonia	27	60,6	20	44,9	27	52,4	25	70,8
Italia	28	59,8	26	40,8	36	27,3	10	88,9
Chile	29	59,7	12	53	3	83,6	36	41,8
Bélgica	30	59,6	20	44,9	22	56,3	29	66,2
Eslovenia	31	57,2	26	40,8	30	49,3	26	69,3
Grecia	32	56,8	31	32,7	21	58,7	26	69,3
Portugal	33	55,8	28	36,8	14	66,5	32	58,7
Eslovaquia	34	54,5	15	48,9	31	42	31	61,7
República Checa	35	52,6	20	44,9	23	55,2	35	52,6
Hungría	36	43,1	37	20,5	28	52,3	33	55,7
Polonia	37	25,5	28	36,8	34	34,7	37	17,4

Fuente: Elaboración propia del IEE a partir de los datos de la Tax Foundation.

La última categoría del Índice de Competitividad Fiscal es la referida al **tratamiento de las rentas internacionales**. Esta variable es especialmente relevante en el caso de España, donde, durante el año en curso, **se ha eliminado la exención de tributación que se aplicaba a los beneficios obtenidos en otros países, limitando su deducción del 100% al 95%**. Tal medida supone, en la práctica, **un impuesto a la actividad internacional de las empresas**, que, de repente, se ven obligadas a pagar impuestos en España no solo por los beneficios que obtienen dentro de nuestro mercado, sino también por las ganancias que logran en el extranjero, donde, además, ya han pagado los impuestos pertinentes.

Como puede verse en la Tabla 8, el resultado de España en esta variable no es tan negativo como en otras categorías (figuramos en el **puesto 17**, con una nota general de **78,2 puntos** que mejora el **promedio de la OCDE, de 74,7 puntos**). Precisamente por eso, **resulta preocupante que se hayan introducido modificaciones que tienen como efecto un franco empeoramiento del tratamiento tributario de las ganancias obtenidas por nuestras empresas en otros mercados**.

Tabla 8. Índice de Competitividad Fiscal. Tratamiento de las rentas internacionales

Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Territorialidad (<i>ranking</i>)	Territorialidad (puntuación)	Retenciones de salida (<i>ranking</i>)	Retenciones de salida (puntuación)	Tratados internacionales (<i>ranking</i>)	Tratados internacionales (puntuación)	Reglas fiscales internacionales (<i>ranking</i>)	Reglas fiscales internacionales (puntuación)
Reino Unido	1	100	1	100	9	67,5	1	100	25	45,9
Suiza	2	99	1	100	26	44,4	8	74,5	1	100
Países Bajos	3	98,6	1	100	4	87,3	4	76,6	8	57,3
Hungría	4	97,4	1	100	1	100	17	66,2	8	57,3
Luxemburgo	5	93,9	1	100	4	87,3	16	67,6	8	57,3
Alemania	6	90	14	97,3	12	63,8	4	76,6	8	57,3
Austria	7	86,7	1	100	16	59,2	11	71,7	8	57,3
Turquía	8	85,7	1	100	15	62,3	14	69,7	22	54,7
Letonia	9	84,9	15	81,5	1	100	26	53,1	8	57,3
Israel	10	83,2	1	100	33	37,3	29	50,3	2	97,4
Noruega	11	82,4	24	80,6	6	78,9	13	70,3	25	45,9
República Checa	12	82,3	15	81,5	13	63	11	71,7	8	57,3
Francia	13	80,7	27	77,2	18	51,7	2	94,5	31	34,6
Suecia	14	80,6	1	100	7	74,7	17	66,2	31	34,6
Estonia	15	80,6	15	81,5	3	91,2	29	50,3	8	57,3
Canadá	16	80,4	31	69,7	31	38,3	4	76,6	4	77,4
España	17	78,2	25	78,8	22	48,7	8	74,5	8	57,3
Bélgica	18	77,9	1	100	36	25,9	7	75,9	8	57,3
Irlanda	19	76,7	34	51,6	23	46,4	22	60,7	2	97,4

Tabla 8. Índice de Competitividad Fiscal. Tratamiento de las rentas internacionales (continuación)
Año 2021

País	Ranking	Puntuación	Territorialidad (<i>ranking</i>)	Territorialidad (puntuación)	Retenciones de salida (<i>ranking</i>)	Retenciones de salida (puntuación)	Tratados internacionales (<i>ranking</i>)	Tratados internacionales (puntuación)	Reglas fiscales internacionales (<i>ranking</i>)	Reglas fiscales internacionales (puntuación)
Eslovenia	20	74,7	32	67,7	13	63	27	51	4	77,4
Finlandia	21	74,3	15	81,5	11	65,5	20	62,8	25	45,9
Nueva Zelanda	22	73,7	1	100	20	50,3	35	37,9	4	77,4
Lituania	23	72,5	15	81,5	8	71,1	32	47,6	8	57,3
Australia	24	72,3	1	100	27	40,8	33	41,4	4	77,4
Grecia	25	72,2	15	81,5	10	67	31	49,7	8	57,3
Italia	26	69,1	25	78,8	30	38,9	3	79,3	31	34,6
Japón	27	69,1	30	75	21	49,6	23	58,6	8	57,3
Portugal	28	66	15	81,5	31	38,3	19	64,1	25	45,9
Polonia	29	65,7	33	58	19	51,5	15	69	25	45,9
Dinamarca	30	63,2	15	81,5	24	45,7	21	62,1	31	34,6
Islandia	31	61,8	1	100	17	56,6	33	41,4	31	34,6
Estados Unidos	32	60,3	28	76,5	36	25,9	25	55,9	8	57,3
Corea del Sur	33	57,5	35	28	24	45,7	8	74,5	25	45,9
Eslovaquia	34	55,2	15	81,5	29	39,6	23	58,6	37	23,3
Colombia	35	43,7	28	76,5	28	40,5	37	16,6	22	54,7
México	36	37,5	35	28	34	34,7	27	51	31	34,6
Chile	37	34,4	35	28	35	31,2	36	33,1	22	54,7

Fuente: Elaboración propia del IEF a partir de los datos de la Tax Foundation.

9. CONCLUSIONES

La valía del Índice de Competitividad Fiscal es la naturaleza homogénea de sus distintas categorías de análisis. Partiendo de la teoría y de la evidencia económica disponible, **este estudio plantea explícitamente su objetivo de determinar hasta qué punto los sistemas tributarios de la OCDE aplican tipos altos o moderados y reglas complejas o sencillas.** De esta forma, **es posible determinar, con claridad, qué modelos son dignos de imitación y cuáles deben ser reformados con urgencia.**

Los resultados del Índice de Competitividad Fiscal de 2021 son coherentes con las advertencias que hizo el Instituto de Estudios Económicos en la edición de 2020. En el momento de la publicación del anterior informe ya se planteaban algunas de las subidas tributarias y muchas de las nuevas figuras impositivas que, en efecto, entraron en vigor durante 2021. Lamentablemente, **al materializarse las previsiones que se hicieron el año pasado, España ha retrocedido hasta el puesto 30 del Índice de Competitividad Fiscal, con una calificación de apenas 57,1 puntos.**

El sistema tributario español se ha convertido en un problema de **primera magnitud**, puesto que la combinación de unos tipos crecientes y unas reglas cada vez más complejas nos conduce, inexorablemente, a un escenario en el que los incentivos para la inversión se reducen y, con ello, se limita el potencial de crecimiento y creación de empleo de nuestras empresas, duramente golpeadas por la pandemia de coronavirus.

Las conclusiones del Índice de Competitividad Fiscal son claras. **Es posible recaudar un volumen de recursos similar al que obtienen hoy las arcas públicas de nuestro país sin aplicar un marco impositivo tan complejo y distorsionador.** De hecho, el gasto público en España alcanza niveles similares a los de Estonia (alrededor del 40% del PIB), con la diferencia de que nuestro sistema fiscal entorpece la actividad privada, mientras que el del país báltico la facilita.

Tras la durísima crisis que atravesó España durante la *Gran Recesión*, **no podemos permitirnos otro escenario de malestar socioeconómico prolongado a raíz del coronavirus.** Es preciso acelerar el crecimiento y favorecer el despegue empresarial, para lo cual deben tomarse medidas urgentes que nos conviertan, a la mayor brevedad, en uno de los mercados de la OCDE con mejor tratamiento fiscal de la actividad mercantil. De igual manera, también ha llegado el momento de plantear el repliegue de la abrumadora fiscalidad aplicada a las propiedades, al patrimonio y a las herencias. España es el único país

de la Unión Europea que sigue teniendo un Impuesto sobre el Patrimonio. Esta situación no es sostenible y, en aras de una mejora de la competitividad fiscal, ambos tributos deben ser reducidos progresivamente hasta conseguir su eliminación.

Las políticas autonómicas orientadas a reducir la carga fiscal son bienvenidas, puesto que ponen de manifiesto el mejor desempeño económico asociado a los sistemas con impuestos más bajos y sencillos. Pero, en cualquier caso, el problema de competitividad fiscal que afronta España también requiere de medidas urgentes a nivel nacional, empezando por la reversión de las subidas impositivas aplicadas en plena pandemia y continuando con la reforma de todos aquellos aspectos que reducen la eficiencia de nuestro sistema tributario.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BLOOMBERG TAX & ACCOUNTING (2021): «International Tax Resources». Disponible en <https://pro.bloombergtax.com/international-tax-resources/>
- EY (2021): «Tax Guides». Disponible en http://www.ey.com/en_gl/tax-guides
- DELOITTE (2021): «International Tax Source». Disponible en <http://dits.deloitte.com>
- PwC (2021): «Worldwide Tax Summaries Online». Disponible en <http://taxsummaries.pwc.com>
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (2021): «Tax Revenue», OECD Data.
- (2019): «General government spending» (2019). Disponible en <http://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm>
- SPENGEL, C. *et al.* (2021): «Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology-Update 2020», EU Commission.
- TAX FOUNDATION (2021): «International Tax Competitiveness Index». Disponible en <http://www.github.com/TaxFoundation/international-tax-competitiveness-index>
- UNIVERSIDAD DE OXFORD (2021): «Oxford University Centre for Business Taxation». Disponible en <https://www.sbs.ox.ac.uk/research/centres-and-initiatives/oxford-university-centre-business-taxation/research>

I.

Una propuesta de reforma fiscal en España.
El impacto en el crecimiento económico
y en la competitividad de las subidas
de impuestos; motivos por los que no se
deben subir los impuestos en España

Propuesta de reforma fiscal en España. El impacto en la competitividad del posible incremento de la presión fiscal

GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ

Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad

Cualquier aproximación solvente al estudio del sistema tributario debe prestar atención relevante al principio de suficiencia, entendido, básicamente, como la necesaria capacidad del sistema para hacer frente a las exigencias del gasto público. Dicha consideración general no conduce a una afirmación concluyente sobre el peso que debe ostentar la recaudación tributaria en una economía, ni, por supuesto, a que deba alcanzar un porcentaje dado sobre la riqueza de un país; teniendo mucho que decir, a ese respecto, las distintas opciones políticas.

Ese componente político debe ser escrupulosamente respetado, y así lo hace la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC) en este particular momento de estudio de una posible reforma del sistema tributario a propuesta del Gobierno; lo que no le impide expresar sus opiniones, en coherencia con su objeto fundacional y los fines de interés público que persigue; concretados, según sus Estatutos, en el estudio e investigación en materia tributaria con la finalidad última de incorporar al ordenamiento y la práctica de nuestro sistema tributario las mejores soluciones posibles en beneficio de la competitividad de la economía nacional.

Siendo así, por lo demás, que sus «opiniones» son fruto de la labor de investigación que promueve y están asentadas en los distintos trabajos realizados en sus años de actividad y en la opinión de los estudiosos y profesionales, esencialmente ligados al asesoramiento fiscal, que participaron en los mismos.

1. ¿ES NECESARIO INCREMENTAR LA PRESIÓN FISCAL?

Para empezar, el modelo de investigación seguido habitualmente por la Fundación Impuestos y Competitividad no tiene un enfoque hacendístico, ello no obstante, en varios de los estudios desarrollados se ha prestado atención puntual a los aspectos recaudatorios con ocasión del análisis de figuras concretas del sistema tributario, y el recordatorio de los mismos puede contribuir a aclarar aspectos esenciales del objetivo que se puede perseguir con la reforma en estudio, y, en particular, sobre el probable incremento de la presión fiscal.

1.1. Rentas del trabajo en el IRPF (*Rentas del trabajo: propuestas de dinamización de su régimen fiscal*)

En el análisis de la visión cuantitativa de las rentas del trabajo incorporado a dicho estudio (Capítulo III, páginas 101 y ss.), se analiza, por ejemplo, la realidad de la recaudación impositiva española dentro del contexto de la UE por el profesor Sánchez Fuentes (Universidad Complutense de Madrid). Y dentro de ese análisis son interesantes algunas de las conclusiones del trabajo efectuado; a saber:

- Partiendo de los datos de la Comisión Europea y de Eurostat, se comprueba en el periodo analizado (2007-2017) que, en términos del porcentaje sobre el PIB de los ingresos por impuestos, España se sitúa en la zona medio-baja, y que, en ese periodo, se aleja de los valores medios de los Estados de la UE. Ocupa el puesto 20 o 19, según se incluyan o no los ingresos por Seguridad Social.
- Desagregando los distintos tipos de impuestos según su objeto imponible, es significativo que el gravamen sobre la propiedad alcanza en España niveles altos, ocupando el puesto 5 del *ranking* del total de Estados de la UE, con porcentajes por encima de los valores medios de la Unión. Y en el gravamen de las rentas del capital España ocupa el undécimo puesto, solo medio punto por debajo de la media de la UE en su recaudación sobre el PIB.
- Por el contrario, es particularmente bajo el lugar de España en el *ranking* en los impuestos sobre el consumo, donde ocupa el puesto 26 sobre 28; confirmado, de modo particular, en los impuestos sobre la energía (23) y sobre hidrocarburos (26).

1. Editado por la FIC en junio de 2020 y desarrollado bajo la coordinación de Cuatrecasas. Disponible en <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2020/06/Rentas-del-trabajo.pdf>

- Otro hecho destacable es que la dispersión entre los valores registrados por cada país no se ha reducido durante este periodo (5-6 pp.), lo que puede indicar bien *«la no existencia de un nivel óptimo que se deba perseguir con carácter general, bien las distintas características idiosincráticas y/o preferencias de cada uno de los países»*.
- En el análisis particular del gravamen sobre las rentas del trabajo, se evidencia que los tipos marginales máximos aplicables en España están por encima de los valores medios, ocupando el puesto 15.º: *«Esta situación –similar a Portugal o Irlanda, por ejemplo– puede introducir distorsiones importantes en la toma de decisiones de los agentes, puesto que enfrentan la amenaza de tipos impositivos muy altos –en términos absolutos y comparados– que desincentivan su propensión a aumentar sus ingresos brutos salariales»*.
- España cae al puesto 20.º del *ranking* cuando se analizan los tipos efectivos a los que se gravan las rentas del trabajo. Si bien en ese ámbito el estudio incorpora un análisis más complejo, atendiendo conjuntamente a los tipos y a las bases imponibles, tomando en consideración los umbrales mínimos de aplicación del tipo impositivo y diferenciando y discriminando en consideración a los distintos salarios medios según los Estados; este análisis lleva a la conclusión de que *«en el caso de España el esfuerzo exigido al contribuyente es mayor (en términos relativos) porque se exigen tipos marginales más elevados a rentas menores...»*. Pues en datos promedio de la UE el marginal máximo se aplica para un salario 4,1 veces el salario promedio, mientras que, en España, el marginal del 45% se aplica a un salario de 2,8 veces el salario promedio; de tal manera que, según ese índice, España está entre los 10 primeros Estados de la Unión.

A modo de consideración general y reproduciendo la expresión del profesor Sánchez Fuentes al analizar la recaudación impositiva española, dentro del contexto de la Unión Europea:

«(...) Se parte de una cuestión que emerge de forma recurrente en los distintos foros (académicos, económicos y/o de carácter institucional) en cuanto a si la presión fiscal actual (y reciente) en el caso español es baja, adecuada o excesiva. Es un asunto que genera controversia no sólo por las distintas perspectivas normativas que cada individuo o colectivo pueda adoptar sino también por la enorme variedad de indicadores cuantitativos que aspiran a probarla. De hecho, como se mostrará, distintos indicadores pueden apuntar a conclusiones contrarias, lo que, cómo no, crea margen para la convivencia de posturas antagónicas».

Esas mismas conclusiones las respalda la profesora Galapero Flores (Universidad de Extremadura) –capítulo II del mismo trabajo, páginas 65 a 100– tras un análisis comparativo de la tributación sobre la renta de las personas físicas en España, Alemania, Francia y el Reino Unido.

Además, en una consideración general de la incidencia de la presión fiscal, la mencionada profesora invoca el «Índice de Competitividad Fiscal 2019», que elabora la Tax Foundation para 36 países desarrollados, resaltando que, según el *ranking* de dicho estudio, España se encuentra en el puesto 23 de 36, de modo que solo un tercio de los países analizados tienen una peor competitividad fiscal que España, y hace suyas las afirmaciones de los profesores Izquierdo y Hodge, cuando hacen hincapié en que España tiene un esfuerzo fiscal (presión fiscal recaudatoria ajustada por nivel de renta) superior en un 10% al promedio de la OCDE, y concluyen que:

«La utilización del indicador de presión fiscal (recaudación tributaria como porcentaje del PIB), para realizar comparativas entre distintos países y justificar subidas de impuestos o modificaciones del sistema tributario, supone realizar un análisis insuficiente y, por lo tanto, erróneo de las referencias necesarias para el diseño de nuestra política tributaria».

1.2. Impuesto sobre Sociedades (Imposición sobre el beneficio empresarial: evolución reciente, perspectivas de futuro²)

El capítulo I de ese trabajo incorpora un «Análisis Estadístico del Impuesto sobre Sociedades» efectuado por un grupo de profesores de la Universidad Autónoma de Madrid, coordinado por la profesora Tobes Portillo.

Dentro del mismo, y trabajando sobre los datos publicados por el Ministerio de Hacienda, se efectúa el análisis de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en el periodo 2005-2015. Y, como reflejo de la evolución general habida en ese periodo, se afirma:

«En los 28 países de la Unión Europea (UE-28), como media, entre los años 2005-16, el IS ha perdido 0,3 puntos en términos de PIB, cinco veces menos de la reducción que se registra en España. Esto ha dado lugar a que, si en 2005 la recaudación por IS en España, respecto al PIB, se situaba un punto

2. Editado por la FIC en julio de 2019 y desarrollado bajo la coordinación de Deloitte. Disponible en <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2020/03/Imposici%C3%B3n-sobre-el-beneficio-empresarial.pdf>

por encima de la media de la UE-28, en 2016 esta diferencia se ha invertido a favor de la UE-28 en 0,3 puntos porcentuales».

Hay que destacar que el Impuesto sobre Sociedades recaudó en España en 2016 –según datos de *Taxation trends in the European Union*, Comisión Europea 2018– un 2,3% del PIB, frente a un tipo medio del 2,6 en la UE; y los ingresos por ese concepto supusieron, en España, un 6,9% de los ingresos tributarios totales, frente al 6,3 de media en la UE. De donde resulta que los datos de España no son tan radicalmente dispares de los países de nuestro entorno.

Complementariamente el estudio estadístico invoca el denominado *effective average tax rate* (EATR), como mecanismo de medición de la carga fiscal que soportan las empresas, indicando cómo, según el mismo, entre 2007 y 2017 dicha carga ha sido para las empresas españolas superior a la de la media en la UE. En concreto, en 2007, está en el 30,1% en España, frente al 20,9% de la UE; por más que el denominado tipo implícito se haya situado en España por debajo de los países nuestro entorno.

Con base en los datos y en la valoración del análisis estadístico las «Conclusiones Generales» del proyecto sobre *Imposición del beneficio empresarial...* apuntan la siguiente reflexión:

«Tanto en porcentaje de los ingresos tributarios, como en porcentaje del PIB, la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en España está actualmente próxima a los valores medios de la UE, mientras que en el periodo 2005-2007 estaba en valores muy superiores a los valores medios y claramente por encima de los de los grandes Estados de la Unión Europea.

(...) El estudio pone de manifiesto una sobrerrepresentación en las magnitudes económicas del Impuesto de las grandes empresas frente a las microempresas, aportando las primeras un alto porcentaje de la base imponible antes de la compensación incluso en la cuota diferencial. También se evidencia la gran importancia de los grupos fiscales consolidados, que aportan más del 38% de las bases imponibles y cuotas del impuesto.

Como muestra el estudio, son las grandes empresas las que tienen un mayor peso sobre la cuota. Por tanto, invocar el tipo efectivo de gravamen como reflejo de la insuficiente carga asumida por las empresas es, cuando menos, una afirmación poco solvente técnicamente. Como se ha comentado, dicha tendencia decreciente es consecuencia de (i) la aplicación de mecanismos para corregir la doble imposición internacional que genera la obtención de rentas en el extranjero, las cuales al estar sujetas a tributación en el estado de la fuente no se vuelven a gravar en España, (ii) de mecanismos de

reducción para incentivar la realización de determinadas actividades o inversiones, así como de (iii) la aplicación o compensación de las pérdidas fiscales/bases imponibles negativas generadas en los años de la crisis que obviamente reducirán la base final sujeta a tributación. No podemos por tanto afirmar que una tendencia decreciente de los tipos efectivos de tributación sea reflejo de la insuficiente carga tributaria de las empresas, ni tendría sentido, por razones de justicia tributaria inspiradas en el principio de capacidad económica, justificar modificaciones del impuesto que supongan un aumento de la presión fiscal más allá del elemento del tributo que manifiesta dicha capacidad de pago».

1.3. Imposición medioambiental (*Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*³)

El Capítulo XI del libro, cuya autoría corresponde al profesor Herrera Molina (UNED), recoge el estudio de los distintos informes, internacionales y nacionales, sobre la fiscalidad medioambiental en España.

Del contenido del mismo parece oportuno destacar lo siguiente:

«Los informes de todas las instituciones internacionales y las comisiones de expertos nacionales sobre fiscalidad ambiental en España coinciden en dos aspectos: consideran insuficiente el peso de los tributos medioambientales en nuestro sistema fiscal y recomiendan un incremento de la fiscalidad ambiental».

De entre los diferentes informes analizados, escogemos alguna mención particular sobre el informe de la Unión Europea –*The Environmental Implementation Review. Country report Spain 2017*–.

Dicho estudio destaca el limitado papel de los impuestos ambientales en España, con posiciones relativas entre las últimas de todos los países de la UE, alimentando las conclusiones generales antes expuestas. Pero, junto a ese «lugar común» de todos los informes al respecto, es para la perspectiva de la Fundación Impuestos y Competitividad muy significativa la siguiente afirmación:

«Desplazar la presión fiscal desde el trabajo hacia impuestos que perjudiquen menos el crecimiento sigue siendo un reto en España, y se propuso como

3. Editado por la FIC en julio de 2018, desarrollado bajo la coordinación conjunta de Deloitte y EY Abogados. Enlace: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2019/03/IMPOSICION-MEDIOAMBIENTAL-2.pdf>

recomendación específica por país (REP) entre 2012 y 2014 en el marco del Semestre Europeo».

Se recoge el sentido de las propuestas para «una reforma fiscal verde», que desde las instancias internacionales combina el incremento de la tributación medioambiental con la reducción de la imposición directa sobre el trabajo. E incluso, en el caso del FMI, sin incremento neto de la recaudación tributaria total. De modo que la asunción casi generalizada del necesario incremento de la recaudación por estos impuestos no tiene, necesariamente, que suponer un incremento de la presión tributaria global, a criterio de instancias internacionales y estudiosos de la materia.

Como referencia final de este análisis sobre la suficiencia del sistema y de la presión fiscal, cabe añadir que los datos recientes de las fuentes de información antes mencionadas, por referencia a los trabajos desarrollados en su día, no arrojan cambios sustanciales en la posición de España que invaliden los argumentos expuestos.

En ese sentido, cabe remitir a la versión de 2020 del *Taxation trends in the European Union*, conforme al cual, y en línea con la ya dicho, España se encuentra en niveles intermedios en materia de impuestos directos, donde ocupa el puesto 13 del *ranking* de 28, puesto que, en el caso de la Renta de las personas físicas, es el 12, mientras que, en las personas jurídicas, es el 17. Persistiendo, por lo demás, la alta posición de España en cuanto al conjunto de impuestos que gravan el capital, ocupando el 7.º puesto del *ranking* de la UE (5.º en el marco concreto del Impuesto sobre el Patrimonio, y ello, claro está, sin recoger todavía el impacto de la reciente subida del marginal de este impuesto).

Por otro lado, la media del EATR en la UE, durante 2020, fue del 19,2%, mientras que el nivel español fue del 29%. Esto es, se incrementó la diferencia entre la media europea y la carga superior para las empresas españolas.

Además, según el *Índice de Competitividad Fiscal 2020*, que elabora la Tax Foundation, España ocupa el puesto 27 sobre el total de 36; muy mala posición en términos de competitividad, cuando parte importante de la información que se tiene en cuenta para la elaboración del índice está ligada a la situación fiscal.

En definitiva, es indudable, y esencial para un sistema tributario, la necesaria consecución del objetivo de la suficiencia recaudatoria y ello debe determinar el nivel de presión fiscal que se debe establecer, pero cualquier aproximación simplista puede conducir a errores, y en particular a propiciar soluciones que dañen la competitividad de la economía y, en última instancia, a su vez, reduzcan los ingresos fiscales cuya efectividad depende de la renta generada por la actividad privada.

Hay que poner en cuestión la asunción pacífica del necesario incremento de los valores agregados de la presión fiscal en España, en términos absolutos, porque no hay evidencias técnicas solventes de que haya un estándar de presión «ideal» reflejo del mejor sistema tributario posible; y desde luego, lo que no se puede es buscar incrementos de esa presión global macroeconómica, sin atender al esfuerzo fiscal de ciertos contribuyentes, cuya comparativa con los valores medios europeos deja clara su muy notable contribución con el sistema ya vigente y el escaso margen para el incremento de su contribución.

2. SUPEDITACIÓN DE LAS LÍNEAS DE LA REFORMA A LA DEFENSA DE LA COMPETITIVIDAD

Junto con las consideraciones expresas de los trabajos de la Fundación sobre la cuestión recaudatoria y la presión fiscal, parece obligado recoger en estas líneas los criterios que, a juicio de la misma, son sustanciales para la defensa de la competitividad; pues los trabajos de la Fundación explicitan ciertos perfiles que considera esenciales en la búsqueda de la competitividad. A saber:

2.1. La internacionalización

Cabe citar las manifestaciones incluidas en la Memoria de Actividades 2011-2020: *«Siendo coherente con la línea de actuación seguida el considerar que, a juicio de la Fundación, la internacionalización es, en sí misma, una solución de progreso e irrenunciable impulso a la economía, y que nuestro sistema tributario debe siempre soslayar aquellas soluciones que resten capacidad competitiva a nuestras empresas; entendiendo que en un mundo global las restricciones a la actividad transnacional de las empresas españolas o las limitaciones a la implantación en España de las empresas extranjeras conllevarían el riesgo de hacer perder el tren del progreso a nuestro país».*

Por razones de generación, captación y retención del talento, el trabajo de la Fundación Impuestos y Competitividad sobre «rentas del trabajo» hace una encendida defensa de la movilidad internacional y de la necesidad de un «territorio de acogida» con una fiscalidad competitiva.

El estudio de la *Imposición sobre el beneficio empresarial* incluye afirmaciones rotundas a favor de la internacionalización.

El estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴ presta, asimismo, notable atención a estas cuestiones; pudiendo eliminar el requisito de existencia de «reciprocidad de trato» en todos aquellos supuestos en los que la devolución del IVA pueda ser un factor relevante en la decisión de empresas de terceros países a la hora de realizar determinados gastos en nuestro país; o la de eliminar, o revisar, la regla de utilización efectiva que se contiene en el artículo 70. Dos de la LIVA.

O qué decir del trabajo *Cuestiones controvertidas en relación con la Fiscalidad Internacional y Competitividad*⁵, cuya «Presentación» argumenta la relevancia de la internacionalización en el desarrollo de nuestra economía, pudiendo destacar ahora, por su claro interés coyuntural, la siguiente afirmación:

«Si a todo ello se añade el proceso de reforma del sistema tributario en marcha, no puede sino reconocerse la plena oportunidad de este estudio, ya que no podrá considerarse adecuada ninguna estructura del sistema tributario que, en su conjunto, no otorgue solución a los retos técnicos y de aplicación práctica de la fiscalidad internacional, conciliando las exigencias de la consolidación fiscal con el exquisito trato que el legislador y la administración tributaria deben otorgar a la actividad empresarial transfronteriza, como garantía de su imprescindible contribución al crecimiento económico y la competitividad de nuestra economía».

2.2. La evitación de soluciones unilaterales en las fórmulas impositivas novedosas

Acudiendo, de nuevo, al texto de la Memoria de Actividades de 2011-2020, se cita literalmente la manifestación recogida a este respecto:

«En el marco actual de profunda revisión de los parámetros que regulan la fiscalidad internacional, y de convivencia, no siempre pacífica, entre las propuestas de solución de las instituciones internacionales, que aglutinan una pluralidad de Estados, y las soluciones adoptadas unilateralmente por algunos, la posición de la Fundación Impuestos y Competitividad ha respaldado las soluciones multilaterales, llamando la atención sobre el riesgo que para

4. *Propuestas de futuro para el I.V.A. en España*. Editado por FIC, mayo 2016, y Coordinado por KPMG. Disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/05/LibroFundacion-texto-publicado.pdf>

5. *Cuestiones controvertidas en relación con la Fiscalidad Internacional y Competitividad*. Editado por ePraxis, mayo 2014, y Coordinado por Baker McKenzie y Deloitte. Disponible en <https://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2014/06/Fiscalidad-Internacional.pdf>

la competitividad de la economía española puede tener la adopción de soluciones unilaterales, que quiebren o pongan en peligro la vigencia de las reglas en vigor para regular la fiscalidad de las operaciones transnacionales. El respeto a las reglas de juego generalmente aceptadas, junto a la prudencia a la hora de calibrar el peso relativo de nuestro país en el entorno internacional, son sin duda argumentos en favor de esa postura».

Además, de entre las varias propuestas particulares relativas a distintos impuestos, cabe recordar algunas menciones concretas en ese mismo sentido. Por ejemplo:

- En las conclusiones generales del trabajo sobre *Imposición del beneficio empresarial...* las últimas líneas concluyen con unas consideraciones sobre las soluciones de futuro de dicha imposición, en los siguientes términos:
«(...) que se articulen en torno a los CDI auspiciados por el Modelo OCDE y sobre la base de una actuación plenamente multilateral convergente en ese sentido...

La dilación de soluciones de esta índole puede llevar en el entretanto al legislador nacional y europeo a soluciones provisionales, pero al hacerlo deberá tener, desde luego, especial cuidado en un uso de la unilateralidad o multilateralidad parcial que pueda perjudicar la competitividad de la economía española y europea...».

- También se presta atención a esa cuestión en el trabajo sobre BEPS editado por la Fundación⁶, cuya contraportada, recoge esta mención: *«(...) un exceso de celo en la implantación unilateral de medidas BEPS en la normativa española o en la adopción de criterios BEPS en la aplicación de la misma por la Administración y los tribunales podría afectar negativamente a la competitividad de nuestras empresas y de la economía española en general».*

2.3. Adecuado uso de los incentivos fiscales

Al abordar el asunto de la competitividad, resulta obligada una mención particular a los incentivos fiscales, como medida de política económica de notable significación.

- En el trabajo sobre *Imposición del beneficio empresarial...* (Capítulo X, pp. 473 a 523), aunque en referencia particular a los incentivos por I+D+i se recogen unas interesantes afirmaciones, con validez más amplia:

6. *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, editado por FIC en junio de 2017, coordinado por Garrigues. Disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

«Desde el punto de vista hacendístico (...) el principio de competitividad persigue que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad, respondiendo a este principio los incentivos fiscales a la I+D+i».

- Ese mismo apoyo general a los incentivos fiscales se incluye en el trabajo sobre *Imposición medioambiental...* (ya citado), Capítulo X «La utilización de los incentivos ambientales en los impuestos tradicionales...». Haciendo expresa mención al art. 2 de la LGT como fundamento jurídico de los incentivos fiscales, en la medida en que los tributos, además de servir a su fin primordial de contribuir a la obtención de recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, *«podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución...»*.
- Atención especial merece el trabajo *Fiscalidad del mecenazgo*⁷, de cuyo contenido cabe ahora mencionar algunas consideraciones generales –tomadas de la contraportada del libro– sobre la justificación de su estudio desde la óptica de la Fundación y la particular coyuntura existente que, lamentablemente, años después, y aunque por distintos motivos, sigue siendo de crisis: *«(...) La Fundación Impuestos y Competitividad ha considerado que era el momento oportuno para reflexionar sobre el estado de situación del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, incluido el propio del patrocinio y mecenazgo, de cara a la evolución que pueda tomar el programa legislativo de la nueva legislatura, atendido el fortalecimiento del sector no lucrativo y su creciente responsabilización en la solución de los problemas sociales, educativos o culturales que la crisis económica, todavía no superada, ha dejado en España»*.

2.4. La protección de los sectores económicos estratégicos

Junto con esa justificación de los incentivos fiscales para el fomento de actividades de especial interés, en el marco de la política económica general, o como instrumento para la consecución de objetivos no fiscales, es conveniente invocar esa misma utilización de incentivos o medidas fiscales de apoyo para la defensa de los sectores económicos estratégicos.

7. Editado por la FIC en mayo de 2018 y desarrollado bajo la coordinación PwC Tax & Legal Services. Disponible en <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/11/Fiscalidad-del-mecenazgo.pdf>

No se pretende establecer por la Fundación Impuestos y Competitividad cuáles han de ser dichos sectores, pero ello no impide trasladar la necesidad de identificar dichos sectores y evitar que la nueva tributación perjudique su desarrollo.

El repaso a los objetivos del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia confirma que en el planteamiento gubernamental hay una clara delimitación de sectores dignos de especial atención y protección, y, desde una consideración fiscal o tributaria, es lógico entender que habrá que pensar, como parte de las medidas sectoriales, en la concesión de incentivos o ventajas fiscales que ayuden a la consecución de los objetivos que el Plan establece en relación con los mismos.

2.5. Defensa de la competencia en la actual situación de brote de la covid-19

En este ámbito de la competitividad, y en la actual coyuntura, marcada por la covid-19, también, desde luego, en los aspectos económicos, no puede dejar de hacerse mención al régimen vigente en la UE en materia de Ayudas de Estado. Consideramos, a ese respecto, la valoración del trabajo *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*⁸.

La pandemia de la covid-19 ha supuesto, entre otras muchas cosas, un reforzamiento del papel de la intervención de los Estados en la economía. La pandemia ha permitido que los Estados miembros puedan hacer un uso amplio y generoso de diferentes tipos de ayudas de Estado. Así, los sucesivos Marcos Temporales aprobados por la Comisión Europea han permitido movilizar una gran cantidad de recursos públicos, y ello no solo a través de subvenciones directas, préstamos públicos o garantías estatales para préstamos bancarios, sino también con «ventajas fiscales selectivas», esto es, exenciones temporales, bonificaciones o deducciones dirigidas a sectores o empresas especialmente afectados por la crisis.

Ante los efectos económicos de la pandemia la UE va a generar una serie de ayudas de aplicación general a los distintos Estados miembros, pero está claro que mucha más importancia tienen las medidas estatales unilaterales, a cuyo efecto es bueno resaltar que:

«Con uno u otro nombre, dicho apoyo estatal, que sin duda tiene sentido en un contexto de recuperación de cada una de las economías nacionales, puede sin embargo agrandar la brecha competitiva entre Estados miembros» (ver

8. Editado por FIC en junio de 2021, desarrollado bajo la coordinación de Garrigues; no incorporado todavía a la página web de la Fundación.

Capítulo XIII - Ayudas de Estado contra la covid-19: ¿Una medicina con excesivos efectos secundarios?, del trabajo antes citado).

En relación con esta situación y con el riesgo descrito, es preciso que el Comité de expertos considere la incidencia de las medidas excepcionales justificadas en atención a la covid-19, y se anime al Estado a una vigilancia cuidadosa de los intereses españoles, evitando que la excepcionalidad de la situación derivada de la covid-19 perjudique a nuestra economía y afecte a la igualdad de trato que nuestras empresas merecen en el marco de la UE.

En suma, la defensa de la competitividad y la búsqueda de la máxima compatibilidad de la misma, con las concretas soluciones del sistema tributario, tiene que atender a cuál sea la presión fiscal del conjunto del sistema; pero, además, muy en especial a cómo afecte esa presión a ciertos ámbitos de la actividad privada. Porque, a igualdad de presión fiscal, un sistema tributario puede ser más competitivo que otro si, por ejemplo, respeta, en mayor medida, la actividad económica internacional o los sectores estratégicos que le son propios.

3. LA SEGURIDAD JURÍDICA, UN OBJETIVO IRRENUNCIABLE

Por último, y en coherencia con la única declaración programática de la Fundación durante sus más de 10 años de actividad⁹, es esencial el respeto a la seguridad jurídica:

«La seguridad jurídica tiene valor por sí misma al ser elemento central de un Estado de Derecho. Pero en materia tributaria es también clave para el logro de los principios tributarios básicos de competitividad, equidad y suficiencia. La vinculación de la seguridad jurídica con la competitividad es manifiesta. Las decisiones empresariales de inversión, contratación o financiación, incluyendo la primera y básica (emprender o no una nueva actividad económica), son en su mayor parte decisiones a largo plazo, que tienen muy presente el grado de confianza que el sistema tributario ofrezca. Además, la seguridad jurídica favorece la libre competencia y, por esa vía, la eficaz asignación de recursos... La Fundación Impuestos y Competitividad considera esencial mejorar la seguridad jurídica del sistema tributario español como base para la mejora de

9. *La seguridad jurídica, clave para mejorar el sistema.* La Fundación Impuestos y Competitividad propone 10 acciones concretas para que la próxima reforma fiscal garantice esa seguridad jurídica. Disponible en <https://fundacionic.com/es/la-seguridad-juridica-clave-para-mejorar-el-sistema/>.

la competitividad de nuestras empresas y la localización en España de empresas de terceros países, mejora que redundará en un aumento de la equidad del sistema y a medio y largo plazo reforzará su capacidad recaudatoria».

Dentro de esa consideración genérica de la seguridad jurídica, hay que enfatizar las nociones de certeza y previsibilidad, y, desde luego, a ese respecto lo cierto es que cobra especial interés el plazo de entrada en vigor de las nuevas disposiciones y la concesión de un adecuado plazo para el conocimiento de las nuevas normas y la adaptación de los contribuyentes a las nuevas exigencias derivadas de las mismas.

En el decálogo de medidas en favor de la seguridad jurídica se hacía expresa mención a esta cuestión en la 2.^a Medida: *«Mejorar el proceso de creación normativa, asegurando la calidad técnica de las leyes tributarias, la participación social en su debate, la irretroactividad de los cambios normativos y el otorgamiento a los contribuyentes de un plazo razonable para el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la nueva normativa».*

Concretando una serie de actuaciones de las que cabe recordar, en particular:

«Dotar de seguridad al contribuyente en relación con los cambios normativos:

- *Reforzar la irretroactividad de los cambios de la ley tributaria (de grado medio a grado mínimo), limitando los eventuales efectos retroactivos a situaciones excepcionales identificadas con toda claridad en la norma.*
- *Considerar las «expectativas de derecho» creadas por la normativa anterior al aprobar un cambio legislativo, previendo periodos transitorios de adaptación.*
- *Asegurar que los cambios normativos se adoptan con suficiente antelación a su entrada en vigor, de forma que se permita a los contribuyentes establecer los sistemas adecuados para adaptarse a aquellos e incorporar el marco legislativo en su planificación empresarial».*

Propuestas y sugerencias para la reforma fiscal en España.

Impacto sobre el crecimiento económico

LORENZO J. AMOR ACEDO

Presidente de la Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores Autónomos (ATA)

INTRODUCCIÓN

Unos impuestos bajos fomentan el emprendimiento, el consumo y la actividad económica.

Sin embargo, cuando se habla de armonización fiscal en España, parece que siempre se quiere hacer al alza en lugar de a la baja, cuando está demostrado que comunidades con impuestos más bajos recaudan más y tienen más actividad económica y generan más empleo; y, en cambio, aquellas comunidades con mayor presión fiscal tienen más dificultades en el tejido productivo en general.

Por otro lado, intentamos tomar como referencia a Europa en determinados aspectos fiscales, pero no queremos armonizar los tipos impositivos con Europa donde muchos impuestos que gravan el patrimonio o las sucesiones no existen. Además, en esa armonización fiscal España sigue siendo el país de Europa que no tiene el IVA franquiciado para autónomos y pymes con bajo rendimiento.

Asimismo, no se puede obviar, al hablar de la comparación de la presión fiscal en España con el resto de Europa, un dato muy llamativo que, incluso, se ha visto reflejado en el informe de prospectiva de 2050: la tasa de economía sumergida en España está por encima del 20%.

Este es un elemento muy importante para el tejido empresarial, puesto que es un lastre no solo para la recaudación y para España sino también para los autónomos y las pymes donde la economía sumergida compite deslealmente con quien paga sus impuestos y cotizaciones.

Aquí hay un claro ejemplo de que una presión fiscal justa, moderada y equilibrada no solo permite una mayor recaudación, actividad y generación de empleo, si no que, a su vez, genera una menor economía sumergida.

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La compraventa de bienes inmuebles y la promoción inmobiliaria, en caso de que se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa debe ser incorporada como actividad económica en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Además, se debe conceder la afectación parcial del 50% de los vehículos empleados en la actividad económica correspondiente, no contemplados en el art. 21.4. del Reglamento del IRPF (RIRPF), permitiéndose la deducibilidad de su amortización y gastos derivados del mantenimiento de este en la misma proporción porcentual. Así se coordina de manera efectiva el tratamiento de estos con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La valoración de un bien como afecto o no a una actividad económica ha de basarse en datos objetivos y, por tanto, no sujetos a interpretación. Cuando el empresario lleve contabilidad mercantil (de manera voluntaria u obligatoria) se considerarán afectos a tal actividad todos aquellos que, salvo prueba en contrario, se encuentren registrados en la misma con este fin. Lo mismo sucederá para los casos en que estén o no inscritos en el libro de bienes de inversión.

La calificación de los bienes como existencias de la actividad económica ha de efectuarse conforme a datos objetivos, en particular, en las actividades inmobiliarias. Al igual que en el caso anterior, cuando el empresario lleve contabilidad mercantil, se considerarán existencias las que así aparezcan reflejadas en la misma y, de diferente forma, las que así figuren en el libro registro de compras y gastos.

Los empresarios o profesionales que lleven contabilidad (obligatoria o voluntariamente) con errores de conversión entre datos de la cuenta de pérdidas y ganancias y los campos y casillas correspondientes del modelo 100 de declaración del IRPF, y con el objetivo de evitar sanciones, habrán de adecuarse a los epígrafes de la citada cuenta del modelo de pymes contenido en la Orden de Modelos.

En lo que respecta al requisito señalado en el art. 26.g) del RIRPF, para poder ser beneficiario de la reducción de rendimientos de actividades económicas prevista en el art. 32 de la Ley del IRPF (LIRPF), que impide la aplicación de la misma a los contribuyentes que realicen actividades económicas a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (constituyendo, así, un freno a los empresarios

que lleven a cabo actividades complementarias a la principal junto a su núcleo familiar), se eliminará el requisito en los casos de que la finalidad última de la realización de estas actividades no sea la de disminuir los umbrales para acceder a la señalada reducción.

Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, proporcionar recursos estables a la Hacienda Pública y reducir la conflictividad entre la Administración y los contribuyentes son algunos de los beneficios que presenta el método de estimación objetiva.

Para evitar el fraude que existía en las facturas de los autónomos, se ha venido expulsando de este régimen en los últimos años a los que realizan determinadas actividades cuyo volumen de ingresos o compras superan ciertos umbrales. Nosotros proponemos su modificación de modo que el rendimiento neto venga determinado a través de la aplicación de un porcentaje de los ingresos, a partir de rigurosos estudios de mercado que muestren los márgenes medios establecidos en cada sector económico. Con esta medida se ahorrarían costes indirectos de difícil asunción por los autónomos y se soslayará el presunto problema de facturaciones no correspondientes con la realidad, al incrementarse la base imponible del sujeto pasivo con cada ingreso contenido en una factura.

Los signos, índices o módulos fijados por el ministro de Hacienda, mediante Orden Ministerial, deberán ser revisados siempre y cuando no se produzca la modificación del modo de determinación del rendimiento, al ser ajenos al resultado económico real de ciertas actividades.

En lo referente a los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva, se hacen las siguientes sugerencias:

- Ampliarlos con el fin de no expulsar a los empresarios individuales del régimen. Esto ha de hacerse de forma definitiva, y no a través de prórrogas (como ha venido ocurriendo últimamente), pues, de lo contrario, se genera cierta desconfianza sobre su posible aplicación.
- Crear un sistema de aplicación de bloque de actividades y no individualizado, ya que lo último dejaría fuera a muchos autónomos.
- Excluir del cómputo agregado (en el cálculo de los límites) las actividades de las comunidades de bienes de un mismo grupo familiar, pues suponen un freno para aquellos empresarios que realizan actividades complementarias a la suya junto a su grupo.
- Además, las dos condiciones que desarrollan la exclusión, *dirección común* y *uso compartido de medios*, tienen que ser formuladas de forma clara y unívoca, ya que su grado de ambigüedad supone una fuente de conflictos.

Eliminar la vinculación planteada entre el régimen de estimación objetiva en el IRPF y los regímenes simplificados de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.

Hoy en día la renuncia o exclusión de uno conlleva la exclusión del otro. Esta medida, sin embargo, es infundada, al ser tributos sin características comunes. Además, esta disposición puede ser contraria a lo establecido en el Derecho Comunitario, ya que infringe el principio de neutralidad en el funcionamiento del IVA.

Aunar la sencillez y simplificación de las obligaciones formales con la lucha contra el fraude, con el fin de reducir los costes indirectos. Una posible solución es la de aplicar un porcentaje sobre la cifra de negocios del sujeto pasivo. A su vez, y como única obligación formal, habrá de establecerse la conservación de facturas emitidas. En la actualidad se exigen, además, las relativas a justificaciones de los módulos aplicados y la llevanza, bajo determinadas circunstancias, de los libros registros de bienes de inversión y de ventas o ingresos.

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas serán atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes (LIRPF), y tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde provengan, correspondientemente.

Sin embargo, esta previsión está quedando vacía de contenido por la interpretación administrativa, al considerar que los comuneros (no partícipes directos en la actividad) obtienen rendimientos de capital mobiliario (y no, por tanto, rendimientos de actividades económicas). Para mantener la seguridad jurídica, la LIRPF debe contemplar una normativa clara en relación con la consideración de rentas de actividades económicas o rentas del capital mobiliario.

La LIRPF señala que, bajo ninguna circunstancia, se considerarán bienes afechos a la actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad. Estos pasarán a calificarse como rendimientos del capital mobiliario.

Ante la desaparición de la deducción por doble imposición, consideramos pertinente su revisión, atendiendo especialmente a aquellos contribuyentes que hayan recibido dividendos por su actividad económica. Estos últimos se verían sometidos a una doble tributación: en la sociedad en que se obtuvo el beneficio, primero, y en la condición de persona física del socio, después.

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Para el mantenimiento de la seguridad jurídica, debe incluirse una norma clara en el impuesto en lo relativo a la deducibilidad de la remuneración de los

administradores (siempre y cuando el cargo venga determinado en los Estatutos de la sociedad como de carácter gratuito), con motivo de la conflictividad derivada de la interpretación de la normativa mercantil por Jueces y Tribunales.

Se propone el establecimiento de un tipo nominal del 20% para las sociedades de autónomos que cumplan una serie de requisitos relativos al número de trabajadores empleados (máximo de cinco) y con un beneficio fiscal que no supere una determinada cuantía. El tipo de gravamen, no superior al nominal general del 25%, encuentra su justificación en el hecho de que las pymes tributaron en 2017 a un tipo efectivo medio (en referencia a la base imponible) del 23,2%, muy similar al nominal y claramente superior al 19,9% de las grandes empresas.

El requisito de incremento de plantilla previsto en la Ley del Impuesto (LIS) debe ser sustituido, en el caso de las pymes, por un incremento de la plantilla fija con mantenimiento del empleo, con el fin último de incentivarlo y de disminuir la temporalidad.

Para poder ser partícipes de esta libertad de amortización, en el caso de las pymes, habrá de elevarse la cifra límite de las inversiones de escaso valor. Así, se debe pasar de los 300 euros actuales establecidos en el art. 12 de la LIS, de idéntica aplicación a la totalidad de las empresas, a una cifra de 1.000 euros.

A fin de evitar el cierre de la actividad económica provocada por el impago de los clientes de los autónomos, ha de incrementarse la dotación por deterioro de créditos hasta el 5% (siendo el mínimo del 1%). Actualmente, los autónomos se ven obligados a adelantar recursos, materiales y esfuerzo, así como a incrementar el periodo medio de pago entre empresas privadas.

3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se debe dejar de considerar como *patrimonio empresarial* (a efectos principalmente de exención) al conjunto inmobiliario arrendado en que una persona esté contratada a tiempo completo. De la actual previsión se benefician los grandes patrimonios inmobiliarios, que pueden aprovechar para eludir el tributo amparándose en una actividad económica que no es tal.

4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En relación con el disfrute de las reducciones por adquisición *mortis causa* o *inter vivos* de las empresas, negocios y participaciones, la Ley del Impuesto debe señalar unos criterios más claros.

Las actuales reducciones son justificadas y deben mantenerse. Sin embargo, debemos recalcar la imperiosa necesidad de eliminar la calificación de *empresa* para los patrimonios inmobiliarios.

5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se considera necesaria la eliminación de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), al no gravar ninguna capacidad económica real. En sustitución del mismo, se propone su imposición a través del IVA y la imposición directa correspondiente. El momento del devengo no debe ser confundido con la capacidad económica puesta de manifiesto, como actualmente se pretende, ya que el hecho que genera su devengo es únicamente la entrega de un documento.

En caso de mantenimiento del impuesto, debe revisarse la política de las comunidades autónomas (CC. AA.), al ser este incompatible con la referente a las transmisiones patrimoniales onerosas, pero compatible con el IVA, y estos son incompatibles entre sí. Al encontrarnos con operaciones entre empresarios exentas de IVA, se suele producir la renuncia a la exención por parte de los sujetos pasivos. Ante este hecho, las CC. AA. han introducido tipos incrementados de AJD. Esta es una práctica, sin embargo, contraria al Derecho Comunitario, al ser medidas legislativas que dificultan y entorpecen la aplicación del sistema de IVA.

6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Debido al fracaso de su implantación, se sugiere la modificación del régimen especial del criterio de caja. Así, las empresas destinatarias de las operaciones afectadas y no incluidas en el presente régimen podrán deducirse el IVA soportado conforme al criterio de devengo, en vez del de caja. Con este nuevo sistema se aceptará que los proveedores-pymes mantengan el sistema de caja y estas podrán aplicar el régimen que, sin duda, les resulta beneficioso.

De manera similar a los regímenes de Francia, Italia e Irlanda, se propone la reducción de cotizaciones sociales financiando la pérdida de recaudación con un incremento del tipo de gravamen general o, en su defecto, estableciendo dos tipos reducidos (manteniendo, en todo caso, el tipo superreducido). Así se lograría la creación de un segundo tipo reducido, pongamos del 15%, cuyo destino sería la caja de la Seguridad Social.

En relación con los límites excluyentes del régimen simplificado, nos remitimos a lo expuesto para la estimación objetiva en el IRPF.

Con la finalidad última de no expulsar a empresarios individuales del régimen, estos límites habrán de ampliarse con carácter definitivo, evitando, así, sistemas de prórrogas como los de los últimos años. Esto último genera una sensación de incertidumbre sobre su posible aplicación.

Para evitar que muchos autónomos se queden fuera del régimen, estos límites, además, habrán de aplicarse a partir de un sistema de bloques de actividad, y no así por todas ellas.

El régimen de franquicias del IVA en España debería establecerse con un umbral mínimo a los 50.000 euros, sin necesidad de esperar a la entrada en vigor de la nueva Directiva.

Las obligaciones impuestas a las pymes en relación con el IVA deben simplificarse. El sistema actual supone un alto coste de incumplimiento y de presión fiscal indirecta. En concreto, las obligaciones formales del régimen simplificado lo convierten en algo poco relevante, dada su similitud a las del general.

7. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

La base imponible o el valor catastral deben acomodarse a la realidad inmobiliaria actual de una forma dinámica. Se proponen dos posibles vías: en primer lugar, mediante la fijación, por la Dirección General del Catastro, de valores reales y su modificación inmediata ante cambios; o, en segundo lugar, a través de modificaciones normativas que permitan realizar valoraciones a ámbitos territoriales inferiores.

Debe permitirse que los Ayuntamientos se reduzcan la base imponible, con objeto de disminuir la cuota frente a valoraciones más altas y reales de los inmuebles.

En relación con el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TR-LRHL), y con la finalidad de que los Ayuntamientos puedan fijar los tipos de gravamen, deben ampliarse los límites mínimos y máximos establecidos en la misma. Con carácter ejemplificador, así se permite la posibilidad de que se establezcan tarifas progresivas según valores catastrales.

Se propone un nuevo recargo sobre inmuebles suntuarios. Su definición vendría dada atendiendo a su valor catastral, y sería de aplicación potestativa por parte de los Municipios.

8. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Necesidad de ampliación del límite actual para las personas jurídicas exentas de este tributo (las personas físicas lo están siempre). La cifra actual de 1 millón de euros del importe neto de su cifra de negocios debería elevarse hasta los 5 millones de euros como mínimo, independientemente de la naturaleza de las actividades ejercidas.

En lo referente a la exención temporal del impuesto con motivo del ejercicio de actividad en territorio español, y durante los dos primeros periodos de su desarrollo, esta habrá de aplicarse desde el primer año en que la empresa obtenga beneficios.

En lo que respecta a la bonificación del 50% de la cuota, también de carácter temporal y por inicio de actividad, esta podrá ser de aplicación durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión de la exención anterior. Este porcentaje sería objeto de ampliación, hasta el 75%, en el caso de las pymes que cumplan con determinados requisitos: menos de 5 trabajadores empleados y un beneficio fiscal inferior a una determinada cuantía (ejemplo: 36.000 euros).

9. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

Ante la deslocalización de empresas, entre otras externalidades, es de necesaria creación una norma antifraude. Esto encuentra su base en la diferencia de cuotas entre Ayuntamientos, siendo algunas muy reducidas y otras muy altas, en ejercicio de la capacidad que el TR-LRHL les atribuye.

La necesaria reforma fiscal en España para adaptar y ajustar nuestro sistema tributario a la realidad económica y laboral del siglo XXI

CARMEN CALDERÓN PATIER

Catedrática de Economía Aplicada
Universidad San Pablo CEU

La economía española atravesó una profunda recesión en 2020 como consecuencia de la pandemia del coronavirus que supuso una contracción económica del 10,8% del PIB. Y si bien las medidas de apoyo público, incluidos avales y medidas indirectas que han supuesto aproximadamente el 20% del PIB, mitigaron su impacto negativo, esta crisis ha acentuado problemas estructurales que sufre nuestro país desde hace décadas: desempleo, desigualdad, grandes diferencias entre las regiones y un sistema productivo débil y muy dependiente de determinados servicios como, por ejemplo, el turismo.

El impacto de la pandemia en las finanzas públicas españolas ha sido muy importante. El déficit público se situó, en 2020, en el 11% sobre PIB, lo que supuso un incremento de más de 8 puntos respecto a 2019 y derivado del aumento del gasto público por las mayores prestaciones sociales, subvenciones sociales y gasto sanitario, reducción de la recaudación y medidas de política económica dirigidas al mantenimiento de las rentas de los agentes, principalmente los ERTE. Paralelamente, la deuda pública se situó en 2020 en el 120% (un incremento de 24 puntos respecto al 2019) sobre el PIB y su impacto sobre las finanzas públicas fue neutralizado gracias a la política monetaria del Banco Central Europeo, que mantiene más del 30% de nuestra deuda en sus manos con unas condiciones financieras óptimas.

Tanto los organismos internacionales como los nacionales están siendo optimistas en cuanto a la mejora de sus previsiones de crecimiento para la economía española, para 2021 y 2022, favorecido por el ágil proceso de vacunación masiva y el control de la epidemia que se está realizando. Junto con la recuperación progresiva del turismo, el aumento del consumo e inversión de las familias, que están destinando de ese ahorro que se vio incrementado durante la crisis, y unas políticas monetarias y fiscal expansivas, favorecen esas mejores previsiones económicas.

A continuación, en el Tabla 1 se recogen las previsiones económicas para España en 2021 y 2022 de los principales organismos nacionales e internacionales, así como del Gobierno español.

Tabla 1. Previsiones económicas para España

Actualización enero 2022

	2021				2022			
	PIB %	Tasa de paro	Déficit Público % PIB	Deuda Pública % PIB	PIB %	Tasa de paro	Déficit Público % PIB	Deuda Pública % PIB
OCDE	4,5	15	8,1	120,1	5,5	14,2	5,4	117,1
FMI	4,6	16,8	9	118,3	5,8	15,8	5,8	117,3
Comisión Europea	4,6	15,2	8,1	120,6	5,5	14,3	5,2	118,2
Banco de España	4,5	15	7,5	120,4	5,4	14,2	4,8	115,7
BBVA	5,2	17	8,9	120,2	5,5	13,9	5,6	120,1
AIReF	5,5	16	7,9	119,8	6,3	15	4,8	115,7
Funcas	5,1	15,3	7,9	120,4	6	14,8	5,7	117,1
Instituto de Estudios Económicos	4,6	15,2	8,6	120,1	4,7	14,8	6,2	120
Gobierno de España	6,5	15,2	8,4	119,5	7	14,1	5	115,1
MEDIA	5,01	15,63	8,26	119,93	5,7	14,56	5,38	117,36

Fuente: www.epdata.es, OCDE, FMI, Comisión Europea, BBVA Research, AIReF, Funcas, Ministerio de Economía e IEE.

Si bien ya nos encontramos en un proceso de reactivación, los planes de recuperación económica deben abarcar no solo el corto plazo sino estimular y sentar las bases para potenciar el crecimiento a largo plazo. Para garantizar un crecimiento sólido, estable y duradero es necesario impulsar la productividad, aumentar la

tasa y calidad del empleo, reduciendo la fragmentación del mercado laboral, y corregir los importantes desequilibrios de nuestra economía para fortalecer la estructura productiva de España.

En este ámbito, la política fiscal desempeña un papel crucial y esencial para garantizar un escenario favorable para el crecimiento económico, la reducción de la tasa de paro, la consolidación presupuestaria o de las finanzas públicas, así como la estabilidad económica que permita y garantice la sostenibilidad y solidez de nuestro Estado del Bienestar. Tal y como apunta la OCDE en su Estudio Económico para España¹, *«sin una estrategia creíble de consolidación a medio plazo que permita encauzar la deuda pública en una trayectoria descendente y sostenible, una vez consolidada la recuperación, podrían aumentar los riesgos para la sostenibilidad fiscal»* y recomienda *«mantener una política fiscal expansionista hasta que la recuperación esté encarrilada, prolongando las medidas de apoyo, pero también haciéndolas más focalizadas»*.

En un contexto de recesión como el que hemos atravesado, las políticas públicas dirigidas a proteger y mantener la actividad económica provocan, en el corto plazo, aumentos muy importantes del gasto público respecto al PIB, del déficit y de la deuda pública, y que han sido asumidos gracias a una cláusula general de escape del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Ahora bien, ya se ha iniciado la recuperación, por lo que es el momento en el que las políticas públicas deben diseñar una estrategia a medio-largo plazo de consolidación fiscal que garantice un crecimiento económico estable y duradero para nuestro país. ¿Se debe aumentar la presión fiscal? ¿Se debe buscar la eficiencia del gasto público? ¿Existen alternativas más eficientes a la subida de impuestos para alcanzar los objetivos de crecimiento y estabilidad presupuestaria?

La necesidad de una reforma fiscal en España que adapte y ajuste nuestro sistema tributario a la realidad económica y laboral del siglo XXI y que, además de cumplir un objetivo recaudatorio, persiga la redistribución de la renta y riqueza, el incentivo del empleo y del crecimiento económico, minimice la burocracia y los costes indirectos de los contribuyentes y facilite y ayude a que nuestro sistema productivo sea competitivo, sólido y estable, es indiscutible.

¿Necesitamos una reforma fiscal basada exclusivamente en un incremento de los impuestos? ¿Justifica un incremento impositivo el hecho de que la presión fiscal en España sea inferior a la media europea? La respuesta es no. La reforma de

1. OCDE, Estudios Económicos de la OCDE: España, Resumen ejecutivo. Mayo 2021, pp. 2 y 3.

la fiscalidad no debe ser cortoplacista; debe evaluar su impacto en los diferentes agentes económicos, desde la eficiencia y la equidad, además de garantizar el sostenimiento de nuestro Estado del Bienestar². En este sentido se manifiesta también la OCDE: no es el momento, hay que ser prudentes, porque nos encontramos aún en un contexto de crisis e incertidumbre, donde cualquier incremento impositivo puede deteriorar las expectativas de los agentes, perjudicar la inversión, el empleo y la recuperación económica.

Realizar comparaciones entre países sobre los impuestos que se pagan y valorar los márgenes de los que se dispone para realizar subidas impositivas es una actividad arriesgada. No hay ningún indicador, presión fiscal, esfuerzo fiscal, cuña fiscal, brecha fiscal... que, de forma aislada, nos dé una información completa y objetiva sobre la situación tributaria de un país y su interpretación exige múltiples matices. Cada país cuenta con sistemas tributarios con diferentes niveles de progresividad, de incentivos y exenciones, y, además, se vinculan a diferentes niveles de renta y riqueza.

La presión fiscal (porcentaje que los ingresos fiscales de un país, incluidas cotizaciones a la Seguridad Social, representan sobre el PIB) en España, está por debajo casi en 6 puntos respecto a la media de la Unión Europea. Es un índice sencillo de calcular, pero con importantes limitaciones, ya que la información que proporciona se ciñe únicamente a la recaudación, sin tener en cuenta cuestiones distributivas, ni de eficiencia económica, ni de bienestar social y no considera cuestiones tan importantes como el PIB per cápita, la progresividad de los sistemas, los efectos de los beneficios fiscales o el impacto de lo recaudado en el mercado laboral.

2. Ya el Informe Mirrlees (2010) considera que la rapidez con la que evoluciona el entorno económico en el que operan los sistemas tributarios y el conocimiento científico sobre los efectos que tienen sobre la economía aconsejan hacer, periódicamente, una revisión completa de los mismos para evaluar su idoneidad. Además, establece los objetivos que debe perseguir un buen sistema tributario y que deben servir como referencia en su diseño: *un sistema impositivo óptimo debiera minimizar los costes de eficiencia económica que generan los impuestos, las inequidades derivadas de un diseño inadecuado, los costes administrativos y de cumplimiento de las normas tributarias y la opacidad que impide que los contribuyentes conozcan lo que han de pagar y quienes se benefician y soportan la carga de los impuestos*. Es, precisamente, cómo cumplir estos objetivos en el diseño del gravamen de las rentas del trabajo, del ahorro familiar, del consumo, del ahorro e inversión de las empresas y de la riqueza y de sus transferencias, y lograr que el conjunto de impuestos forme un verdadero sistema que carezca de inconsistencias y contradicciones, el objeto del Informe Mirrlees.

Por ello, debería acompañarse con otros estudios de modelización matemática o estadística que permitan un análisis más riguroso y completo³.

Según un estudio realizado por Boscá, Doménech y Ferri (2017), aunque los efectos sobre el bienestar social de los cambios en la presión fiscal son difíciles de evaluar con exactitud, los aumentos de los tipos impositivos⁴ en España generan mayores ingresos públicos, pero a costa de efectos negativos sobre la actividad económica, el empleo y el bienestar, si no van precedidos de aumentos significativos de la eficiencia del gasto público⁵.

Realmente lo importante no es la presión fiscal, sino los recursos que cada país requiere según su modelo económico, es decir, cómo se distribuye la carga fiscal entre los contribuyentes y el sacrificio económico exigido a los ciudadanos para mantener un determinado nivel de recaudación. Incorporar la capacidad económica de los ciudadanos al indicador sería posible a través de la presión fiscal equivalente en sacrificio fiscal que identificaría la presión fiscal que debería tener España para que el esfuerzo fiscal de los españoles se igualara al del resto de los países de la Unión Europea⁶.

El esfuerzo fiscal⁷ mide la presión fiscal en relación con la renta per cápita de un país. El esfuerzo de pagar impuestos, lógicamente, es mayor para una renta media o baja que para una renta alta, por lo que, para procurar igualarlo, hay que incorporar el concepto de progresividad. Así, el esfuerzo fiscal mediría el nivel de progresividad y ha de aumentar a medida que se incrementa el PIB per cápita. En España este hecho no se produce, por lo que, claramente, el grado de

3. En esta línea lo apuntan SANZ-SANZ, J. F. y ROMERO-JORDÁN, D. (2020), *Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado*, Funcas, p. 1.

4. La recaudación, no obstante, puede incrementarse no solo por un aumento de los tipos impositivos, también puede realizarse a través de un ensanchamiento de las bases imponibles, replanteamiento de los beneficios fiscales (exenciones y similares), reducción de la economía sumergida o fraude fiscal o aumentar la progresividad del sistema.

5. BOSCÁ, J. E., DOMÉNECH, R. y FERRI, J. (2017), «La Teoría Económica de las Reformas Fiscales: análisis y aplicaciones para España», *Papeles de Economía Española*, n.º 154, p. 263.

6. SANZ-SANZ, J. F. y ROMERO-JORDÁN, D. (2020) realizan un interesante análisis y concluyen que la presión fiscal española, una vez ajustada por el esfuerzo fiscal, está entre las más altas de su entorno, p. 5.

7. El IEE, en su Informe de Competitividad fiscal 2020, pp. 23 y 24, calcula el esfuerzo fiscal de los países de la UE-28 y España realiza un esfuerzo fiscal un 6,6% superior al de la UE, que ya es elevado y se encuentra por encima de la media de los países de la OCDE.

progresividad está inadecuadamente distribuido, excesivamente concentrado en las rentas medias y en determinadas rentas, como son las rentas del trabajo, y además es elevado.

En este sentido, la edición 2021 del Informe Taxing Wages (impuestos sobre los salarios) de la OCDE calcula un indicador denominado *cuña fiscal*⁸ para comparar los impuestos al trabajo entre diferentes países. Se comprueba que, en 2020, la *cuña fiscal* en la OCDE supuso el 34,6% frente al 39,3% en España, lo que posiciona a nuestro país en el grupo de países que más paga. Algunos países que presentan unos impuestos más bajos al trabajo que España son Dinamarca (con una *cuña fiscal* del 35,2%) o Noruega (35,8%).

En España las cotizaciones que paga el empleador suponen el 23% del coste laboral total –frente al 13,3% de media de la OCDE–, las abonadas por el trabajador son el 4,9% –8,3% de media en la OCDE– y el IRPF alcanza el 11,4% –frente al 13,1% de la OCDE–. Es decir, la *cuña fiscal* incide más en las empresas españolas. Otra forma de interpretar los datos sobre España es la de que los trabajadores nacionales dedican 4 de cada 10 euros de su salario bruto a pagar impuestos. Estos datos suponen un mayor coste laboral para las empresas españolas, lo que incide negativamente en su competitividad y en la generación de empleo.

Y es precisamente la elevada tasa de paro que presenta España la que obliga a interpretar adecuadamente cualquier dato o indicador tributario. Es decir, mientras que otros países de la UE afrontan el coste fiscal del Estado entre una población activa que está empleada en un 95%, en nuestro país la población empleada es del 85%, que es la que contribuye, y a la que hay que sumar los contribuyentes que están exentos de tributación por no llegar a los niveles de renta mínimos exigidos para ello.

Esto significa que cualquier subida de impuestos que se plantea en España cuenta con el hándicap para sus trabajadores de que va a aplicarse sobre un porcentaje menor de la población y, por tanto, la carga tributaria está concentrada sobre la población activa empleada, y ello tiene consecuencias negativas tanto para los contribuyentes –personas físicas y jurídicas– que lo afrontan como para el conjunto

8. La OCDE en la *cuña fiscal* pondera el peso del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF por rendimientos del trabajo personal), las contribuciones a la Seguridad Social (tanto del trabajador como del empresario) y de los impuestos sobre la nómina (que se suman a las contribuciones sociales del empleador en el cálculo de los tipos impositivos) sobre los ingresos salariales brutos.

de la economía, reduciendo la competitividad de nuestros agentes, desincentivando el ahorro, la inversión y, por supuesto, la creación de empleo.

Además, el nivel de progresividad en España en este tipo de rentas del trabajo es elevado y supera en progresividad del impuesto sobre la renta tanto la media de la UE como la media de la OCDE, al alcanzar el valor 117,1 frente a 11,4 de media de la OCDE y 100 de la UE, lo que implicaría que, según este indicador, en España el impuesto sobre la renta es un 17% más progresivo que el promedio de la UE⁹.

Todo lo anterior se traduce en una pérdida de competitividad importante para las empresas españolas que se desarrollan en un mercado global, y donde los desincentivos a la inversión, como pueden ser los obstáculos fiscales, repercuten de forma directa en el crecimiento, desarrollo y nivel de empleo de nuestra economía. En este sentido, la Tax Foundation, en Estados Unidos, pone en perspectiva los planes fiscales de unos y otros países de la OCDE mediante la medición de la competitividad de sus respectivos sistemas tributarios, elaborando el denominado Índice de Competitividad Fiscal (ICF) que permite comparar el diseño de las normas tributarias de las economías desarrolladas. El ICF 2020¹⁰ mide hasta qué punto las reglas fiscales de referencia de los distintos países de la OCDE se acercan o no a dos principios centrales para el diseño de un sistema tributario

9. El IEE, a partir de la información sobre imposición suministrada por la OCDE para el año 2019 detallada por países, elabora un indicador de progresividad que permite una comparación del grado de progresividad del impuesto sobre la renta (laboral) entre España y otros países europeos. Para construir este indicador, en primer lugar, se calcula el cociente entre el tipo impositivo máximo del impuesto sobre la renta y el tipo marginal del impuesto sobre la renta correspondiente a un trabajador cuyo sueldo sea igual al 67% del salario medio de su país. Cuanto mayor sea dicho cociente, más progresivo será el impuesto sobre la renta en el país en cuestión. Además del indicador de progresividad por países, se ha calculado la media de la UE y de la OCDE (en ambos casos hay que tener en cuenta que solo para los países con datos disponibles). Finalmente, para facilitar la comparación, el indicador se ha transformado en un índice cuya base es el promedio de la UE igual a 100. Así, cuanto más elevado sea el índice, más progresivo será el impuesto sobre la renta. Véase Informe Competitividad fiscal (2020), pp. 36, 37 y 38.

10. El ICF 2020 considera más de cuarenta variables de política tributaria agrupadas, a su vez, en distintas categorías: fiscalidad empresarial (Impuesto sobre Sociedades), fiscalidad sobre los ingresos personales (Impuesto sobre la Renta), fiscalidad sobre el consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido), fiscalidad sobre la propiedad y la riqueza (pilar que abarca distintos tributos, como el IBI, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y, por último, una evaluación del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas en el extranjero.

efectivo: la competitividad y la neutralidad¹¹. Los países analizados obtienen mejor o peor calificación dependiendo de su acercamiento o alejamiento a tales ideales. Según este índice, España se sitúa entre las diez economías con menos competitividad fiscal de la OCDE.

Estamos en un momento decisivo para salir, definitivamente, de la crisis provocada por la pandemia que ha dejado muy afectadas nuestras finanzas públicas y ha agravado la tasa de paro, ya elevada, existente en nuestro país. Aumentar los impuestos sin aumentar el crecimiento económico y el nivel de empleo lo único que haría sería empobrecer a un país. El objetivo debe ser aumentar los recursos a través de un aumento del PIB per cápita, es decir, del nivel de renta y de los ajustes en términos de equidad y modernidad que nuestro sistema tributario exige.

Las teorías sobre el crecimiento han abordado la relación entre impuestos y crecimiento según dos enfoques. Por un lado, los modelos neoclásicos de crecimiento sostienen que los impuestos no son determinantes del crecimiento a largo plazo de las economías. Por otro lado, las teorías de crecimiento endógeno sí avalan dicha relación en la medida en que pueden afectar a la acumulación de capital humano y a la productividad del factor trabajo. Y aunque la evidencia empírica no es concluyente, dada la sensibilidad de los datos de cada estudio, sí que se observa en la mayoría de los estudios una relación negativa entre impuestos y crecimiento, especialmente en el caso de los distorsionantes y también si se analiza el impacto de la progresividad¹².

Mantener una política fiscal expansiva hasta que la recuperación económica esté bien asentada, junto con reformas impositivas dirigidas a convertir nuestro sistema tributario en sostenible y capaz de hacer frente a las necesidades de gasto público para el mantenimiento de un Estado de Bienestar eficiente, a la vez que competitivo que facilite, impulse e incentive la actividad económica, debe ser el objetivo de nuestras autoridades. Y así, tal y como nos recomienda la OCDE,

11. Según la Tax Foundation, dado que la movilidad del capital es total y la del talento humano cada vez mayor, un sistema tributario competitivo es aquel que mantiene los tipos marginales relativamente bajos, en relación con el resto de los países del mundo desarrollado, para tratar de evitar la salida o fuga de capital y talento. Un sistema tributario neutral es aquel en que se consigue un punto de equilibrio entre la recaudación necesaria para el sostenimiento del Estado del Bienestar y la necesidad de minimizar las distorsiones, lo que implica ofrecer un tratamiento homogéneo a las decisiones de los agentes económicos.

12. Véase el estudio realizado por DELGADO, F. J. y SALINAS, J. (2008): «Impuestos y crecimiento económico: una panorámica», *Revista Asturiana de Economía*, n.º 42, pp. 9-30.

debe abordarse en la reforma fiscal la subida del IVA (impuesto poco distorsionante para la actividad económica), de los impuestos especiales y de la fiscalidad medioambiental donde España se sitúa muy por debajo de nuestros vecinos europeos. Añadir la revisión y posible eliminación de los beneficios fiscales, exenciones, deducciones, reducciones y tipos reducidos que, además de minorar los ingresos, distorsionan la eficacia del sistema. Si estas medidas desde el ámbito de los ingresos públicos-impuestos, se acompañan de medidas dirigidas a mejorar la eficiencia del gasto público, tanto en el ámbito estatal como en el local y autonómico, permitirán a la economía española salir reforzada de esta crisis.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BOSCA, J. E., DOMÉNECH, R. y FERRI, J. (2017): «La Teoría Económica de las Reformas Fiscales: análisis y aplicaciones para España», *Papeles de Economía Española*, n.º 154, pp. 250-264.
- DELGADO, F. J. y SALINAS, J. (2008): «Impuestos y crecimiento económico: una panorámica», *Revista Asturiana de Economía*, n.º 42, pp. 9-30.
- DELOITTE (2020): «International Tax Source». Disponible en <http://dits.deloitte.com>
- ENACHE, C. (2020): *Sources of Government Revenue in the OECD*. Tax Foundation. Disponible en <https://taxfoundation.org/publications/sources-of-government-revenue-in-the-oecd>
- EY (2020): *Tax Guides*. Disponible en http://www.ey.com/en_gl/tax-guides
- INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020): «Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?» *Colección Informes*, octubre.
- (2020): «Crisis de la covid-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial», *Coyuntura Económica*, n.º 72, julio.
 - (2021): «La recuperación de la economía española necesita de un clima empresarial favorable». En memoria y homenaje al Profesor Juergen Bernhard Donges. *Coyuntura Económica*, n.º 74, julio.
- MIRRLEES, J. (pres.), 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; versión española, *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.
- OCDE (2021): *Taxing Wages 2019-2020. Special feature impact of covid-19 on the Tax Wedge in OECD countries*. 29 de abril de 2021.
- (2021): *Estudios Económicos de la OCDE: España. Resumen ejecutivo*, mayo 2021. Disponible en: oe.cd/spain-sp

- (2020): *Tax Revenue*, OECD Data.
 - PwC (2020): *Worldwide Tax Summaries Online*. Disponible en <http://taxsummaries.pwc.com>
- SANZ-SANZ, J. F. y ROMERO-JORDÁN, D. (2020): *Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado*, Funcas.

Reflexiones sobre la política fiscal necesaria para asegurar, acelerar y fortalecer la salida de la crisis económica causada por la pandemia de la covid-19

ALBERTO GARCÍA VALERA

Socio de EY responsable de Tax Policy

1. INTRODUCCIÓN. MARCO MACROECONÓMICO

A principios de 2020, la economía española se encontraba en una fase positiva de crecimiento, que duraba más de cinco años y cuyos fundamentos eran más sólidos que en ciclos pasados pese a la persistencia de ciertos legados de la crisis. Frente a anteriores fases expansivas, el ciclo económico iniciado en 2014 había tenido un patrón más equilibrado, creciendo por encima de los principales socios europeos, pero sin generarse desequilibrios exteriores o tensiones en los precios y con una situación financiera más saneada en empresas y familias, aunque siguiese arrastrando determinados desequilibrios en términos de deuda, desempleo y desigualdad en la distribución de la renta.

El escenario económico implosionó por completo con la crisis sanitaria provocada por la covid-19. En paralelo a la evolución de la pandemia, la actividad económica mundial ha ido pasando por distintas fases, al adoptarse medidas de restricción de la movilidad y la actividad económica tanto en España como en el resto de mundo que se tradujeron en un impacto súbito y pronunciado en la actividad económica, con una disrupción de las cadenas de valor internacionales, seguida de restricciones a la oferta y contención de la demanda. Así, durante 2020 se registró una intensa caída de la actividad para la mayoría de las economías europeas, de entre las cuales España fue la deshonrosa protagonista con una caída de nuestro PIB del 10,8%.

Sobre la base de los indicadores disponibles y la elevada incertidumbre existente en torno a las previsiones —en gran medida dependiente de la campaña de vacunación y de la aparición de nuevos brotes del virus—, los analistas apuntan a un perfil en forma de V asimétrica para las principales economías europeas en los próximos dos años. En este contexto, la estructura productiva de la economía española, con un mayor peso de determinados sectores que han sufrido de manera particularmente intensa el impacto de la caída de la demanda y de la movilidad (como es el caso del turismo, la hostelería o el transporte de pasajeros), y la concentración de micro y pequeñas empresas (por debajo de 50 trabajadores), nos hacen especialmente vulnerables ante *shocks* de liquidez como el que aún estamos viviendo, especialmente en regiones donde las pymes de los sectores antedichos suponen un porcentaje muy elevado de nuestro producto interior bruto.

Si bien la mejora económica y unos menores costes sanitarios asociados a la pandemia supondrán, en 2021, una reducción de las ratios de déficit y de deuda pública sobre el PIB ya en este año respecto de 2020, no debemos olvidar que las medidas de apoyo a las empresas y las familias no han sido suficientes para recuperar a corto plazo el nivel de producción y volver, a medio plazo, a la senda de crecimiento potencial previo a la pandemia.

Pese a ello, los espectaculares avances en la vacunación han favorecido la confianza empresarial. El Índice de Confianza Empresarial Armonizado (ICEA) subió, según el INE, un 5% en el segundo trimestre de 2021 respecto al primero. Y ello, pese a que la confianza, incluso del consumidor, se encontraba, a cierre de agosto, en los peores niveles que registró en el año 2013 y en los registros del comienzo de la crisis financiera, en 2008-2009.

Tal como reza el Plan de Recuperación y Resiliencia del Gobierno de España, aprobado para dar cabida a las medidas que deben implementarse para una utilización eficiente de los Fondos *Next Generation EU*, deben acelerarse determinados procesos de transformación estructural y digitalización que exigen afrontar, sin dilación, las reformas tantas veces aplazadas, apoyando, además, la transición ecológica, un crecimiento sostenible e inclusivo mediante el aumento de la productividad y el crecimiento potencial, la I+D+i y un mercado interior eficiente con empresas de más dimensión, así como desarrollar políticas para las generaciones futuras, en particular mediante la educación y la capacitación profesional.

Pero esos fondos no servirán, de forma directa, para equilibrar los desajustes en términos de déficit y deuda que España deberá minorar en los próximos años, sin perjuicio de que su adecuado empleo pueda potenciar un crecimiento

económico que, *per se*, aporta al sistema, con la actual presión fiscal, unos 4.000 millones de euros de ingresos tributarios, por cada punto de crecimiento del PIB. En ese contexto, y tal y como ha confirmado Paolo Gentiloni, comisario europeo de Economía, al existir aún mucha «incertidumbre» en el camino hacia la recuperación, se mantiene en suspenso el Pacto de Estabilidad y Crecimiento que permitirá a los Estados miembros superar el límite del 3% del PIB de déficit.

Es, precisamente, por ello por lo que las políticas fiscales seguidas por las locomotoras europeas Alemania, Francia e Italia, y por países del arco mediterráneo como la vecina Portugal y Grecia, anuncian planes de bajadas de impuestos para impulsar el consumo y facilitar la liquidez, aun a riesgo de incrementar el déficit, mientras que España se anticipa en la aprobación de la tributación mínima sobre las empresas del 15% y anuncia la creación del Grupo de Expertos para acometer una reforma fiscal que avance en la recentralización de competencias en materia de imposición patrimonial al alza, y que, en ningún caso, viene acompañada de la reducción de gasto público no esencial.

El propio Componente 28 del Plan español de Recuperación, Transformación y Resiliencia anuncia otros incrementos fiscales en materia de fiscalidad verde (nuevos impuestos sobre residuos, plásticos, diésel o vehículos) y, sobre todo, la revisión de los beneficios fiscales que, en el Libro amarillo de los Presupuestos, ascienden hasta a 60.000 millones, entre los cuales están los tipos superreducidos de productos de primera necesidad en IVA, las políticas sociales en IRPF por poner algún ejemplo, no necesariamente sujeto a revisión.

A nivel local, comunidades como Andalucía, en sus limitadas competencias referidas a la fiscalidad empresarial, ha aprobado una significativa reducción de TPO y AJD que debe facilitar –de forma indirecta– el impulso de los mercados de la construcción y la promoción, o de la venta de vehículos, sectores ambos tractores de nuestra economía, o anunciado más bonificaciones para la sucesión de la empresa familiar. Un camino que ya empezó en 2019 y que no debería abandonar hasta igualar la fiscalidad de Madrid, por ser esta la Comunidad de régimen común –no foral– que más atractivos tiene para el establecimiento de empresas y de talento.

Así las cosas, y sabedores del necesario esfuerzo de consolidación presupuestaria –ajustes en gastos y posiblemente en ingresos– que España habrá de hacer a medio plazo, nos encontramos aún en una fase de la crisis derivada de la pandemia sanitaria que recomienda, ya no solo mantener la liquidez de las empresas –con medidas de flexibilidad en materia de pagos o de aprovechamiento de créditos fiscales– sino también de generar estímulos, que deberían concentrarse, de forma muy singular, en aquellos sectores más afectados por la situación y en

aquellos otros que, de forma directa o indirecta, más puedan incidir positivamente en otros sectores de nuestra economía.

Tanto el Banco de España como la Autoridad Fiscal (AIReF) y la OCDE recomiendan diseñar ya un plan a varios años, pero mantener, de momento, todas las ayudas posibles. La consolidación fiscal no va a ser una cuestión de dos o tres años, sino, previsiblemente, de dos o tres legislaturas.

Porque si queremos reactivar la economía con la máxima celeridad será necesario, además, que, en los ejercicios económicos próximos, desde una perspectiva fiscal, se acompañe de medidas que favorezcan la liquidez de las empresas y, en su caso, estimulen tanto la producción como la demanda para asegurar una mayor confianza de inversores y consumidores, como han hecho la generalidad de nuestros socios europeos¹.

2. ANTECEDENTES DE POLÍTICA FISCAL

España es un país cuyo nivel de gastos e ingresos públicos está por debajo de la media europea, si bien ello es así porque durante los últimos 40 años nuestros gobernantes han considerado que nuestra presión fiscal debería rondar el 38% del PIB para dar respuesta a las necesidades del Estado del Bienestar.

A diferencia de nuestros vecinos europeos, España es un país con un escaso colchón fiscal, que después de más de una década de ajustes ni siquiera nos ha permitido acabar con los números rojos —cerramos 2019 con un déficit del 2,83%, más alto incluso que el de 2018, y 2020 con el 10,8%—, posiblemente por nuestra escasa disciplina fiscal, más débil aún si cabe en los dos últimos años.

La incapacidad de nuestros gobernantes para reducir el déficit impide disminuir la deuda pública, incrementada por las necesidades de gasto extra provocado por la covid-19. Por ello, España cuenta con mucho menos margen fiscal que la generalidad de nuestros socios. Y eso se ha notado en la escasa ambición de las medidas para paliar la crisis y estimular la recuperación hasta la fecha —sin apenas reformas estructurales y ni siquiera de estímulo fiscal—.

1. El Gobierno Biden, por su parte, prevé acometer un importante programa de gasto público —que pudiera ser equiparable al desarrollo de los *Next Generation*— que, de salir adelante, financiará, según reza el *Made in America Tax Plan*, con una subida generalizada de la imposición sobre las sociedades. Al mismo tiempo, apuesta por la actualización de la fiscalidad de las grandes empresas tecnológicas, en la línea que está proponiendo la OCDE.

Es cierto, como aluden los diferentes ministros del actual Gobierno, que la presión fiscal de España es varios puntos inferior a la de la UE. Nuestro país está más cerca de los modelos liberales encabezados por EE. UU. o Irlanda que de modelos más sociales como Francia o los países nórdicos, donde el mantenimiento del Estado exige varios puntos más de ingresos públicos.

Pero lo anterior –la diferente presión fiscal con Europa– no puede ser alegado como mantra para una reforma fiscal que profundice en las distorsiones del actual sistema tributario español –incrementando precisamente con la misma las diferencias con esos mismos países europeos con los que pretendemos compararnos–.

Un análisis pormenorizado de la política tributaria de nuestro país desde hace años, a través de los informes de *Taxation Trends* de la Comisión Europea o de los que nos remiten numerosos organismos multilaterales, nos hace llegar a la misma conclusión: tenemos un Impuesto sobre Sociedades (IS) en la media europea –pues solo en esa media mantendremos la competitividad de nuestras empresas– y un impuesto sobre la renta suficientemente progresivo –incluso por mayor tributación en los tramos más altos–, y esto también, un IVA con muchas exenciones y tipos reducidos, junto con una fiscalidad verde en el vagón de cola europeo.

El tipo nominal del 25% del Impuesto sobre Sociedades se encuentra en el tramo medio de los países de la OCDE –incluso después de las reformas de otros países europeos, que nos han restado competitividad fiscal–, y que, además, y de acuerdo con los datos oficiales, el tipo efectivo pagado por las empresas españolas es mayor que el satisfecho en los tan envidiados países nórdicos. Por eso, la última modificación introducida con efectos de 2021 para hacer tributar el 5% de los dividendos o plusvalías generadas puede ser negativa para la economía al restar atractivo a la internacionalización de nuestras empresas.

En relación con el IRPF, lejos de la idea popular de que las rentas altas no pagan impuestos como deberían y que no contribuyen a la recaudación, los datos nos demuestran que la elevada progresividad que nuestro legislador ha reforzado en cada reforma fiscal –hasta dejar prácticamente exentos de tributación a quienes tienen rendimientos de hasta 18.000 euros en 2018–, provoca que los llamados ricos –por estar por encima del doble del salario medio–, tengan tipos marginales del impuesto del mismo porcentaje que esos mismos suecos, finlandeses o daneses². A lo que se une una imposición patrimonial en muchos territorios también

2. Un 41% de la suma de la recaudación por IRPF y de las cotizaciones sociales a cargo del trabajador son satisfechos en España por esas rentas altas, cuando apenas representan un 10% del total de los contribuyentes. Frente a ello, las rentas medias –que se sitúan entre el 75% y

más alta que esa media europea, aunque es cierto que de forma muy heterogénea y fragmentada entre las diferentes Administraciones.

El verdadero problema, al que deberíamos aspirar, no es el de incrementar aún más una progresividad ya mayor que la de los admirados nórdicos, sino la de hacer lo imposible, con nuestras políticas públicas, por acercarnos a su renta per cápita, de la que nos separan casi 40 puntos (129% de Dinamarca o 128% de Holanda vs. 91% de España, por ejemplo), y poder reducir la tasa estructural de desempleo y aumentar el crecimiento potencial de nuestra economía.

En el caso del IVA, España deja de recaudar más de 20.000 millones de euros por las exenciones y los tipos reducidos del 4% y del 10%, creados para favorecer el consumo de productos de primera necesidad o de sectores esenciales para España como el turismo.

La fiscalidad verde es hoy el foco tanto de las autoridades europeas como de las españolas —con pronunciamientos recientes de la AIReF y del Banco de España—, donde nuestra recaudación sería, en términos absolutos, 7.000 millones inferior a la media de la Unión, y donde cada día vemos diferentes propuestas para gravar emisiones, residuos o vertidos, o reducir exenciones y bonificaciones en los IIEE, con el objetivo de internalizar costes ambientales, que —en todo caso— deberían materializarse a un ritmo compatible con la actividad económica de los sectores afectados.

Dicho ritmo, por otra parte, parece querer acelerarse con la inyección de parte de los 140.000 millones que España recibirá de los fondos europeos, dado que, junto con la transformación digital, la apuesta por la transición ecológica y la apuesta por una Europa neutra en carbono será unos de los pilares de los programas que se financiarán con dichos fondos.

Paradójicamente, y no sin cierta coherencia, dichos fondos se financiarán, en parte, con nuevos recursos propios para la Unión Europea vinculados a dicha revolución verde, como son los derivados de la reforma de los derechos ETS (y la aplicación de los derechos de emisión al transporte aéreo y marítimo), el ajuste fiscal en frontera al carbono, o la imposición sobre el plástico.

Precisamente el recién presentado paquete normativo de la Comisión Europea conocido como «Fit for 55», por su finalidad de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en, al menos, un 55% antes de 2030, con el objetivo de que Europa se convierta en el primer continente climáticamente neutro en 2050,

el 200% del salario medio— representan un 54% de esos ingresos, aun suponiendo un 58% de la población. Sin embargo, en los países nórdicos las mismas rentas altas apenas contribuyen un 25% frente a las rentas medias, que lo hacen en más del 60%.

impulsa la titánica tarea con la necesaria reforma de las políticas europeas de clima, energía, uso del suelo, transporte y fiscalidad. De entre las trece nuevas normas que se recogen en el citado proyecto destaca el ajuste de las políticas fiscales de la mano del nuevo ajuste fiscal en frontera al carbono y de la reforma de la fiscalidad de la energía.

El nuevo arancel climático –conocido por su acrónimo CBAM– pondrá precio al carbono a las importaciones de hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio o electricidad, de forma gradual. Diseñado de conformidad con las normas de la OMC, funcionará de forma coordinada con el sistema de ETS de modo que los importadores comprarán certificados de carbono correspondientes al precio que se habrían pagado si los bienes se hubieran producido bajo las normas de la UE, minorado con el precio de carbono pagado para la producción en origen. La UE genera apenas el 10% de las emisiones mundiales, frente al 27% de China o el 15% de EE. UU., con lo que su utilidad va más allá del objetivo proteccionista para lograr el loable fin de que contribuir a una disminución de las emisiones mundiales, en lugar de impulsar la producción intensiva de carbono fuera de Europa.

La Directiva sobre fiscalidad de la energía, por su parte, jubila la actual norma de 2003 para fijar los niveles de imposición mínima o los supuestos de exención más acordes con nuestra nueva política climática. La actualización se centra en dos áreas principales de reforma: una nueva estructura de tipos y la ampliación de las bases imponibles al incluir más productos en el alcance y eliminar buena parte de las exenciones y reducciones actuales, anticipándose, con ello, a esa encomienda a la AIREF de revisar los casi 6.000 millones de beneficios fiscales en los impuestos especiales.

En lo que respecta a la estructura de los tipos impositivos, la propuesta se basa en el contenido energético real y el comportamiento medioambiental de los combustibles y la electricidad, no en el volumen, como ocurre en la actualidad. Las tarifas mínimas parten del contenido energético (en euros por gigajulios), lo que da señales de precios más claras para la toma de decisiones más eficientes y respetuosas con el medioambiente, dado que el nuevo sistema garantiza que los combustibles más contaminantes se graven más. Ello llevará, entre otras cosas, a la equiparación del diésel y la gasolina, hoy en día separados por casi 13 céntimos. Al mismo tiempo se eliminan trascendentes exenciones y reducciones, que se mantienen para la agricultura o los electrointensivos, pero que sufren un duro revés en otros sectores, que traen a la memoria los antecedentes en Francia con los chalecos amarillos. El queroseno de aviación o el fuelóleo marítimo para singluras intracomunitarias tributarán por primera vez, tras un periodo transitorio.

Con todo lo anterior vemos que la solución no parece pasar por las políticas instadas por el actual Gobierno de España, sino por reformar, a medio plazo, nuestros impuestos indirectos —de la mano de la UE— y, sobre todo, por limitar, en ese mismo horizonte temporal, nuestro elevado gasto público, como tendremos que hacer tanto para obtener la ilusionante financiación que propone la Comisión con su plan Next Generation EU como en el caso de que tengamos que seguir financiándonos en los mercados a tipos razonables.

3. CERTIDUMBRE

Después de casi 20 meses desde el inicio de la pandemia —con una enorme pérdida de vidas en nuestro país, y una ralentización económica no vista desde los años 30 en España—, el nuevo escenario que surge en el terreno económico obliga, esta vez, a los gobernantes a ser suficientemente previsores de lo que está por venir, y a toda la comunidad empresarial a responder, con contundencia y urgencia, recalibrando los propósitos y reforzando su visión y sus objetivos estratégicos para los próximos años.

Parece obvio que las empresas se están enfrentando a una nueva realidad, distinta a la anterior en la que sigue siendo capital poder contar con mayor certidumbre que, en parte, debería venir de la mano de nuestros gobernantes, al adoptar decisiones que demuestren que hay un plan —entre ellos el presupuestario—. La empresa necesita seguridad para actuar, porque en ello está su rentabilidad y su propia supervivencia.

4. LIQUIDEZ

Como todos los expertos han destacado, tal y como antes señalábamos, necesitamos seguir inyectando liquidez a las empresas para que estas puedan atender sus obligaciones a corto plazo y no se produzca una pandemia de carácter financiero.

El primer ejemplo, desde la óptica fiscal, sería permitir la mora en sus pagos por las compañías de forma menos limitada que lo hecho ahora, mirando con la altura de miras de la mayoría de nuestros países vecinos, que también es cierto, como hemos señalado, tienen las cuentas más saneadas. Deberíamos facilitar un aplazamiento «a medida» para los sectores más afectados, que les permita a las empresas que lo requieran tener un mínimo de pulmón financiero.

En ese contexto, un segundo ejemplo sería el de aliviar la cuantía de los pagos fraccionados que las empresas anticipan de la cuota del Impuesto sobre Sociedades a liquidar, normalmente en julio, permitiendo a la generalidad de las empresas, y no solo a las de menos de seis millones de euros, que puedan optar en octubre o diciembre por la «modalidad del artículo 40.3» que, en las actuales circunstancias de grave crisis económica, permite calcular la cantidad a ingresar sobre el importe real de los beneficios actuales del ejercicio y no sobre los del ejercicio anterior.

Con la misma justificación anterior, el instrumento más potente para dotar de liquidez a la economía, al afectar a las grandes empresas que participan en mayor medida de la recaudación del IS, sería la supresión del pago fraccionado mínimo calculado sobre el resultado contable durante los periodos afectados por la crisis sanitaria, esto es, en los referidos ya a octubre y diciembre del presente ejercicio.

Resulta también necesario facilitar el aplazamiento del pago de los tributos locales, como ya han hecho algunos Ayuntamientos, durante 2020 y 2021, para reducir las tensiones financieras a las que se están enfrentando los agentes económicos y responder al principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución que no pensó en pandemias a la hora de establecer tributos de naturaleza objetiva, como el IBI o el IAE, que están gravando capacidades económicas no generadas. Esta medida, si bien puede llevarse a cabo mediante la modificación de la Ley de Haciendas Locales, sería razonable que tuviese el impulso de la propia FEMP. El superávit presupuestario que la mayoría de los municipios y diputaciones han tenido en los últimos años ha generado un enorme volumen en depósitos en entidades de crédito que generan rendimientos cero o incluso negativos. La liquidación de presupuestos para 2018 (última disponible) muestra que las Corporaciones locales contaban, a finales de ese año, con casi 30.000 millones de euros en concepto de fondos líquidos dentro del remanente de tesorería.

En el reverso de la moneda está la propuesta de agilización de las devoluciones tributarias, así como la de reconocimiento de supuestos nuevos de devolución en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, o la ausencia de devengo del impuesto en ciertos supuestos de devolución de bebidas alcohólicas sujetas a Impuestos Especiales, tan ligadas, en este último caso, al sector horeca.

Resulta determinante priorizar la tramitación, con todos los medios que sean necesarios, de los procedimientos de devolución derivados de la normativa de cada tributo, de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos y de las ejecuciones de resoluciones favorables al contribuyente de órganos económico-administrativos y/o judiciales por los diferentes conceptos impositivos y frente a las diferentes administraciones tributarias.

Esta cuestión es particularmente crítica en el IVA, donde, cada año, se solicitan cerca de 25.000 millones de devolución, entre declaraciones mensuales y trimestrales cuyo periodo medio de devolución supera los 60 días. Frente a la manifestación expresa del Ministerio de Hacienda, año tras año, de priorizar la devolución de los más de 10.000 millones de IRPF en cada campaña, dirigidos fundamentalmente a perceptores de rendimientos del trabajo, resultaría preferente darle prioridad la liquidez de autónomos y pymes con las devoluciones referidas de IVA que les permita reactivar su emprendimiento. No tiene lógica que el Estado obligase a las empresas a acudir a las medidas financieras acordadas durante la pandemia que implicaban el endeudamiento a medio plazo de esos agentes económicos sin agotar la capacidad financiera de los derechos de cobro que, en ese momento, el sector empresarial ostentaba frente al propio sector público.

En relación con la modificación en la normativa sobre ingreso del IVA de las facturas impagadas, no puede mantenerse la obligación de que los empresarios o profesionales sigan financiando, por cuenta del Estado, cuotas de IVA que no van a cobrar, generando tensiones de tesorería que no les corresponden, con lo que deberían flexibilizarse los requisitos formales y temporales para poder evitar o recuperar el IVA que no le ha sido satisfecho al prestador del servicio, en su caso. Esta medida resulta de especial trascendencia para aquellos operadores del mercado que siguen obligados a seguir prestando sus servicios (telefonía, electricidad, gas, etc.), con independencia de que la contraprestación por los mismos no sea satisfecha.

Es el momento de establecer, además, alivios fiscales que, cuando menos, permitan a las empresas, en estos ejercicios, usar los créditos fiscales ya generados en años anteriores y que hoy se encuentran limitados, retomando excepcionalmente —y hasta la completa recuperación económica— la compensación ordinaria de bases imponibles negativas, facilitar la deducibilidad de la provisión por insolencias por deudas derivadas de la covid-19 o los porcentajes de deducción sobre EBITDA de los gastos financieros a sabiendas de la evidente reducción de los beneficios operativos y el incremento, por el contrario, de la necesidad de financiación, o la monetización sin límite de las deducciones por inversión en I+D+i.

Incluso para las empresas que hayan reducido «sustancialmente» su actividad como consecuencia de la pandemia, planteamos la extensión al territorio común de la acertada medida adoptada por la Diputación foral de Bizkaia, que permite una deducción extraordinaria del 60% de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del año en curso, eso sí, vinculada a que las empresas, además de no distribuir beneficios ni reservas, ni acordar ninguna reducción de sus fondos

propios con entrega de bienes o derechos a sus socios, dediquen el dinero que se ahorran en su pago antes de fin de año a compensar las pérdidas de 2020 y 2021, a inversión en activos fijos, a crear empleo o a actuar como *business angels*, o a impulsar proyectos, propios o ajenos, de I+D+i.

Íntimamente ligado a la necesidad de adecuar la finalización de los ERTE a esa llamada nueva realidad, el mantenimiento de empleo puede ser apoyado con incentivos de libertad de amortización de activos fijos que impulsen, además, la demanda de los mismos. Libertad de amortización que también sería deseable, de forma excepcional para los ejercicios afectados por la pandemia, para incentivar planes de contingencia de las empresas que refuercen su transformación digital y sus opciones de teletrabajo.

Es esencial que se dé apoyo específico a nuestro sector turístico. En este contexto, y previsiblemente durante varios años, el fomento del sector necesita no solo de planes europeos sobre la aviación que vuelva a acercar, con seguridad, turistas internacionales, sino también de impulsos nacionales que invitasen a hacer turismo en España y que, desde el lado de la oferta, podrían instrumentarse con bajadas de los impuestos locales que le afectan, como el IBI y el IAE, siendo ello una decisión que, en los términos de la Ley de Haciendas Locales, ya pueden aprobar los plenos municipales, con reducciones de hasta el 95% de la cuota íntegra de aquellos inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Se trata, además, de tributos que gravan de forma objetiva, y sin atender al volumen de negocios, el derecho de uso y disfrute de un inmueble, en el primer caso, y el derecho al mero ejercicio de una actividad económica, en el segundo, que en este año 2021 apenas podrán ejercerse con normalidad.

Los hoteles son determinantes para la atracción de turismo, y generan un impulso directo en las actividades económicas de restauración, *renting* de vehículos, transporte de personas o actividades deportivas y de ocio, que motivan suficientemente un esfuerzo en los Presupuestos municipales.

Desde una perspectiva no fiscal, pero sí de derecho público, sería conveniente que las empresas que tengan una alta dependencia del sector público, por su facturación o por pertenecer a sectores regulados, puedan apoyarse en políticas urgentes tan sencillas como el temprano pago a proveedores por parte de las Administraciones, que también así verían aliviada su tesorería. Asimismo, en este contexto sería más que deseable la activación de mecanismos acelerados de agilización de la contratación y de las licencias administrativas.

En este último sentido, la urgente contratación pública de inversiones reales ha sido una de las medidas desarrolladas de forma eficiente por otros Estados de la Unión Europea para impulsar la obra pública y, con ello, el sector de la construcción, que moviliza, como una eficiente opción anticíclica, recursos y un importante potencial de empleo. La Ley de Contratos del Sector Público, con las limitaciones de la reglamentación de indexación, nos da la opción de optimizar los supuestos de colaboración público-privada que los Gobiernos Central y Autonómicos deben potenciar.

Por último, con un horizonte de más largo plazo, resulta prioritario que sigamos apostando por la internacionalización de nuestras empresas, cuya recuperación no será tan temprana como la demanda interna, dada la enorme repercusión que ha causado, también, fuera de España. En este sentido, el Gobierno debería volver al régimen de exenciones, amparado en la normativa de la UE, que ha permitido a nuestra economía crecer del 25% al 35% del PIB en el dimensionamiento de su sector exterior, y que ha limitado con efectos desde el año 2021.

5. ESTÍMULO DE LA DEMANDA

La desglobalización que, previsiblemente, se producirá tras la pandemia, causada por la mayor preocupación por la seguridad sanitaria y materializada en el mayor control de fronteras y el incremento de la protección arancelaria, llevará, posiblemente, una regresión en las cadenas de valor, por la reducción de las ventajas de deslocalizar la actividad, y nuestro sector industrial nacional debe aprovecharlo como oportunidad.

Será necesario, además, garantizar la confianza de los consumidores de bienes duraderos, preferentemente con estímulos fiscales temporales que inviten a la compra de viviendas o automóviles durante lo que queda de 2021 y durante 2022, empujando, con ello, al resto de la industria.

Para ello, sería recomendable la reducción del ITPAJD por parte de las Comunidades Autónomas que tienen competencia para ello, y la del IVA en la adquisición de viviendas y locales de negocio, con la preceptiva comunicación, en este último caso, a la Unión Europea, con objeto de potenciar parte del sector de la promoción y construcción.

También cabría plantear, como ya se hizo en la crisis anterior, estimular este sector reintroduciendo una deducción, nuevamente temporal, de un determinado porcentaje en el IRPF, para obras de renovación en la vivienda habitual, con un límite máximo.

Al mismo tiempo, el Estado debería plantearse la reordenación de los impuestos de matriculación y de circulación de vehículos que inviten a la renovación del parque automovilístico (como refuerzo para el Plan Moves), y con ello potenciar, también, el sector de la automoción.

Ambos sectores, construcción y automoción, que constituyen una parte esencial de nuestro PIB, son, además, la locomotora para reactivar industrias como la siderurgia y otras igualmente esenciales para nuestra economía.

Como complemento a las medidas antes ofrecidas para el sector turístico, podrían instrumentarse otras para reactivar la demanda, como bajadas del IVA para los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y los de transportes de viajeros y sus equipajes —como han hecho, con carácter temporal, el Reino Unido, Alemania, Francia o Italia—; la suspensión de las tasas turísticas, como la balear; o bien establecer, al estilo italiano, bonificaciones en la cuota del IRPF para el turismo nacional, o como el británico cheque «restaurante» que financia el 50% en las facturas de parte de las comidas y bebidas no alcohólicas que los británicos consuman en locales de hostelería.

Demandamos, a la vista de lo anterior, acometer, en el marco fiscal, un catálogo de medidas urgentes, excepcionales y de carácter temporal, que coadyuven a una acelerada recuperación de nuestra economía y del empleo en España.

Los principios para un buen sistema tributario

LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ

Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal

En el cameralismo y el mercantilismo se encuentran los antecedentes pre-smithianos de un tema clásico en la literatura financiera: el de los principios fundamentales a los que debe ajustarse toda estructura tributaria. Y es el propio Adam Smith quien, en el libro V de *La Riqueza de las Naciones*, consagra este tema en el contexto de la Hacienda Pública Clásica. Capacidad de pago; tributación proporcional como criterio igualitario-justo para el reparto de la carga impositiva; certeza, en cuanto al importe y tiempo para satisfacer el pago de cada tributo; economía en la recaudación, de manera que la diferencia entre el importe de la exacción y lo ingresado efectivamente en el Tesoro público sea la menor posible; eficiencia económica, rechazando las contribuciones «[...] que oprimen la industria y desaniman a las gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo a un gran número de personas [...]»; evitación de la confiscatoriedad tributaria consecuente a la ley tributaria injusta, pues la misma incita a «[...] la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola [...]». Tales son las principales sugerencias del célebre profesor de Glasgow para el logro de un buen sistema fiscal.

Posteriormente, la Hacienda Funcional, así bautizada por A. Lerner para significar el cambio de paradigma de unas finanzas públicas neutrales y equilibradas a otro caracterizado por el manejo del saldo presupuestario, el gasto y el ingreso públicos en una dirección social y económica deliberada, postula sus propios principios tributarios con el objetivo del pleno empleo, la estabilidad de los precios y el nivel de vida de los ciudadanos que, en modo alguno, deberían dejarse al libre funcionamiento del mercado, en opinión del economista británico.

Sectores posteriores de la doctrina han formulado, también, sus propuestas acerca de los fines a los que debe servir cualquier estructura tributaria. Así, el Informe Meade postula que la misma ha de propiciar la eficacia económica; una adecuada redistribución de la renta; cierta armonía con la tributación propia de otros países, al objeto de evitar injustificadas distorsiones fiscales internacionales; y la necesaria flexibilidad para adaptarse a las exigencias de la coyuntura económica. El más reciente Informe Mirrlees, en fin, señala, como objetivos que debe cumplir una estructura tributaria óptima, los de minimizar los costes de eficiencia económica generados por los impuestos; evitar ciertas inequidades derivadas de su inadecuada configuración; conocer los costes administrativos y de cumplimiento de los impuestos por parte de la Administración y de los obligados tributarios; y, como exigencia destacable, garantizar la transparencia precisa para que los contribuyentes puedan conocer, con precisión, el coste fiscal de sus actuaciones, así como quiénes se benefician y soportan la carga de los impuestos.

El apretado inventario normativo que queda poco más que esbozado, sus regularidades y, sobre todo, el diferente acento con el que a lo largo del tiempo han sido formuladas sus propuestas, permiten confirmar que los sistemas fiscales reales, lejos de responder a unos previos criterios lógicos —económicos o jurídicos—, son antes el resultado de un cierto acarreo histórico en su proceso de formación, siempre atento a la perentoria necesidad de recaudar y a la evolución de la propia economía. El mayor énfasis puesto en determinados valores sociales, morales o políticos se advierte, también, en la evolución de dichos sistemas.

Precisamos, así, de una doctrina fiscal lo más sólida, estable y universal posible, sin perjuicio de su atención a las particulares exigencias de la estructura y de la coyuntura por las que atraviese cada país, cada economía. Y a tal doctrina parece responder la obra del que fuera presidente del Comité Fiscal y Financiero de la entonces Comunidad Económica Europea, el profesor Fritz Neumark, autor de la obra titulada, precisamente, *Principios de la Imposición*.

Esos principios son, básicamente, los siguientes: principio de *suficiencia*, de *flexibilidad*, de *equidad*, de *administración fiscal eficiente*, de *estabilidad* y de *eficacia* y *desarrollo económico*. El primero de ellos exige de una estructura fiscal que sea capaz de proporcionar los recursos suficientes para financiar el gasto público. Para ello es, a su vez, necesario contar con unos impuestos sobre la renta y sobre el volumen de ventas como figuras principales. Vemos, pues, que la suficiencia financiera está relacionada, necesariamente, con la capacidad recaudatoria. Sin embargo, es posible concebir un sistema impositivo con gran capacidad recaudatoria que, no obstante, incumpla el principio de suficiencia, es decir, que

corresponda a un sector público con un importante déficit y en crónico desequilibrio. ¿Puede decirse, en todo caso, que ese sistema fiscal es realmente insuficiente? No, desde luego. Con independencia de su potencia recaudatoria ello dependerá del nivel al que se hayan situado los gastos públicos. En España, por ejemplo, con un sistema tributario más sencillo que el actual y dotado de una capacidad recaudatoria mucho menor (19% del PIB –23%, incluyendo las cotizaciones a la Seguridad Social–, en 1975), las cuentas públicas estaban prácticamente equilibradas; mientras que, en 2020, año álgido de la pandemia de la covid-19, el déficit de las Administraciones públicas, con unos ingresos del 41,3% del PIB y unos gastos del 52,3%, se situó en -10,09% del PIB, un 7,82% superior al de 2019. Pero es que, en 2018, último ejercicio anterior a los efectos económicos de la pandemia, el saldo negativo de dichas Administraciones había alcanzado ya los -30.044 millones de euros, esto es, el 2,50% del PIB. No cabe duda, pues, de que, al margen del inesperado impacto de la crisis sanitaria, el sistema tributario español adolece de una muy grave insuficiencia financiera, dado el nivel al cual se ha situado el gasto que se debe financiar como consecuencia del sobredimensionamiento de nuestro sector público y de su intromisión ideológica en ámbitos sociales ajenos a su estricta función. Más adelante volveremos sobre este punto para destacar el inaplazable replanteamiento, cualitativo y cuantitativo, del gasto público como cuestión previa a cualquier reforma de sistema tributario. Dicho de otro modo: a la reforma del gasto público que se debe financiar; la cual está en función de la estructura político-administrativa del Estado y de los cometidos por este asumibles.

El principio de flexibilidad postula la adecuación entre las variaciones de la renta nacional y las de la recaudación. De modo que, cuando la renta aumente en una fase de auge de la economía, la recaudación lo haga en mayor proporción que el aumento de la renta; y cuando la renta nacional disminuya, en una coyuntura recesiva, la recaudación lo haga también, pero en una proporción aún mayor, facilitando, con ello, la reactivación económica. Condiciones para la flexibilidad del sistema impositivo son que el mismo cuente con un impuesto progresivo sobre la renta; que este grave la *renta integral* (esto es, que incluya las ganancias de capital o *plusvalías* realizadas); y que sea mínima la diferencia temporal entre la generación de la renta y su gravamen (cosa que se logra, fundamentalmente, a través de la técnica de las retenciones, los pagos fraccionados y los ingresos a cuenta, en el supuesto de rentas en especie). Si la elasticidad-renta del sistema impositivo era, en el periodo 1980-1990, de 1,44, ciertamente buena, la media para el periodo 2015-2020, había bajado hasta 1, expresión de la actual rigidez del sistema fiscal español.

El tercer principio es el de equidad. Si bien la idea o virtud de la equidad es abstracta e intuitiva (trato igual a los iguales: equidad horizontal; trato adecuadamente desigual a los desiguales: equidad vertical), en el terreno tributario precisa, para ser operativa, de una formulación cuantitativa, además de unos requisitos adicionales bastante variados y exigentes, que ha de cumplir, en todo caso, el sistema tributario. Así, para que se dé un grado conveniente de equidad tributaria suelen enumerarse los siguientes: generalidad impositiva evitando el fraude; aplicación uniforme de la legislación fiscal; preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta; gravamen de las plusvalías; imposición progresiva y sintética sobre la renta; determinación adecuada de la renta personal (bien sea *directa*, bien *objetiva* –por signos, índices o módulos–, cuando la primera no resulte de aplicación); y, por último, de acuerdo con el esquema neumarkiano que seguimos, un último requisito respecto del cual existen significativas opiniones discordantes por parte de la doctrina: existencia de un gravamen complementario sobre el patrimonio de las personas físicas y progresivo sobre la riqueza (imposición sobre las sucesiones y las donaciones). La apreciación de los españoles acerca del grado de justicia con el cual se reparte entre nosotros la carga tributaria global es bastante crítica. Según el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), solo el 14% de la población encuestada considera que es justa; y, por otra parte, el 46% estima que «se pagan muchos impuestos»; otra forma de expresar la conciencia colectiva de desproporción entre lo que se paga y lo que se recibe.

En cuanto al principio de generalidad impositiva y al fraude fiscal, baste decir, con respecto a España, que, en la actualidad, están vigentes 92 impuestos diferentes (20 estatales; 76 propios autonómicos y 6 municipales), que llegan casi al centenar (96) si sumamos los que se derivan de las llamadas medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Y a esta gruesa artillería de naturaleza estrictamente impositiva hay que sumar, aún, la constelación de tasas, contribuciones especiales, arbitrios, copagos, cánones, etcétera, que por los más variados hechos imponibles y prestaciones públicas se aplican en nuestro país. Mas si, con razón, ha podido decirse que entre nosotros «no existen baldíos tributarios», que no existen «tierras sin cultivar tributariamente», en cuanto al fraude fiscal, el CIS nos informa de que el 90% de los españoles considera que el fraude está ampliamente extendido (de ellos, prácticamente todos opinan que existe mucho o bastante fraude; solo el 5%, «poco o muy poco»). Mención aparte merece otro aspecto de esta cuestión que está reclamando un estudio riguroso, cual es el del coste directo e indirecto (para las Administraciones y para los contribuyentes) que supone la gestión de semejante sistema tributario.

En cuanto a la unidad del sistema fiscal, requisito para el cumplimiento del principio constitucional de igualdad (base, a su vez, para la consecución de la equidad o justicia tributaria), procedería una revisión acerca de la compatibilidad entre lo establecido en el artículo 14 CE; la LO.8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA); y el artículo único de la LO.3/2009, de modificación de la LOFCA. Normas, todas ellas, relativas a la *igualdad* de los españoles «[...] ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de [...] cualquier condición o circunstancia personal o social»; de *interdicción* de los impuestos autonómicos que puedan «[...] suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con el artículo 2.1ª LOFCA (no “privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español”)». El propio artículo 139 CE garantiza la unidad de mercado, al establecer que «[...] ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español». De modo que el principio de igualdad-equidad viene a reforzar al principio de unidad de mercado como garantía de competitividad y eficiencia del conjunto de la economía.

Aparte de las tasas y las contribuciones especiales que puedan establecer las comunidades autónomas en el ejercicio de su capacidad normativa, parece evidente que la mayoría de los impuestos propiamente dichos que incidan sobre hechos imposables idénticos en las distintas autonomías no podrán por menos que vulnerar el principio de igualdad-equidad en materia fiscal. Los principios de igualdad-equidad, unidad de mercado y eficiencia económica se encuentran íntimamente vinculados. Predicar la diversidad impositiva autonómica, cualquiera que sea su grado, y su compatibilidad con los citados principios, resulta difícilmente coherente.

Otra acepción del principio de *eficiencia* que alude a la correcta gestión de los tributos es la que se refiere al cumplimiento de las viejas reglas smithianas de *comodidad, certeza y simplificación*. Si la primera de ellas puede considerarse adecuada, tanto en nuestro país como en todos aquellos que cuenten con procedimientos tributarios mínimamente actualizados (esto es, que cuenten con calendarios fiscales claramente establecidos; con sistemas de pagos anticipados y un entramado de entidades financieras privadas colaboradoras en la recaudación de los tributos); si la regla de *comodidad* puede entenderse cumplida quizá de mejor manera que nunca, no ocurre así con las otras dos. La *certeza* no parece, desde luego, compatible con el continuo y, a veces, innecesario cambio de la normativa

fiscal que caracteriza a la Hacienda contemporánea; ni la regla de *simplicidad* de las estructuras impositivas se compadece con el grado de complejidad alcanzado por la mayoría de los impuestos actuales. En efecto, la planificación económica de las unidades familiares y de las empresas resultan incompatibles con un marco tributario absurdamente complejo y en constante mudanza. Lo cual, por otra parte, puede afectar a otros dos principios fundamentales: el de *seguridad jurídica* y el de *protección de la confianza legítima*. Según nuestro Tribunal Constitucional, el primero de ellos «[...] supone certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles» (STC de 4 de octubre de 1990). Y el segundo viene a ser complementario del anterior, pues consiste, básicamente, en que la Administración no defraude las expectativas creadas por sus normas o decisiones sustituyéndolas, de forma inesperada, por otras de signo distinto.

El principio de *estabilidad* exige del sistema impositivo que este contribuya al mantenimiento de un alto nivel de empleo, así como a la estabilidad de los precios o, cuando menos, a que el mismo no introduzca perturbaciones en ambos terrenos. El objetivo de la estabilidad de los precios se propicia mediante los estabilizadores automáticos que hacen posible el cumplimiento del principio de *flexibilidad*, antes citado. Por lo que respecta a la estabilidad del empleo, los sistemas fiscales actuales suelen contar con mecanismos tendentes a mantenerlo o estimularlo (por ejemplo, las deducciones por creación de empleo reconocidas en los impuestos que inciden sobre las rentas empresariales; si bien, la mayor neutralidad impositiva en relación con la asunción de riesgos y la inversión productiva suelen considerarse más eficaces a este respecto).

En cuanto al principio de *eficacia y desarrollo económico*, aparte de lo ya señalado respecto a la inversión productiva, suele proponerse, también, una variada lista de requisitos que, sin ánimo exhaustivo, se concretan en los siguientes: reducir el gravamen de los beneficios no distribuidos para estimular la autofinanciación empresarial; no gravar en exceso los dividendos distribuidos; permitir la compensación de pérdidas en el gravamen sobre los beneficios empresariales; admitir la amortización acelerada en determinados supuestos; vigilar los efectos del exceso de progresividad (por difícil que resulte identificar supuestos concretos de «confiscatoriedad» tributaria, lo cierto es que su interdicción se encuentra recogida positivamente en el artículo 31.1 CE); reconocer desgravaciones por la adquisición de activos empresariales nuevos. Es preciso advertir, no obstante, que, en relación con la eficacia de la mayoría de estos incentivos fiscales, la misma constituye uno de los temas más complejos e inciertos del análisis de la incidencia

impositiva, y que la mejor manera de comprobarla consiste en el seguimiento asiduo de los resultados de cada uno de ellos.

Es conveniente añadir, finalmente, que buena parte de los principios impositivos hasta aquí mencionados es subsumible en otros dos grandes criterios para el reparto de la carga fiscal: el principio de la *capacidad económica* o de pago, medida por la renta, el patrimonio o el gasto de los obligados tributarios; y el principio del *beneficio* obtenido por los mismos –colectiva o individualmente– como consecuencia de la acción del sector público. Este último constituye la expresión del criterio de *justicia* o *equidad* tributaria sustentado por la doctrina hacendística más veterana. La *tasa* y la *contribución especial* se configuran, según es conocido, como instrumentos idóneos para la financiación de determinados servicios prestados en régimen de derecho público, y por la utilización privativa o especial del dominio público; así como también por el aumento de valor que los obligados tributarios obtengan en sus bienes como consecuencia de determinadas obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Con respecto al ejercicio fiscal de 2015, por ejemplo, la recaudación en concepto de tasas y contribuciones especiales sobre el total de ingresos tributarios representó tan solo el 16% (el 84% restante correspondió a la recaudación estrictamente impositiva), lo que, habida cuenta del importante volumen de servicios prestados de la naturaleza aludida y de obras realizadas por las Administraciones públicas, parece escaso.

En suma, la política tributaria en España ha de instrumentarse, en todo caso, atendiendo al marco normativo establecido en el citado artículo 31.1 CE, así como al conjunto de los principios generales más arriba expuestos. Dicho precepto constitucional, como es sabido, aunque no siempre cumplido, es del siguiente tenor: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Si por política fiscal entendemos, precisamente, la política económica que se instrumenta a través de programas de ingresos y gastos públicos, y si aceptamos que lo sustantivo de la actividad económica del sector público se encuentra en el lado de los gastos destinados a cubrir ciertas necesidades sociales, gastos cuya financiación ha de depender de la recaudación tributaria, del endeudamiento público y de la creación de dinero –hoy sustraída esta a la tradicional autonomía monetaria de los países de la eurozona–, cabe poca duda acerca de la urgente reorientación que ha de seguir la política fiscal española. Parece inaplazable, en efecto, una profunda revisión cualitativa y cuantitativa del gasto público, previa a su inaplazable reducción.

Subrayaba Ortega y Gasset, en 1929, una cruel paradoja: habiendo creado la sociedad el Estado «[...] como utensilio para vivir mejor ella [...]», ha ocurrido después que «[...] el Estado se sobrepone, y la sociedad tiene que empezar a vivir para el Estado [...]». Difícilmente pudo pronosticarse, con casi un siglo de antelación, lo que estamos viviendo en la actualidad. Y esto lo escribía Ortega al finalizar la dictadura de Primo de Rivera, cuando el gasto del Estado representaba tan solo el 11,5% del PIB, equivalente, por cierto, a la presión fiscal de la época, en rara situación de equilibrio financiero. ¿Qué opinaría hoy el autor de *La rebelión de las masas*, cuando el gasto público ha llegado en nuestro país a rebasar el 52% del PIB, y la presión fiscal a cerca del 42% de la misma magnitud.

Las consecuencias de la estatalización de la vida y de la consiguiente absorción de «toda espontaneidad social» por parte del Estado —de las cuales nos advertía Ortega— han sido puestas de manifiesto, más de medio siglo después, por G. Thibon y H. de Lovinfosse, en párrafos que merecen ser transcritos:

«La omnipresencia del poder político estatal se alimenta del abandono y de la dejación de los individuos y de los grupos infieles a su misión [...]; parece que ha de ser el Estado quien por nosotros piense, actúe, organice y prevea [...] que sea él el único responsable [...]; que sea el Estado productor y distribuidor y llegue su solicitud a decirnos lo que debemos producir y consumir [...]. El Estado nos pondrá a cubierto de todo riesgo protegiéndonos contra los excesos de la libertad a base de poner todas nuestras actividades bajo tutela administrativa. Y no se conformará ya con arbitrar el juego, sino que se pondrá a jugar él en nuestro lugar y a nuestras expensas. Su pseudoprovidencia se extenderá a toda nuestra vida, tanto a la material como a la espiritual [...]; su prensa politizada nos distribuirá diariamente su ración de mentiras [...]. Y cuando haya crisis, se le llamará para que se apreste a conjurar todos los riesgos y peligros [...]; es evidente que el remedio es peor que la enfermedad, que este Estado-Providencia es más bien un Estado-vampiro».

Se hace, pues, absolutamente necesario definir el ámbito de las actividades del sector público de la manera más precisa posible. La cuestión no es sencilla. Podemos partir de la observación que hace Jan Timbergen acerca de las respectivas funciones de los sectores público y privado. El Premio Nobel de Economía de 1969, escribe al respecto:

«El equilibrio entre los dos sectores debe estar determinado por las circunstancias, siendo la eficacia el criterio principal. La eficacia debe medirse en términos sociales; así pues, es necesario comparar los beneficios

de la nación, en su conjunto, con los sacrificios necesarios. Quienes quieren que todo pase a través de la iniciativa privada son, como quienes quieren eliminar la iniciativa privada, culpables de una visión doctrinaria del problema».

Poco nos aclaran, sin embargo, las palabras del economista holandés, pues eluden la fundamental cuestión relativa a la naturaleza de las actividades específicamente atribuibles al sector público, limitándose, simplemente, a la consideración del criterio de la eficacia en cuanto a unas tareas indeterminadas. Es cierto que, a continuación del párrafo anterior, Tinbergen alude al general criterio existente sobre la necesidad de que el Estado asuma el protagonismo en materia de infraestructuras, ya que, argumenta, la mayor parte de los proyectos de este tipo no proporcionan beneficios al inversor, pues, por razones técnicas o sociales, no se puede cobrar un precio por el producto ni, a menudo, el sector privado posee la cantidad de capital necesaria para financiarlos. En todo caso, esto no justifica la invasión del sector público en la mayoría de los sectores de actividad en que actualmente lo hace. El criterio puramente economicista (eficacia, eficiencia, utilidad sin más, etcétera) no puede ser predicado incuestionable a la hora de justificar el deslinde conceptual entre lo que debe y no debe asumir el Estado. Además, es obvio que se pueden realizar, con gran eficiencia relativa, cosas que en absoluto debieran llevarse a cabo ni por el sector público ni por el privado.

Otro de los planteamientos relativos a este asunto es el que hace Keynes en uno de sus *Ensayos de persuasión: El fin del «laissez-faire»*. En él dice lo siguiente:

«Debemos tender a separar aquellos servicios que son *técnicamente sociales* de aquellos que son *técnicamente individuales*. La *agenda* del Estado más importante no se refiere a aquellas actividades que los individuos privados ya están desarrollando, sino a aquellas funciones que caen fuera de la esfera del individuo, aquellas decisiones que *nadie* toma si el Estado no lo hace. Lo importante para el Gobierno no es hacer las cosas que ya están haciendo los individuos, y hacerlas un poco mejor o un poco peor, sino hacer aquellas cosas que en la actualidad no se hacen en absoluto».

A lo que habría que añadir que, por lo que se refiere a estas últimas cosas —«las que no se hacen en absoluto»—, su realización ha de ser, en alguna medida, *necesaria*, salvo que se atribuya al sector público el papel de creador de falsas necesidades. Y a algo de esto se alude como impropio de dicho sector en el párrafo antes transcrito de Thibon y Lovinfosse. Cualquier actividad pública debe ser necesaria, en alguna medida, y encontrarse desatendida por la iniciativa privada, sirviendo, en ocasiones, como criterio para su atribución al sector público la necesidad del

uso de la coacción. En todo caso, es oportuno señalar que esta opinión de Keynes, que data de 1926, coincide plenamente con el «principio de la función subsidia-ria» del Estado, enunciado en la encíclica *Quadragesimo anno* por Pío XI, en 1931; si bien, como concepto de la Doctrina Social Católica (DSC), se encuentra ya recogido en la *Rerum novarum*, de León XIII, en 1891. Sobre esta fundamental cuestión volveremos más adelante.

Hasta aquí, los principales argumentos que el pensamiento político y, de modo muy general, el económico aportan para delimitar el ámbito de actuación del sector público y, también —en función de esto mismo—, para una primera aproximación al fundamento del poder tributario, es decir, de la facultad para exigir coactivamente a los ciudadanos las prestaciones que, genéricamente, llamamos tributos. De modo que el Estado, al suplir la inactividad privada en relación con determinadas necesidades colectivas, queda legitimado para reclamar los medios económicos necesarios con que cumplir esa primordial función.

Ahora bien, decía Schumpeter que solo la mente del científico es capaz de distinguir los aspectos parciales de la realidad, pero que esta es única e indivisible. No son, pues, suficientes los enfoques politológico y económico para entenderla. Ignorarlo supone incurrir en un grave riesgo de reduccionismo, especialmente en el terreno de las ciencias sociales. Para el economista austriaco:

«El proceso social es, en realidad, un todo indivisible. Con su mano clasificadora, el investigador saca de una manera artificial de su gran corriente los hechos económicos. La designación de un hecho como económico supone ya una abstracción, la primera de las muchas que nos imponen las condiciones técnicas de la copia mental de la realidad. Un hecho no es nunca puro o exclusivamente económico, pues existen otros aspectos que, a menudo, son más importantes. Sin embargo, hablamos de hechos económicos en la ciencia igual que en nuestra vida diaria».

Quizá por eso denunciaba Taine, como error metodológico, que tendemos a estudiar «en lugar de los objetos, sus símbolos; en lugar del terreno, el mapa», es decir, la «copia mental de la realidad» a la que se refiere Schumpeter. Hay, más bien, que empezar situándonos ante la propia realidad y tratar de explicarla. Es el mejor camino para inferir conceptos, identificar constantes y relaciones entre variables y, lo que es más importante, para diseñar las estrategias con que resolver los problemas que esa realidad plantea en función de unos objetivos plausibles. Y al hablar de objetivos o fines convocamos a una nueva dimensión de esa realidad que pretendemos entender para mejorarla: la de la Ética y sus valores. Por cierto, conviene anticipar que las primeras reflexiones doctrinales acerca de la tributación

fueron, precisamente, las de carácter ético. Como destaca Herber, la lista de los economistas preocupados por la equidad en el reparto de la carga fiscal comprende desde Adam Smith hasta Pigou, pasando por Locke, Petty, Ricardo, Mill, Seligman, Warner y Edgeworth, por mencionar solo a los más notables. Herber llega a calificar el interés doctrinal por esta cuestión de verdadera «[...] obsesión de la Hacienda Pública durante gran parte de tan amplio periodo». Lamentablemente, se ve que han cambiado los tiempos.

Pero, volviendo al aspecto metodológico, es de interés el siguiente texto de Walter Eucken, el fundador de la Escuela de Friburgo, creadora del ordoliberalismo inspirador de la llamada economía social de mercado. Simulando sobrevolar un determinado territorio, se pregunta Eucken:

«[...] ¿Por qué se ha cultivado en este campo trigo, en aquél tabaco y en un tercero remolacha? ¿Qué decidió la división del terreno que vemos desde el avión, entre los distintos cultivos? Y, precisamente, terrenos de la misma calidad se cultivan con diferentes frutos. ¿Por qué? El aspecto del suelo produce la impresión de no ser arbitraria su división entre las distintas aplicaciones. ¿De qué dependen las decisiones sobre el empleo a que se destinan las tierras? Pregunta evidentemente importante, porque de este empleo depende, a su vez, el abastecimiento de la población con pan, tabaco, azúcar y otros bienes de consumo. ¿Y cómo ha sido dirigida la mano de obra hacia los diversos empleos? ¿Por qué del hierro que trabaja el siderúrgico A, se destinará más tarde una parte a la construcción naval, otra a la de puentes y la tercera a la industria de la quincallería? Resumiendo: ¿Por qué y cómo se orientan en determinadas direcciones de empleo las tierras, la mano de obra y los productos semielaborados disponibles? [...]».

El método es sencillo y práctico. Se trata de efectuar una atenta observación de la realidad tal como nos la muestran los hechos, y a partir de ahí explicarlos y confrontar el ser de lo observado con el deber ser que nos señalan la ética y la técnica adecuada en relación con los fines pretendidos. No basta, por ejemplo, con asumir, sin más, que el tributo es una obligación *ex lege*, que la causa del mismo es simplemente la ley y que, por eso, hay que pagarlo, pues este positivismo simple nada nos aporta a efectos de la correcta valoración del porqué, el para qué y el cómo de tal obligación. Y menos aún, si cabe, nos informa sobre la incidencia efectiva de la tributación en términos económicos, ni de la valoración que puedan merecer. En todo caso, confundir la ley con el derecho es un grave error, por no decir un horror. Y esto es lo que hoy sucede, lamentablemente, en materia de economía pública, tanto en su vertiente activa (ingresos) como pasiva (gastos).

Decía, hace unos años, el papa Benedicto XVI a los estudiantes de los ateneos de Roma que «[...] el mundo actual necesita una clase de intelectuales que ofrezca soluciones “concretas y realistas” y no “abstractas” [...]» a los problemas. Es lo que vamos a intentar. Pero antes conviene detenernos en lo que, tras una atenta observación de la realidad como la descrita, percibimos que hace el sector público en una economía nacional, cómo lo hace y, en su caso, el modo en que obtiene los recursos para ello.

Lo primero que vemos que el Estado produce es un conjunto de medios eficaces para el mantenimiento del orden interior en la nación y para su defensa frente a posibles agresiones exteriores. Se trata de lo que técnicamente conocemos como bienes públicos *puros*. El ejemplo de libro es la defensa nacional. Se trata de un bien necesario —ningún grupo político organizado desatiende su propia protección—, el cual, una vez producido, beneficia de manera simultánea e indivisible a *todos* los miembros de la comunidad, de forma que ninguno de ellos puede quedar excluido de su disfrute. Además, no existe rivalidad en cuanto a su consumo: la cantidad de un bien de esta naturaleza que consume un determinado individuo no disminuye las cantidades disponibles para los demás. Estas propiedades de «no exclusión» y «no rivalidad» hacen que nosotros, sus beneficiarios, no revelemos nuestras preferencias por ellos, razón por la cual no resulta posible su financiación mediante la técnica del precio (aportación voluntaria), y es inevitable la exigencia del pago de impuestos (exacciones coactivas y generales) para cubrir sus costes de producción. Además, en el caso de la defensa y el mantenimiento del orden, hay que añadir que el ejercicio de la fuerza que estas funciones implica no puede ser sino competencia exclusiva de los poderes públicos. Bienes semejantes a la defensa y al mantenimiento del orden son igualmente la administración de justicia, la administración general del Estado o su representación en el exterior.

Advertimos también la presencia del sector público en otros ámbitos de la realidad social y económica, como el de la sanidad o el de la educación. Se trata de los bienes *de mérito*, en la terminología de R. A. Musgrave. Estos bienes son aquellos que benefician de un modo individual y divisible a quienes directamente los consumen, pero también al conjunto de la sociedad de forma indivisible. La administración de una vacuna antigripal beneficia, de forma directa y divisible, a la persona que la recibe, quien queda inmune frente a la enfermedad, y este mismo beneficio personal constituye, a su vez, un beneficio social o colectivo (indivisible), desde el momento en que la persona vacunada deja de ser potencial transmisora de la epidemia. Los bienes de mérito poseen una característica adicional y es que, generalmente, no se consumen en las cantidades que serían deseables y,

por ello, puede decirse que su producción resulta necesaria aun cuando los mismos no se demanden; es más, en ocasiones puede, incluso, imponerse su consumo obligatoriamente. Esta propiedad se enuncia diciendo que los bienes de mérito se relacionan con necesidades *preferentes* desde el punto de vista del interés colectivo. Un ejemplo de lo primero (demanda insuficiente) son las campañas informativas para la prevención de enfermedades o las relativas a cómo conservar o mejorar la salud, las cuales tienen un coste que hay que sufragar; muestra de lo segundo (imposición obligatoria de consumo) es, entre otras, la obligatoriedad con que los manipuladores de alimentos han de someterse a controles sanitarios periódicos para poder ejercer legalmente su profesión.

Desde el punto de vista institucional, se da, además, la circunstancia de que la asistencia sanitaria no puede negarse a quienes carecen de los medios precisos para pagarla. Así, por ejemplo, el artículo 43 CE reconoce el derecho a la protección de la salud, añadiendo que «[...] compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios».

Las tres propiedades señaladas de los bienes de mérito (generación de beneficios colectivos, no solo individuales; demanda social insuficiente en relación con lo que se considera el consumo óptimo de los mismos; y derecho subjetivo fundamental a su disfrute, al margen de las condiciones que impone el mercado) los sitúa en un terreno intermedio entre los bienes públicos *puros* y los bienes privados *puros*; esto es, entre aquellos bienes que generan unos beneficios sociales predominantes —casi exclusivos— e independientes del signo de sus efectos individuales (la defensa nacional beneficia objetivamente a toda la sociedad, incluso a los objetores de conciencia respecto al servicio militar, cuando este era obligatorio), y los bienes que agotan sus virtualidades en quienes de forma individual los consumen (el alimento que yo consumo y pago no lo consume otro). Pues bien, esta configuración de los bienes de mérito (públicos y privados a un mismo tiempo) implica importantes consecuencias de carácter económico-financiero. Entre otras, que su producción no tiene por qué ser exclusivamente pública ni privada y que, en el primero de ambos supuestos, caben perfectamente fórmulas de cofinanciación (pública y privada).

Todo lo hasta aquí dicho de la sanidad vale respecto a la educación, si bien, en este caso, la relevancia del principio de subsidiariedad parece revestir caracteres especiales.

Continuando con nuestra observación del panorama que ofrece la realidad económica, otro ámbito donde advertimos la presencia ordenadora y fiscal del sector

público es justamente el simétrico al de los bienes de mérito, aunque con signo contrario: el de los bienes por ello denominados de *demérito*, cuyo consumo genera efectos externos negativos o *costes sociales* no recuperables por la vía de los precios. La acción del Estado puede ir, en este caso, desde la prohibición de su comercialización y consumo, hasta su gravamen mediante los llamados impuestos especiales, con el propósito de moderar su consumo e internalizar los costes sociales que generan. Ciertamente, el consumo inmoderado de bebidas alcohólicas o de tabaco, por ejemplo, tiene una clara incidencia en la generalización de determinadas patologías, en la siniestralidad laboral y en la seguridad del tráfico. Todo lo cual comporta unos elevados costes sociales que, en cualquier caso, conviene reducir, ya que no suprimir. Los mismos motivos justifican la intervención pública en el caso de actividades productivas contaminantes, bien prohibiéndolas, regulándolas o mediante instrumentos impositivos de ordenación, como los «impuestos ecológicos».

En determinados mercados, por otra parte, se advierte una escasa transparencia, una información deficiente o dudosa en cuanto a las características y condiciones en las cuales se encuentran los bienes que en ellos se ofrecen. Confiamos, por ejemplo, en que un cierto producto envasado reúne las condiciones sanitarias adecuadas, el peso neto que especifica su envase, los conservantes autorizados, etcétera. Al adquirir ese bien realizamos un acto de fe —rara virtud hoy, desde luego— en la veracidad de las especificaciones que expresa su envase. Solo el control público parece suficiente garantía de la veracidad de las condiciones especificadas por el industrial del producto, y ese control tiene, también, un coste que hay que sufragar. Comprobamos, pues, otra manifestación de la acción pública en la actividad económica general.

En el terreno de la actividad aseguradora también podemos advertir la presencia del sector público. El mercado ofrece, en efecto, una gran variedad de seguros en relación con las diversas contingencias que pueden producirse en una sociedad de riesgos como la nuestra. Encontraremos en el mercado seguros sobre la vida, contra incendios, seguros médicos, seguros contra robos, etcétera. Todos los riesgos que cubren tales seguros son cuantificables en términos de probabilidad y, en consecuencia, es posible fijar una prima o precio por la póliza correspondiente. No es fácil, sin embargo, que encontremos en el mercado un seguro de desempleo, porque esta contingencia no ofrece las mismas posibilidades de cálculo que las anteriores; además, nadie podría garantizar a la entidad aseguradora que, una vez cubierta la contingencia de paro, el asegurado buscase con la debida diligencia un nuevo empleo. La misma Seguridad Social ha ido acortando

el tiempo de cobertura de este seguro, e incluso se ha llegado a proponer el decrecimiento progresivo del subsidio correspondiente como medio para estimular la recolocación de su beneficiario. Es esta solo una muestra de la presencia justificada del sector público en el panorama asegurador, mediante los seguros sociales, contributivos o no.

Podemos, tomando la suficiente altura como para contemplar la economía nacional en su conjunto, advertir una presencia del sector público menos evidente que las anteriores, pero que se proyecta sobre su totalidad. Me refiero a su papel de garante del «orden de la competencia», para decirlo en términos ordoliberales. Este papel se concreta en la producción de un conjunto de normas y regulaciones antimonopolistas con el objeto de garantizar la libertad de empresa, así como de proteger los intereses de los consumidores. Más que del ejercicio de una actividad económica directa por parte de los poderes públicos, se trata de una actividad ordenadora del conjunto de la economía en función del interés general. Claro que en el supuesto de los monopolios que Einaudi caracteriza como aquellos que se adhieren a la *vía pública*, cabe su explotación directa por el Municipio o por el Estado, al no ser factible la «concurrentia libre y perfecta».

En otro tiempo, las empresas de titularidad pública cumplieron una función relevante y hasta necesaria en algunos sectores. Desde la época del absolutismo ilustrado, al menos, las Reales fábricas contribuyeron al fomento de algunas industrias del lujo (vidrio, tapices, etcétera). Después, dado el retraso de España en el proceso de industrialización y la escasa potencia de capitalización privada, la técnica de la empresa pública se utilizó en la construcción de la red de ferrocarriles, telégrafos y radio, pero su gran impulso se llevó a cabo durante la dictadura de Primo de Ribera (Banco de Crédito Local, Campsa, Confederaciones Hidrográficas, etcétera). Luego, la creación del Instituto Nacional de Industria (INI), en 1941, marcó el inicio de una época en la historia empresarial pública española, para concluir con la que podría denominarse primera «desamortización» del Estado, es decir, con la política de privatizaciones que redujo este subsector a la lista de empresas hoy integradas en la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI). Actualmente se advierte un retorno a lo que algunos llaman los nuevos «*inis*», con minúscula, para dar cobijo a una multitud de entidades aparentemente empresariales creadas por las administraciones autonómicas y locales, o sea, por las nuevas «manos muertas», *mutatis mutandis*.

Por último, advertimos otra acción menos perceptible aún, sobre todo en cuanto al modo en el que el sector público obtiene los fondos precisos para realizarla, no tanto en lo relativo a su concreción. Nos referimos a la redistribución de

la renta y la riqueza que efectúan tanto el Estado como las comunidades autónomas y las administraciones municipales. Algún autor considera que la política fiscal redistributiva, al aproximar los niveles extremos (máximo y mínimo) de la renta y la riqueza propician una sociedad más armónica y menos conflictiva (B. de Jouvenel, *La ética de la redistribución*), lo que puede considerarse como un supuesto especial de *bien público* que a todos beneficia, aunque su coste lo soporten solo una parte de sus beneficiarios. No obstante la valoración que merezca tal política, y sin ignorar la posible relevancia del argumento teórico aducido, hay que subrayar que una cosa es el objetivo de la erradicación de la pobreza (sobre todo de la pobreza primaria) y otra, muy distinta, la política igualitarista de la renta y la riqueza. Pues si la primera puede defenderse en el grado necesario mediante incuestionables planteamientos éticos, como la dignidad de las personas que carecen involuntariamente de lo necesario, el objetivo de la igualdad de los que no son iguales ni en capacidad, ni en responsabilidad, ni en esfuerzo, no es asumible, por absurdo e injusto, incluso dejando a un lado los efectos que el «redistribucionismo» igualitarista puede ocasionar en los incentivos al desarrollo económico, fuente para el sostenimiento de toda posible redistribución. De modo que excederse en la política redistribuidora puede poner en riesgo la realización de la propia redistribución justa y razonable. Otra cosa es, naturalmente, procurar la igualdad de oportunidades en «la raya de salida» de los ciudadanos, como suele decirse, no en la meta. Y la educación, como bien de *mérito*, es, sin duda, el mejor medio para ello.

Bien, ya contamos con algunas ideas fundamentales acerca del origen del Estado y de la acción subsidiaria que el mismo protagoniza en la economía, las cuales justifican, con algunas matizaciones, su poder tributario. Así, la producción de bienes públicos *puros* y *preferentes*; la internalización de los *costes sociales* ocasionados por ciertas actividades productivas y de consumo; la promoción del *orden de la competencia*; los *seguros sociales*, en la medida en que el sector de mercado no pueda proporcionarlos; las *actividades empresariales* que, siendo necesarias, no pueden o no deben ser asumidas por el sector privado, como sucede en el supuesto extremo de los *monopolios* naturales; y, finalmente, una determinada y justa *acción redistributiva*, constituyen, hoy, la lista smithiana de los *deberes del soberano*.

Pero hemos mencionado, también, una nota que ha de presidir inexcusablemente cualquier actuación de los poderes públicos. Teleológicamente consideradas, dichas actuaciones suponen relaciones entre *medios* y *finés* y, por consiguiente, tanto unos como otros deben ser contemplados a la luz de la Ética. No podía ser

de otro modo, tratándose de actividades humanas que pueden admitir alternativas o, en todo caso, que deban ser rechazadas. En efecto, el requisito común a todas ellas es el de que han de ordenarse a la consecución del *bien común*.

Como señala Joseph Höffner, desde Platón, Aristóteles y Séneca hasta Domingo de Soto y Francisco Suárez, pasando por Tomás de Aquino, la analogía entre el Estado y un cuerpo vivo y sus miembros es usada, por una parte, para refutar la concepción individualista de la sociedad y, por otra, para aclarar la idea del bien común. Esta analogía permite anotar tres cosas: 1.^a) que los organismos pueden permanecer, mientras que sus células perecen y se renuevan continuamente; 2.^a) que las diversas partes de un organismo no constituyen una suma de elementos aislados y sin relación entre sí, sino que se encuentran al servicio de la totalidad «[...] por la fuerza vital inmanente del todo», como insuperablemente dice Höffner; y 3.^a) que los organismos nutren y mantienen a sus miembros, y únicamente en supuestos de extrema necesidad sacrifican a uno de ellos para salvar al todo, sin que ello suponga la aceptación sin reservas del postulado central de la ética utilitarista, pues no siempre es lícito el sacrificio de la parte por el todo (*Manual de Doctrina Social Cristiana*). Trasládense estos principios al ámbito de la política, en general, y al de las políticas económica y fiscal, en particular, y se contará con otro marco de referencia adecuado para la correcta orientación de las mismas.

Es fácil expresar acciones o situaciones concretas relacionadas con el bien común, pero es más difícil formular una definición abstracta del mismo. Estamos dispuestos a admitir como manifestaciones de dicha idea, por ejemplo, el aumento del empleo o del nivel de alfabetización; la erradicación de la pobreza o la contención de una epidemia; la mejora de las infraestructuras viales o de la seguridad ciudadana, etcétera. Pero el concepto de bien común, en sí, es, como decimos, difícil de definir. Por eso el mismo ha dado lugar a una caudalosa literatura. Desde finales del siglo XIX, y hasta el Concilio Vaticano II, la DSC ha venido ofreciendo diversas definiciones del bien común, entre la cuales quizá la más completa sea la contenida en el siguiente texto de Pio XII:

«[...] Toda actividad del Estado, política y económica, está sometida a la realización permanente del *bien común*, es decir, de *aquellas condiciones externas que son necesarias al conjunto de los ciudadanos para el desarrollo de sus cualidades y de sus oficios, de su vida material, intelectual y religiosa*, en cuanto [...] las fuerzas y las energías de la familia y otros organismos a los cuales corresponde una natural precedencia no basten [...]».

Texto este en el que se encuentra explícito el fundamental principio de subsidiariedad; principio sobre el cual nunca se insistirá lo suficiente, pues la acción

del Estado debe limitarse a fomentar, ayudar y, solo cuando sea necesario, suplir la iniciativa de los ciudadanos.

Mas conviene, antes de seguir adelante, aclarar algunos extremos relativos a las interpretaciones contradictorias de las que suele ser objeto el «bien común», y lo hacemos siguiendo al profesor Aurelio Fernández. Se trata de las dos concepciones extremas acerca del concepto que nos ocupa:

«En los distintos colectivismos socializadores, el individuo queda más o menos supeditado al fin de la sociedad. En consecuencia, se profesa la prioridad de la sociedad sobre el individuo [...]. Por su parte, la ideología liberal profesa la prioridad del individuo sobre la sociedad y el Estado, pero descuida la atención a las condiciones sociales, que son el *humus* en el que germina el bien común de todos y cada uno de los individuos. En una sociedad en la que impera el interés del individuo, priman, necesariamente, los intereses egoístas del más fuerte o del más “cuco”, y con ello se desentiende del bien social que beneficia a todos [...]. Contra el liberalismo es preciso afirmar que el “bien común” tiene carácter individual, es un bien social en sí mismo: es lo que hace posible que el individuo alcance su perfección en la sociedad».

Entre esos colectivismos y cierta ideología liberal se encuentran las estructuras y grupos sociales intermedios, los cuales juegan un papel decisivo en la consecución y permanencia del bien común, dadas la vitalidad y la estabilidad social que los mismos propician. A. Barrere ha subrayado la importancia de preservar la autonomía y funcionalidad natural de los grupos, agrupaciones, comunidades, asociaciones, cuerpos e instituciones privadas como generadoras del bien común. Para el economista galo:

«Este principio es absolutamente capital para la constitución orgánica de la sociedad democrática, ya que garantiza, a la vez, la iniciativa, la competencia y la participación de los ciudadanos [...]; el poder debe sostenerles [a los grupos intermedios], ayudarles, estimularles en el ejercicio de sus responsabilidades y el cumplimiento de las funciones que les son naturales; no debe reducir sus actividades ni absorberlas en el aparato estatal, ni provocar mediante una actitud negativa su desaparición o esclerosis».

He aquí, pues, otro límite a la acción del Estado o, mejor, una más precisa especificación del carácter subsidiario de su actividad respecto a las necesidades sociales. La autonomía de las estructuras y grupos intermedios debe ser preservada si se aspira a una sociedad más justa, libre, vital y auténticamente democrática.

Atendiendo a cuanto antecede, tres deberían ser los pasos por seguir para una reforma de nuestro sistema tributario acorde con los principios hasta aquí expuestos. En primer lugar, parece insoslayable un replanteamiento del papel de nuestro sobredimensionado sector público en el conjunto de la economía nacional. Y no solo porque su abultado tamaño genera unos gastos insostenibles, tal y como muestran las crecientes cifras de déficit (básicamente estructural) y de Deuda pública, sino por su extralimitación del ámbito socioeconómico que, naturalmente, le corresponde, según queda expuesto más arriba. Ambas cuestiones, en efecto, se implican recíprocamente. Refiriéndose al sector público español, el profesor Tamames ha podido caracterizarlo expresivamente como un «armatoste», sustantivo que el DRAE define como un «aparato grande y poco útil».

Si desde un principio la opción por el modelo del llamado Estado de las Autonomías echó las bases para la floración de los diecisiete minicentralismos clónicos del original Estado unitario, la aplicación abusiva del artículo 150.2 CE, que, como es sabido, prevé la posibilidad de transferir competencias exclusivas del Estado a las comunidades autónomas, no solo ha convertido al primero de ellos en un ente desposeído frecuentemente de los instrumentos precisos para la instrumentación coherente de las políticas de interés general, sino que ha contribuido, también, a la dinámica expansionista del gasto público mediante su elefantíaca organización político-administrativa. Por ello, parafraseando a Luigi Einaudi, puede afirmarse que cualquier reforma tributaria que en España no aborde, previamente, la actual estructura organizativa y funcional del Estado será «pura charlatanería... polvo en los ojos».

La Administración del Estado (incluida su extensa Administración institucional); las 17 comunidades autónomas (incluidas también las suyas propias); y los más de 8.100 Ayuntamientos existentes en España, constituyen un conglomerado político-administrativo nutrido de toda clase de duplicidades y en frecuente confrontación (*v. gr.*, todos los organismos dedicados a la gestión, ya que no a la imposición, de las «políticas lingüísticas» de cada comunidad), cuyo elevado coste de mantenimiento ha sido evidenciado en numerosas ocasiones. Al número de los ministros, secretarios de Estado, subsecretarios, secretarios generales, directores y subdirectores generales y titulares de unidades administrativas inferiores dependientes del Gobierno de la nación, hay que añadir los que forman parte de los respectivos gobiernos autonómicos con semejante configuración piramidal, así como los relativos a las numerosísimas municipalidades. Por otra parte, a las Cortes Generales hay que añadir también los Parlamentos autonómicos y los Plenos de

los ayuntamientos, bien nutridos todos ellos de sus propios efectivos materiales y humanos. La relación parece interminable si incluimos también al Tribunal de Cuentas como órgano fiscalizador de todas las del sector público, no obstante la existencia de las propias Cámaras o Tribunales de Cuentas de cada Comunidad Autónoma. En fin, aparte de las llamadas «embajadas» autonómicas mantenidas, junto con las de España, en numerosos países extranjeros y de sus particulares representaciones oficiales en los órganos de la UE, como en la propia capital de España (no obstante mantener el Gobierno de la nación Delegaciones en todas y cada una de las Comunidades), el organigrama interno y exterior del Estado de las Autonomías resulta ciertamente inabarcable. Una muestra notable de organismos superpuestos la ofrece el caso de los Defensores del Pueblo: habiéndolo con respecto al conjunto del pueblo español, los hay, también, en cada comunidad respecto de sus residentes, sin perjuicio de la existencia de un Defensor del Pueblo Europeo con sede en Estrasburgo.

No ha de extrañar, pues, que semejante aparato estatal, autonómico y local sea servido por más de 3,3 millones de empleados públicos (el menor número de ellos, funcionarios), lo que representa en torno al 20,5% del total de asalariados del país. Antes del despliegue autonómico, su número apenas rebasaba los 700.000.

En segundo término, se hace necesaria una drástica simplificación del propio cuadro tributario, pues su complejidad es causa, entre otros graves problemas, de los actuales niveles de fraude fiscal, inseguridad jurídica y litigiosidad; además de su desorbitado coste de aplicación, si sumamos el de los tributos estatales, autonómicos y locales. Carecemos de un estudio, siquiera aproximativo, a este respecto. El mismo evidenciaría, además, la multiplicidad de supuestos de concurrencia impositiva existentes, cuando no de doble imposición.

Como afirma el profesor Ferreiro Lapatza, es urgente lograr un sistema tributario claro, sencillo, coherente y estable. Las normas jurídicas de diverso rango que actualmente lo integran son, en efecto, excesivamente numerosas, casuísticas, complejas y expresadas en un lenguaje esotérico, mezcla de términos jurídicos, económicos y contables empleados frecuentemente con escasa precisión. Así, un estudio dirigido por el profesor Alfonso González revelaba que, en 2006, por ejemplo, estaban vigentes en España 210.000 normas tributarias, de las que apenas 100.000 eran de ámbito nacional (se estimaba entonces que, como media, 19.000 de ellas eran anualmente objeto de alguna modificación); y con respecto al ejercicio de 2012, entre los recursos presentados ante los tribunales económico-administrativos, se contaban cerca de 225.000 impugnaciones, el 40% de las cuales fueron ganadas finalmente por los contribuyentes.

Otra cuestión que se debe destacar en relación con la inseguridad jurídica, la litigiosidad y la presión fiscal indirecta soportada por los contribuyentes españoles es la relativa al que ha podido ser calificado como «perverso sistema de las auto-liquidaciones», según el cual los tributos son normalmente aplicados por quienes están obligados a pagarlos, pues suelen ser ellos quienes han de calificar los hechos imponibles y quienes han de cuantificar e ingresar las correspondientes deudas tributarias. La Administración suele limitarse al control, persecución y sanción de los infractores, no obstante poseer ella misma unos eficacísimos medios técnicos e informáticos para efectuar tales operaciones. Desde esta perspectiva, se ha puesto, también, de manifiesto lo excesivo que, con frecuencia, resulta castigar duramente el error material, la simple equivocación, y no el engaño, es decir, el auténtico fraude. Numerosos países, como Italia, Alemania, Estados Unidos, el Reino Unido o Austria, han previsto en sus respectivas legislaciones diversas modalidades de arbitraje, transacción, mediación y conciliación, como instrumentos «concordatarios», al objeto de evitar o paliar las consecuencias de los citados errores.

Como medidas que se deberían considerar para una reforma lógica, justa y eficaz de nuestro actual cuadro tributario, si se pretende que el mismo responda a las exigencias de la doctrina generalmente aceptada y a las de la coyuntura económica que actualmente ha de afrontar la economía nacional, pueden añadirse las que siguen a continuación.

En primer lugar, y al objeto de embridar cuantitativa y cualitativamente el gasto del conjunto del sector público, debería constituirse una comisión de expertos que, a semejanza de la Comisión Tripartita para la reforma de la Seguridad Social que, en 1981, presidió el profesor Fuentes Quintana, procediese a un riguroso análisis de las políticas de gasto efectuadas por los tres niveles en los cuales se estratifica la Administración pública española, al objeto de señalar el gasto improcedente y, por tanto, prescindible, así como sus duplicidades, ineficacias, ineficiencia y naturaleza meramente ideológica, en la línea doctrinal más arriba señalada como ámbito económico-social propio y limitativo del Estado. En relación con esto mismo, sería igualmente necesario reforzar la legislación relativa a la transparencia y acceso de los ciudadanos a la información acerca del concreto funcionamiento de los entes públicos. Los análisis coste-beneficio, coste-eficacia y la presupuestación en base cero (ZBB) deberían ser también aplicados con el máximo rigor. En este sentido, la asunción de la propuesta de Niskanen como norma de rango constitucional contribuiría a evitar el crecimiento incontrolado del gasto. Como es conocido, dicha propuesta consiste en limitar el incremento del gasto presupuestario para cada ejercicio fiscal en el mismo porcentaje en el cual se haya incrementado el

PIB correspondiente al último ejercicio liquidado con anterioridad a aquel para el cual se elabora el Presupuesto, ya que es este ejercicio el primero de los anteriores respecto del que existen datos definitivos de la Contabilidad Nacional. Se trata de una regla simple y operativa que obliga a confrontar las ventajas relativas de unos y otros programas de gasto, con el objeto de elegir los mejores cuya suma no rebase el límite establecido al incremento del gasto total correspondiente al ejercicio para el que se confecciona el Presupuesto. La regla de Niskanen permite introducir en el proceso presupuestario el fundamental concepto de *coste-oportunidad*.

Cuestión aparte sería la corrección de la progresividad «en frío» en relación con el gravamen sobre la renta personal, máxime cuando, como sucede en la coyuntura económica que atravesamos, el IPC muestra un intenso comportamiento alcista: el mayor experimentado en los últimos 29 años, según los últimos datos facilitados por el INE.

En suma: la reforma de la configuración político-administrativa del sector público español, al objeto de reducir el volumen de sus gastos y de limitar la composición de los mismos al ámbito de las necesidades sociales que le es propio, es una cuestión ineludible para acometer una reforma de nuestro sistema tributario inspirada en los principios hasta aquí expuestos. Conviene, al respecto, recordar la opinión de un autor anónimo de nuestro siglo XVIII: «Los Estados viven por su Hacienda, pero también mueren por ella».

Competitividad fiscal y entorno autonómico

DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ

Doctor en Economía y Máster en Investigación Económica

Profesor de Economía Global en IE e IEB

Economista jefe en Tressis SV

El reto de financiar los servicios públicos debe partir de dos realidades:

- La Administración debe priorizar y aumentar la eficiencia.
- Los impuestos deben estar diseñados para fortalecer el crecimiento y el empleo, no para intentar recaudar.

España, según el Banco de España, recauda un 4% de PIB «menos» que la media de la Unión Europea. ¿Por qué? Porque tiene más del doble de paro, empresas más pequeñas y mucha más economía sumergida. Por lo tanto, no es que recaude poco, recauda y extrae mucho de los contribuyentes cautivos.

Tanto el Banco de España como el Instituto de Estudios Económicos (IEE) muestran esta realidad: la fiscalidad en España para empresas, familias, ahorro y patrimonio es alta y no contribuye a reducir el desempleo, la economía sumergida y el problema de tamaño empresarial. España tiene una fiscalidad muy alta para los que contribuyen, y esto supone un escollo para reducir el paro y fortalecer el tamaño empresarial y, con ello, las arcas públicas.

El Gobierno debe favorecer la creación de empleo, permitir la reducción de la economía sumergida y aumentar el tamaño empresarial con una fiscalidad competitiva. Lo que se recauda es, simplemente, el reflejo de la realidad económica del país. Cuando se impone una fiscalidad desconectada de esa realidad, ni se recauda, ni se crece, ni se crea empleo de acuerdo con el potencial de la economía.

La medición del gasto público y los ingresos no debe hacerse sobre el PIB, que además se infla simplemente gastando y endeudándose, sino sobre la base de la realidad de las empresas y familias del país. Cuanto más pesa el Estado en el PIB, la ratio de presión fiscal sobre PIB pierde su sentido, ya que el peso del Estado en la cifra de PIB reduce artificialmente la presión, aunque el sector privado sufra mayores cargas.

Tabla 1. Niveles y rankings relativos de presión y esfuerzo fiscal actuales*

Países de Europa, EE. UU. y Japón

País	Presión Fiscal		Esfuerzo Fiscal**			
			Índice de Frank		Índice de Bird	
País	Valor	Ranking	Valor índice	Ranking	Valor índice	Ranking
Grecia	0.4107	11	26.276	1	25.383	1
Portugal	0.3653	13	20.273	2	17.957	2
Italia	0.4291	5	16.171	3	16.107	3
Francia	0.4707	1	13.946	5	14.997	4
España	0.3574	15	15.137	4	13.418	5
Bélgica	0.4621	2	12.028	6	12.721	6
Austria	0.4384	4	10.658	7	10.767	7
Finlandia	0.4249	8	10.645	8	10.503	8
Alemania	0.4190	9	10.495	9	10.322	9
Suecia	0.4290	6	10.000	11	10.000	10
Dinamarca	0.4546	3	0.8856	15	0.9262	11
Reino Unido	0.8850	16	10.306	10	0.8850	12
Luxemburgo	0.4149	10	0.8947	14	0.8689	13
Países Bajos	0.3815	12	0.9074	13	0.8316	14
Japón	0.3377	17	0.9149	12	0.8005	15
Noruega	0.4281	7	0.7376	16	0.7397	16
Islandia	0.3594	14	0.6629	17	0.5924	17
Irlanda	0.2186	20	0.6051	18	0.3652	18
EE. UU.	0.2505	19	0.4673	19	0.3543	19
Suiza	0.2881	18	0.4295	20	0.3392	20

* Cálculos realizados por los autores a partir de la noción de presión fiscal y de los conceptos de sacrificio fiscal de Henry Frank (1959) y Richard Bird (1964). Cálculos realizados a partir de los datos de la Comisión Europea (*Economic and Financial Affairs*).

** Esfuerzos fiscales normalizados respecto al esfuerzo fiscal de Suecia (esfuerzo mediano).

Fuente: José F. Sanz y Desiderio Romero, Funcas. Disponible en <https://blog.funcas.es/la-insoportable-levedad-del-indice-de-presion-fiscal/>

La fiscalidad no debe diseñarse sobre la base de lo que quiera recaudar el Gobierno, sino sobre la capacidad y proporcionalidad inherente a la economía. Y España es un país de pequeñas empresas y pocas rentas altas con una Administración para millonarios. Un país donde la mayoría de las empresas son microempresas y que solo tiene 7.000 personas entre las rentas altas (menos de 90.000 si llaman «rentas altas» a más de 125.000 euros anuales) no puede plantearse una fiscalidad tan agresiva como la española.

Tabla 2. Distribución de contribuyentes por Tramos de Renta en España

Tramos de Rendimiento e Imputación (miles de euros)	Número de declarantes	%	Importe total del tramo	Media de importe declarado por contribuyente
Negativo y cero	112.839	0,62	-544.965.572	-4.829,59
0 - 1,5	1.036.414	5,68	3.239.474	3,13
1,5 - 6	3.116.136	17,08	11.080.451.634	3.555,83
6 - 12	2.351.780	12,89	19.568.481.534	8.320,71
12 - 21	4.684.114	25,67	75.057.271.284	16.023,79
21 - 30	3.072.868	16,84	75.130.205.593	24.449,54
30 - 60	3.186.990	17,47	119.811.800.739	37.594,03
60 - 150	604.884	3,31	45.242.746.846	74.795,74
150 - 601	74.538	0,41	13.354.500.666	179.163,66
Mayor de 601	7.194	0,04	5.750.067.341	799.286,54
Total	18.247.757	100	364.453.799.537	19.972,53

Fuente: Agencia Tributaria.

Tabla 3. Tipo Marginal Estatutario del Impuesto sobre la Renta en Europa
% 2003-2018

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belgium	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,8	53,8	53,7	53,2	53,2	53,2
Bulgaria	29,0	29,0	24,0	24,0	24,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Czech Republic	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Denmark	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,1	55,4	55,4	55,4	55,6	55,6	55,8	55,8	55,8	55,8
Germany	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Estonia	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Ireland	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	46,0	47,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0
Greece	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	49,0	49,0	49,0	46,0	46,0	48,0	48,0	55,0	55,0
Spain	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0	52,0	52,0	52,0	45,0	45,0	43,5	43,5
France	548,	53,4	53,5	45,4	45,4	45,4	45,4	45,4	46,6	50,3	50,3	50,3	50,2	50,2	50,2	51,5
Croatia	53,1	53,1	53,1	53,1	53,1	53,1	56,1	50,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	42,5	42,5
Italy	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	47,3	47,8	48,8	48,8	47,2	47,2
Cyprus	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Latvia	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	26,0	25,0	25,0	24,0	24,0	23,0	23,0	23,0	31,4
Lithuania	33,0	33,0	33,0	27,0	27,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Luxembourg	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	42,1	42,3	43,6	43,6	43,6	43,6	45,8	45,8
Hungary	40,0	38,0	38,0	36,0	40,0	40,0	40,0	40,6	20,3	20,3	16,0	16,0	16,0	15,0	15,0	15,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Netherlands	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0
Austria	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0

Tabla 3. Tipo Marginal Estatutario del Impuesto sobre la Renta en Europa (continuación)
% 2003-2018

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Poland	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0
Portugal	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	42,0	45,9	50,0	45,9	56,5	56,5	56,5	56,5	56,2	53,0
Romania	40,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	10,0
Slovenia	50,0	50,0	50,0	50,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Slovakia	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Finland	52,2	52,1	51,0	50,9	50,5	50,1	49,1	49,0	49,2	49,0	51,1	51,1	51,6	51,6	51,4	51,1
Sweden	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,7	56,9	57,0	57,1	57,1	57,1
United Kingdom	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0	50,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0
Iceland	45,6	43,6	41,7	38,7	35,7	35,7	45,2	46,1	46,2	46,2	46,2	46,2	46,2	46,3	46,3	46,3
Norway	47,5	47,5	43,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	39,0	39,0	38,7	38,5	38,4
Simple averages																
EU-28	42,6	41,8	40,4	39,9	39,7	38,4	38,0	38,5	38,4	38,7	39,2	39,2	39,0	38,9	39,0	39,0
EA-19	42,3	41,0	40,6	39,9	39,4	39,1	38,8	39,7	40,6	41,1	42,3	42,3	42,0	42,0	42,3	42,6

1. The indicator reported in the table is the «top statutory personal income tax rate». The «top statutory personal income tax rate» indicator does not differentiate by source and therefore as well, surcharges and deduction specific to income source are not taken into account.

The «top marginal tax rate from employment income», which is also sometimes used, can differ from the «top statutory personal income tax rate» with respect to (1) source of income: any personal income vs. earnings income and to (2) statutory vs. marginal tax rate. The marginal tax rate calculation (increase in tax revenue for a unit increase in gross earnings) is only possible for the latter type of indicator. The existence of differences between the two indicators relate directly to the design and complexity of the tax system.

2. General surcharges are included even when not part of PIT or not legally a tax (see country notes below).

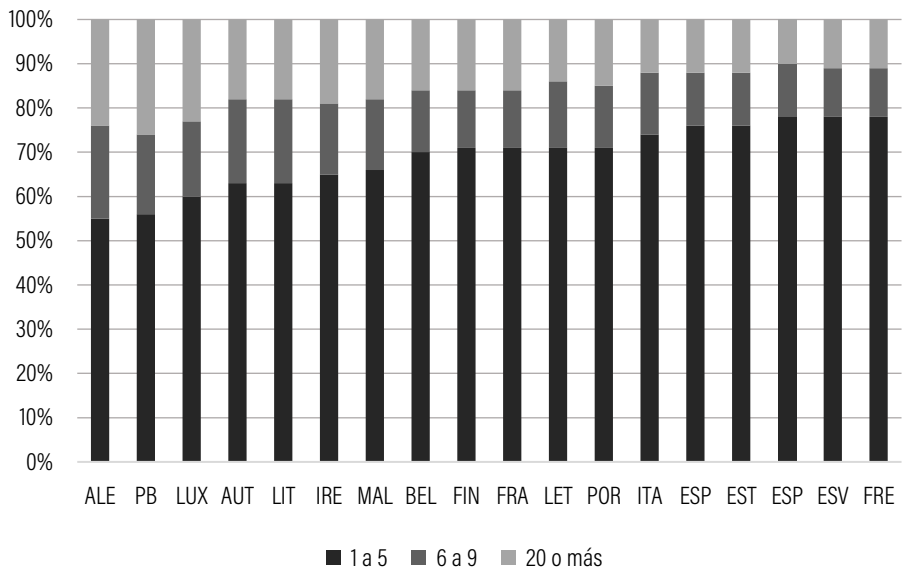
3. Local and regional taxes are normally added (see country notes below).

General notes: The reader is referred to the «taxes in Europe Database» for detailed information about the specificities of each country PIT, and in particular for the level of income from which the top statutory income rate applies. Figures in italics represent flat rate tax.

Fuente: DG Taxation and Customs Union, Eurostat.

Debemos entender el tamaño empresarial y que sus beneficios empresariales no han aumentado en muchos años para, asimismo, comprender que una fiscalidad mal diseñada, en la que se penaliza el crecimiento empresarial, como la española, funciona como un freno al desarrollo económico y a la creación de empleo.

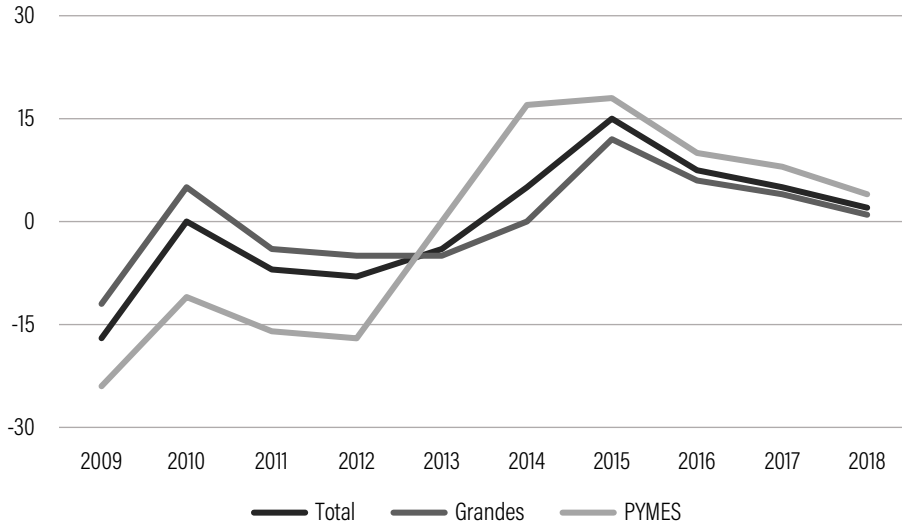
Gráfico 1. Empresas según el tamaño de trabajadores por país
Año 2017



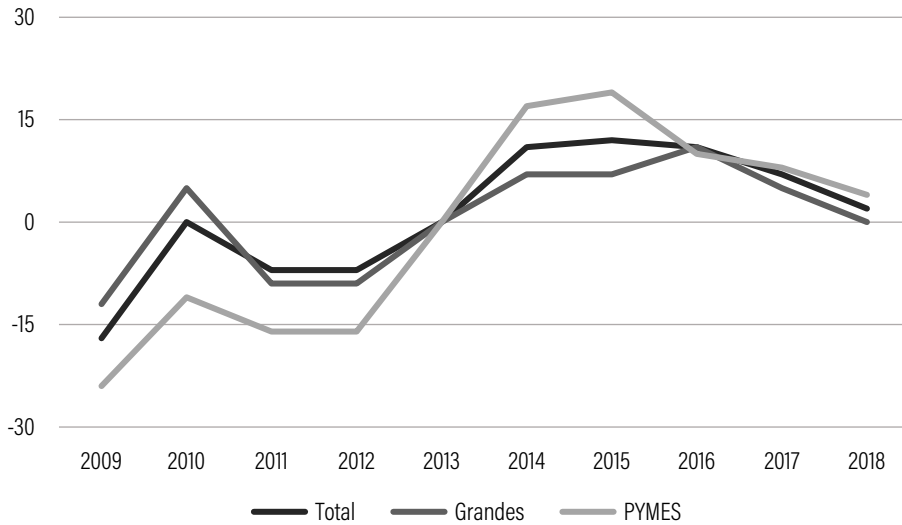
Fuente: Banco de España.

Gráfico 2a. Resultado económico bruto de la explotación

Tasas de variación

**Gráfico 2b. EBITDA**

Tasas de variación



Fuentes: Registros Mercantiles, Instituto Nacional de Estadística y Banco de España.

Tabla 4. Número de empresas que cotizan

SERIE HISTÓRICA DE LOS MESES DE ENERO	TOTAL	VARIACIÓN MENSUAL		VARIACIÓN ANUAL	
		Absoluta	Relativa	Absoluta	Relativa
2009	1.538 110	-16.616	-1,07%	-93.907	-5,75%
2010	1.466.437	-9.338	0,63%	-71.673	-4 66%
2011	1.435.321	-14.950	-1,03%	-31.116	-2,12%
2012	1.404.335	-19.609	-1,38%	-30.986	-2,16%
2013	1.365 864	-18.575	-1,34%	-38.471	-2 74%
2014	1.374 663	-13.928	-1,00%	8.799	0,64%
2015	1.148.293	-5.386	0,38%	43.630	3,17%
2016	1.455.546	-8.007	-0,55%	37.253	2,63%
2017	1.460.932	-11.923	0,81%	5.386	0,37%
2018	1.470.190	-11.100	-0,75%	9.258	0,63%
2019					
Enero	1.480.331	-9.848	-0,66%	10.141	0,69%
Febrero	1.490.703	10.372	0,70%	12.337	0,83%
Marzo	1.509.854	19.151	1,28%	12.716	0,85%
Abril	1.515.721	5.867	0,39%	10.373	0,69%
Mayo	1.522.092	6.371	0,42%	9.035	0,60%
Junio	1.530.190	8.098	0,53%	5.123	0,34%
Julio	1.514.548	-15.642	-1,02%	4.762	0,32%
Agosto	1.504.788	-9.760	-0,64%	14.528	0,97%
Septiembre	1.497.301	-7.487	0,50%	-6.888	-0,46%
Octubre	1.494.843	-2.458	0,16%	1.610	0,11%
Noviembre	1.503.002	8.159	0,55%	9.449	0,63%
Diciembre	1.489.561	-13.441	0,89%	-618	-0,04%

Tabla 4. Número de Empresas que cotizan (continuación)

SERIE HISTÓRICA DE LOS MESES DE ENERO	TOTAL	VARIACIÓN MENSUAL		VARIACIÓN ANUAL	
		Absoluta	Relativa	Absoluta	Relativa
2020					
Enero	1.476.814	-12.747	-0,86%	-3.517	-0,24%
Febrero	1.489.733	12.919	0,87%	-970	-0,07%
Marzo	1.367.906	-121.827	-8,18%	-141.948	9,40%
Abril	1.355.976	-11.930	0,87%	-159.745	10,54%
Mayo	1.381.819	25.843	0,87%	-140.273	9,22%
Junio	1.398.097	16.278	1,18%	-132.093	-8,63%
Julio	1.412.734	14.637	1,05%	-101.814	6,72%
Agosto	1.404.337	-8.397	0,59%	-100.451	-6,68%
Septiembre	1.40.741	1.404	0,10%	-91.560	-6,12%
Octubre	1.408.893	3.152	0,22%	85.950	5,75%
Noviembre	1.395.409	-13.484	-0,96%	-107.593	-7,16%
Diciembre	1.388.475	-6.934	-0,50%	-101.086	-6,79%
2021					
Enero	1.375.017	-13.458	-0,97%	-101.797	-6,89%

Fuente: Agencia Tributaria.

El informe de Competitividad fiscal 2020, publicado por el Instituto de Estudios Económicos¹, muestra claramente la realidad de una fiscalidad en España que está muy lejos de ser competitiva y que, además, es muy ineficiente. Según dicho *ranking*, España está en el puesto 27 de un total de 36 países analizados.

El Indicador de presión fiscal normativa muestra que España está un 10,5% por encima del promedio de la UE-27 y un 9,4% por encima del promedio de la OCDE. Como es sabido, esa mayor presión fiscal normativa no genera una presión fiscal

1. <https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE-Col-INFORMES-October-2020-Competitividad-fiscal-2020-4.pdf>

efectiva, es decir, una recaudación superior al promedio. Según el IEE, esto se debe al efecto de la economía sumergida y a la inactividad laboral. No hay que olvidar, en este sentido, que, aunque España recauda el 34,7% de su PIB en impuestos, el 22% de su actividad se desarrolla «en B», de modo que la presión fiscal de los contribuyentes que operan «en A» asciende al 44,5%.

Así, si el alcance de la economía sumergida se asimilase a la media europea (alrededor del 13% del PIB), la presión fiscal alcanzaría niveles del 38,7%, a escasas décimas del promedio comunitario. Dicho de otro modo: si la contribución de la economía «en A» subiese del 78% al 87% del PIB total, la recaudación crecería por un monto equivalente a cuatro puntos del PIB, eliminando el diferencial negativo en materia de presión fiscal recaudatoria.

El IEE refleja estos importantes elementos:

- Calcula que el esfuerzo fiscal (recaudación tributaria ajustada por renta per cápita) observado en España supera un 6,6% el promedio de la UE-27.
- Subraya que la presión fiscal efectiva de las empresas supone el 11,1% del PIB en España, por encima del 9,6% registrado en la UE-27, aunque si se ajustan los datos para considerar la economía sumergida, este indicador sería del 14,2% del PIB en España, frente al 11,1% de la UE-27. De igual manera, la presión fiscal normativa del Impuesto sobre Sociedades supera en un 22,6% la media comunitaria y en un 15,8% el promedio de la OCDE.
- Observa que la imposición patrimonial se sitúa entre un 40,9% y un 39% por encima de la media observada en la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- Estima que la progresividad del IRPF en España es un 17% mayor que en el promedio de la UE y que el peso de impuestos y cotizaciones sobre el coste salarial es superior a los niveles medios de la OCDE.
- La mayoría de los países nórdicos (Finlandia, Noruega, Suecia) tienen una fiscalidad más competitiva que la española en cuanto a empresas, creación de empleo y capital y en fiscalidad de la propiedad. Lo que siempre nos ocultan de los países nórdicos es que recaudan más porque tienen un IVA e impuestos indirectos más altos.
- El Impuesto sobre Sociedades en España supera los promedios de la OCDE, la UE-28 y el conjunto de las economías del mundo. La falacia de que las grandes empresas pagan «pocos» impuestos viene de sumar a los beneficios en España los generados –y tributados– en el resto del mundo y llegar a un tipo implícito falso. La realidad es que los grandes grupos pagan

un 18,96% y las entidades financieras, en su conjunto, un 22,43% sobre su base imponible, según datos de la AEAT (2019).

- La presión fiscal que soportan las empresas en España es 1,2 puntos porcentuales superior a la de la media de la Unión Europea. La presión fiscal normativa derivada de la carga del Impuesto sobre Sociedades es un 16% superior a la media de la Unión Europea.
- España tiene una presión fiscal normativa que es un 8,1% superior a la media de la Unión Europea y muy superior a la media de la OCDE.

1. PRESIÓN FISCAL

Incluso si utilizáramos el argumento basado en el cálculo de presión fiscal usado por los gobiernos, el propio Banco de España desmonta que España esté siete puntos por debajo de la media. Es muy inferior, y nos revela que estamos en la media o por encima en ingresos de empresas, patrimonio y renta.

El Banco de España, en un estudio de López-Rodríguez y García Ciria, *Estructura impositiva de España en el contexto de la Unión Europea*², resalta lo siguiente sobre España:

1. Impuestos al trabajo: «En la imposición sobre el trabajo, la recaudación en porcentaje del PIB en España es inferior a la media de la UE-28 (...). No obstante, el peso de las cotizaciones sociales sobre el PIB es superior, especialmente la parte a cargo del empleador». En España se «recauda» menos porque los impuestos al trabajo son demasiado altos, lo que reduce el potencial de empleo y la capacidad de contratar. Y, con ello, España tiene más del doble de tasa de paro que la media con la que los gobiernos nos quieren comparar.

2. España ya tiene impuestos altos. Sigue el Banco de España: «De este modo, la cuña fiscal media, medida como cociente entre la suma de los impuestos sobre la renta personal derivados de las rentas del trabajo y las cotizaciones sociales, por un lado, y el salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado, por otro, se sitúa en España por encima de la media del conjunto de las economías de la OCDE para todos los tramos de renta y tipos de individuos de acuerdo con su situación familiar».

2. <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/8778>

3. ¿Y las rentas altas, las empresas y el patrimonio? «Por su parte, el peso sobre el PIB de la recaudación derivada de la imposición sobre el capital es más elevado en España que en la media de la UE-28, debido a una imposición sobre la riqueza superior, mientras que los ingresos derivados de las rentas de las empresas, así como los obtenidos de las ganancias y las rentas del capital de los hogares y los autónomos, se encuentran, en términos agregados, en niveles similares».

¿Dónde está la diferencia con muchos países de Europa?:

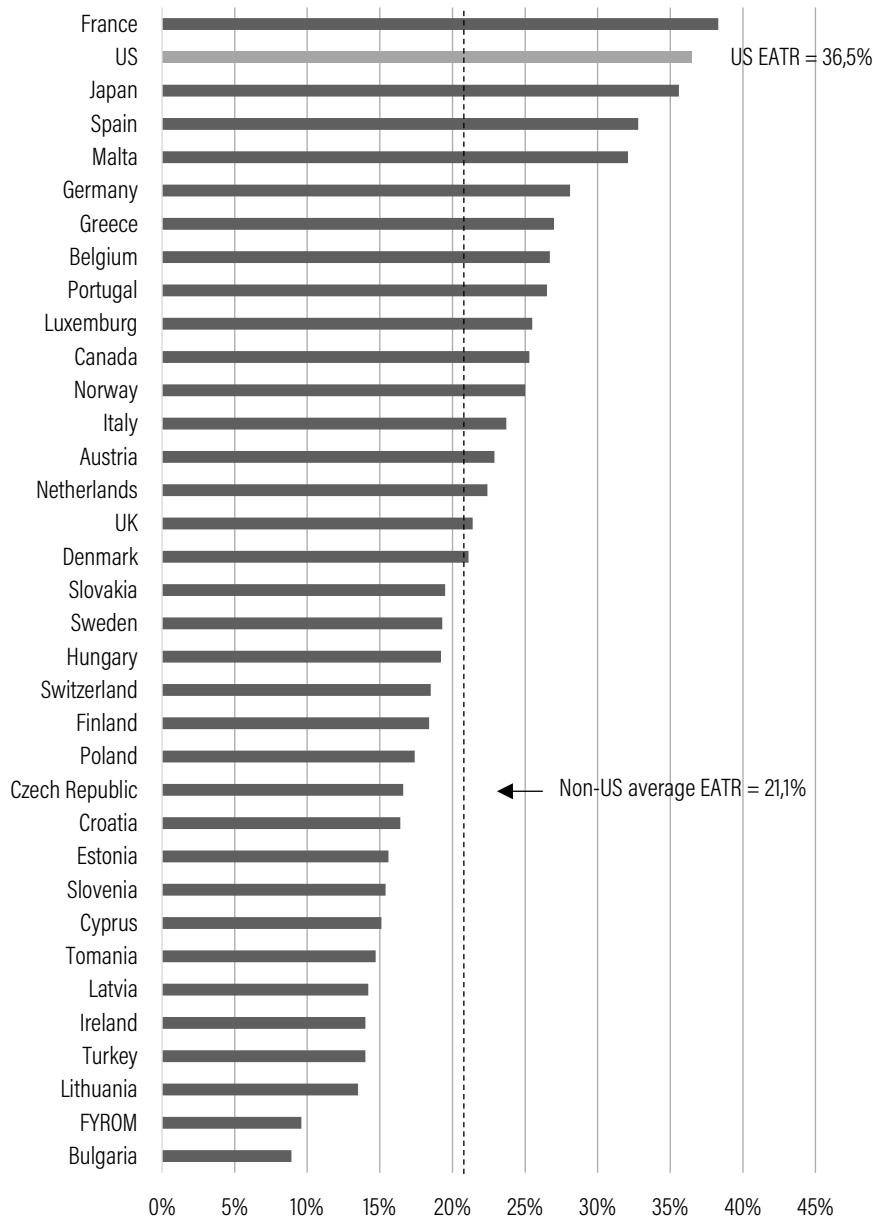
- En el IVA e impuestos indirectos: «Esta menor tributación sobre el consumo se debe principalmente a la menor recaudación por IVA como consecuencia, sobre todo, del hecho de que el tipo general del impuesto afecte a un porcentaje más reducido del gasto en consumo que en la mayor parte de los países de la UE-28. De manera adicional, la recaudación en impuestos especiales también es inferior, en particular en hidrocarburos, transporte, tabaco y alcohol, bienes en los que los tipos implícitos sobre su consumo son inferiores a los tipos implícitos promedio en la UE-28. Asimismo, España cuenta con una menor recaudación en términos del PIB derivada del conjunto de los impuestos medioambientales».
- En impuestos al trabajo (cotizaciones sociales), empresas y riqueza España está en la media o por encima.

La razón por la que ópticamente España «recauda menos» que la media de la Unión Europea viene de tener menor IVA y menos impuestos verdes y especiales. Es decir, impuestos que paga, sobre todo, la clase media.

España es, según la Comisión Europea, uno de los países donde la carga fiscal efectiva sobre las empresas es más alta³.

3. https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_en

Gráfico 3. Tasa Efectiva de Tributación de las Empresas



Fuente: Comisión Europea.

Tabla 5. Tipo efectivo de las grandes corporaciones

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Diference 2009-2019	Ranking 2019
EU-28	22.7	22.1	21.3	21.6	21.0	20.8	20.8	21.1	21.1	21.0	20.9	19.9	19.9	19.7	-1.9	
EU-27	22.5	21.9	21.1	21.3	20.8	20.6	20.7	21.0	21.1	21.0	20.9	19.8	19.8	19.7	-1.7	
EA 19	24.1	23.4	22.5	22.9	22.2	21.9	22.1	22.8	22.8	22.8	22.7	21.7	21.7	21.5	-1.4	
Belgium	25.7	25.4	24.9	24.7	25.3	25.9	26.3	26.5	26.7	27.8	28.3	29.3	24.9	25.0	0.3	6
Bulgaria	13.2	8.8	8.9	8.8	8.8	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	9.0	0.2	28
Czechia	21.0	21.0	18.4	17.5	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	16.7	-0.8	18
Denmark	25.1	22.5	22.6	22.6	22.6	22.6	22.0	22.0	22.2	21.3	20.0	20.1	19.8	19.8	-2.8	13
Germany	35.5	35.5	28.2	28.0	28.0	28.2	28.2	28.2	28.2	28.2	28.2	28.8	28.9	28.9	0.9	3
Estonia	18.1	17.3	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	15.7	15.7	15.7	15.7	13.9	-2.6	24
Ireland	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.4	14.1	14.1	14.1	14.1	14.1	-0.3	23
Greece	25.2	21.7	21.8	30.5	21.0	17.5	17.5	24.1	24.5	27.5	27.6	27.6	27.6	26.6	-3.9	4
Spain	36.5	34.5	32.8	32.8	32.8	31.9	32.4	32.9	32.6	32.7	30.1	30.1	30.1	30.1	-2.7	2
France	34.4	34.6	34.6	34.7	32.8	32.8	34.2	34.7	38.3	38.3	38.4	33.4	33.4	33.4	-1.3	1
Croatia	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	14.8	14.8	14.8	-1.7	21
Italy	31.8	31.8	27.3	27.5	27.5	24.9	25.1	25.1	24.2	23.8	23.6	23.7	24.6	24.6	-2.9	7
Cyprus	10.6	10.6	10.6	10.6	11.6	11.6	11.9	15.2	15.2	12.7	13.1	12.5	13.0	13.4	2.8	25
Latvia	14.3	14.3	13.8	13.8	11.8	12.2	12.4	12.1	14.3	14.3	14.3	14.3	16.7	16.7	2.9	18

Tabla 5. Tipo efectivo de las grandes corporaciones (continuación)

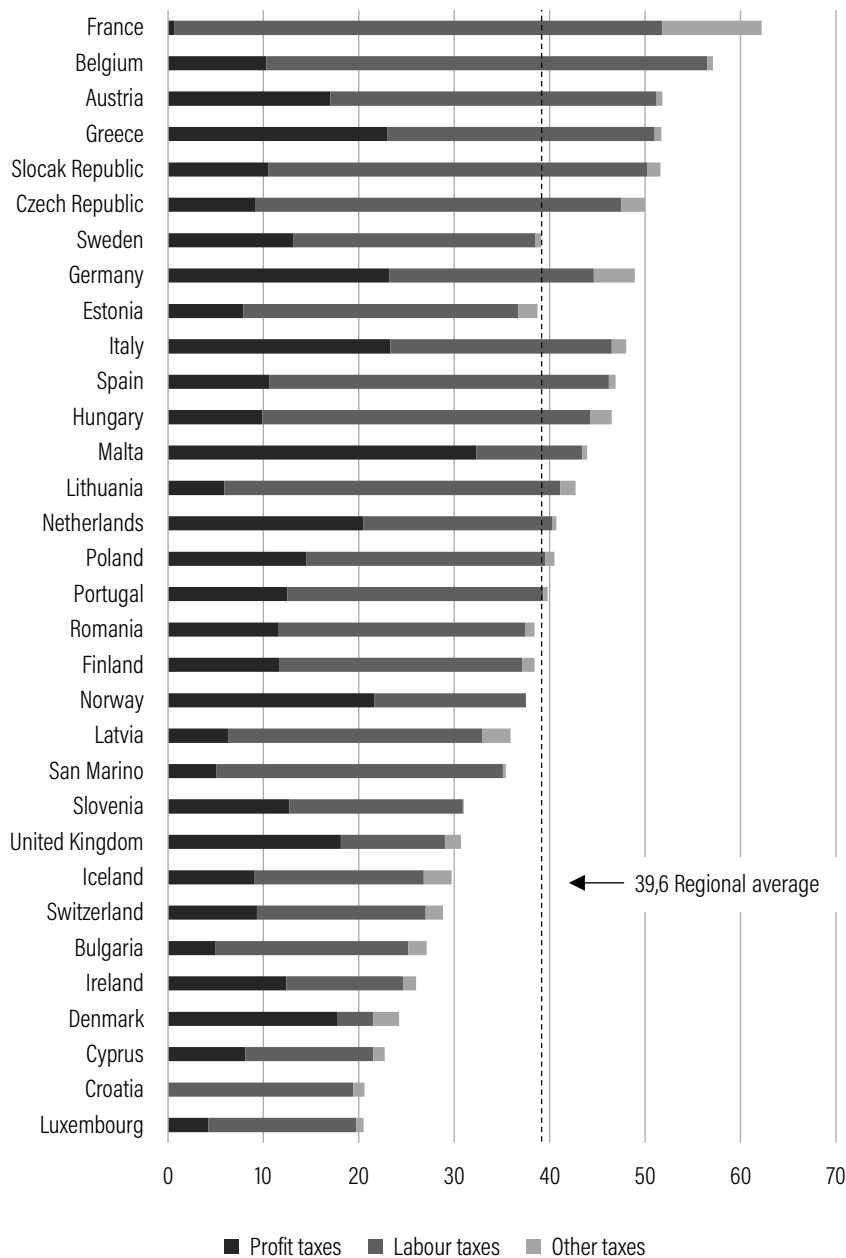
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Diference 2009-2019	Ranking 2019
Lithuania	16.0	15.2	12.7	16.8	12.7	12.7	12.7	13.6	13.6	13.6	13.6	13.6	13.6	12.7	-4.1	26
Luxembourg	25.9	25.9	25.9	25.0	25.0	24.9	24.9	25.5	25.5	25.5	25.5	23.7	22.8	21.8	-3.2	10
Hungary	16.3	19.5	19.5	19.5	19.1	19.3	19.3	19.3	19.3	19.3	19.3	11.1	11.1	11.1	-8.4	27
Malta	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	32.2	24.3	24.4	25.3	-6.9	5
Netherlands	26.7	23.1	23.1	22.2	22.2	21.8	22.6	21.6	22.6	22.5	22.5	22.5	22.5	22.5	0.3	9
Austria	23.0	23.0	23.0	22.7	22.7	23.0	23.0	23.0	23.0	23.0	23.1	23.1	23.1	23.1	0.4	8
Poland	17.1	17.4	17.4	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	16.6	-0.9	20
Portugal	24.6	23.7	23.7	23.7	26.2	26.2	28.4	28.4	28.4	26.6	26.6	20.0	21.4	21.4	-2.3	11
Romania	14.7	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.8	14.7	14.7	14.7	14.7	-0.1	22
Slovenia	22.3	20.9	20.0	19.1	18.2	18.2	16.4	15.5	15.5	15.5	15.5	17.3	17.3	17.3	-1.8	17
Slovakia	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	16.8	20.3	19.4	19.6	19.6	18.7	18.7	18.7	1.9	16
Finland	24.5	24.5	24.5	23.6	23.9	24.7	23.3	22.6	18.6	18.9	19.1	19.5	19.6	19.6	-4.0	14
Sweden	24.6	24.6	24.6	23.2	23.2	23.2	23.2	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	19.4	-3.8	15
United Kingdom	29.2	29.3	28.0	28.3	28.4	26.9	25.2	24.3	22.4	21.5	21.5	20.5	20.6	20.2	-8.1	12

Source and methodology: The Values presented are the Effective Average Tax Rates, for large corporations in non-financial sector, computed at corporate level, for average asset composition and funding sources, using the Devereux/Griffith methodology. They are taken from Section C of ZEW (2019), Effective tax levels in the European Union using the Devereux/Griffith methodology - 2019 Report - project for EU Commission DG TAXUD.

Note: EU-27 represents EU Member States without UK. EU-28, EU-27 and EA-19 figures are simple averages.

Fuente: Eurostat.

Gráfico 4. Total del Tipo Medio y de la contribución fiscal de las empresas



Fuente: PwC.

Así lo refleja también el índice Paying Taxes de PwC y el Banco Mundial⁴. Incluso con ese análisis, España no debería subir estos impuestos indirectos y mucho menos tras dos crisis tan duras como la covid-19 y la crisis de 2008, porque añadiría a las trabas a la inversión y al empleo, un escollo a la recuperación del consumo.

2. LA FALACIA DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

El Gobierno de España repite que quiere «armonizar» impuestos. Sin embargo, es incorrecto y, además, no debería hacerse. En primer lugar, no se va a armonizar nada, ya que se va a mantener el cupo y concierto vasco, incluso dándoles la Seguridad Social; se va a mantener el régimen fiscal especial de Canarias, Ceuta y Melilla, y se van a aumentar competencias fiscales para Cataluña. De hecho, desde 1978 el trato fiscal al País Vasco y a Navarra ha sido mucho más favorable⁵.

«Armonizar» es una falacia que solo esconde subir impuestos. No tiene ningún sentido defender un sistema autonómico y, a la vez, eliminar la política fiscal de la gestión de las autonomías. Lo que llama «armonizar» es imponer todo lo contrario a lo que debe ser un modelo autonómico. Un sistema autonómico eficiente no puede basarse en dar autonomía para disparar el gasto y los impuestos, pero no para gestionarlos y hacerlos atractivos.

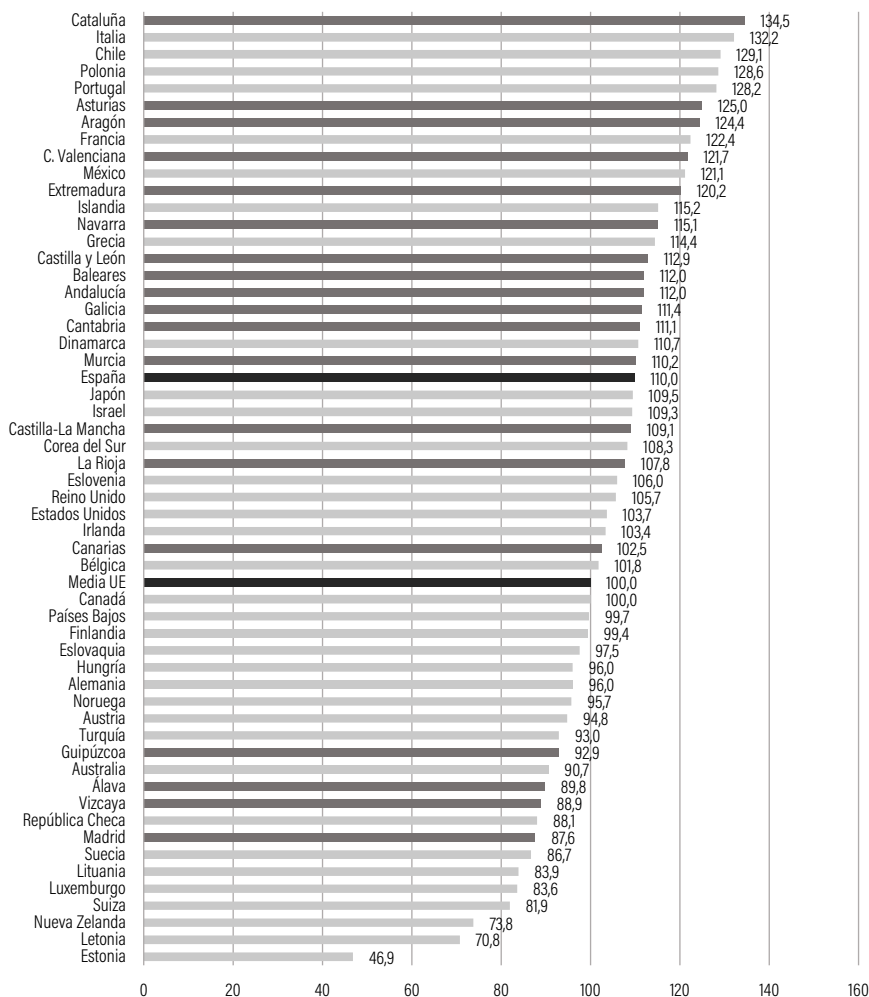
La acusación de «dumping fiscal» es una mentira repetida por los que consideran que la fiscalidad confiscatoria de otras comunidades es algo normal e incluso aceptable. El gran problema de la fiscalidad autonómica no es la fiscalidad de Madrid, sino el aumento de carga fiscal en Cataluña.

4. <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>

5. <https://civismo.org/en/finanzas-autonomicas/>

Gráfico 5. Presión Fiscal Normativa

Año 2020. UE = 100



El indicador para los países se calcula a partir de los datos cualitativos del Índice de competitividad fiscal (total) de la Tax Foundation. Considera la media de la UE=100 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada país y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.

Nota: La media de la UE se elabora a partir del promedio de los países de la UE que pertenecen a la OCDE.

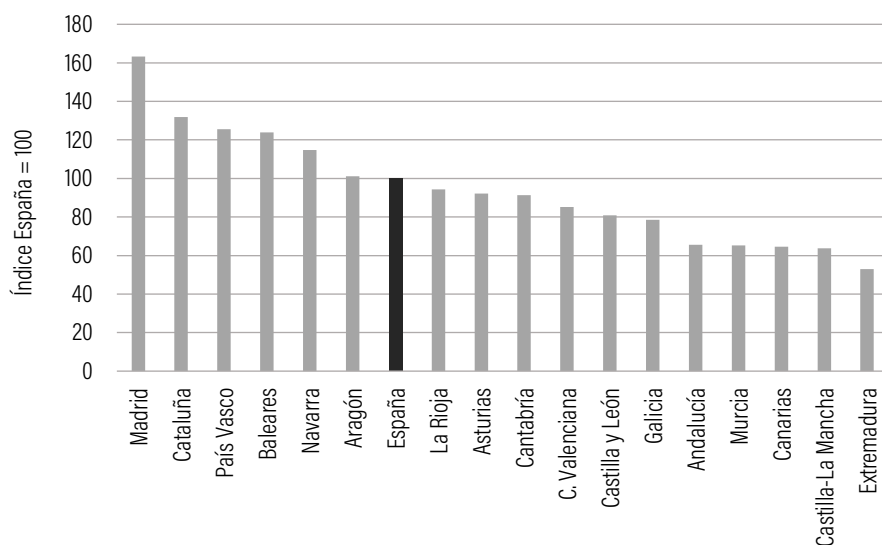
El indicador para los territorios de España se calcula a partir de los datos del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal (total). Considera la media de España=110,0 y mantiene las diferencias porcentuales entre cada CC. AA. y dicha media. Mayor valor en el Índice muestra mayor presión fiscal.

Nota: La media de España se elabora a partir del promedio de las CC. AA. y territorios considerados.

Fuente: Instituto de Estudios Económicos, «La competitividad fiscal de las comunidades autónomas», *Informe de Opinión*, abril 2021.

Madrid recauda más y contribuye más a las arcas nacionales gracias a su carga fiscal atractiva⁶.

Gráfico 6. Recaudación por habitante de impuestos cedidos por comunidad autónoma
Datos de 2018



Fuente: Instituto de Estudios Económicos.

La Comunidad de Madrid es una autonomía que funciona bajo los preceptos del Sistema de Financiación de Régimen Común. A excepción del País Vasco y de Navarra, con su concierto foral y su convenio, respectivamente, Madrid no cuenta con ningún privilegio fiscal ni con ninguna particularidad específica. Tampoco tiene ninguna ventaja fiscal propia, como la que tienen las islas Canarias, con su Régimen Económico Fiscal (REF) especial.

La acusación de «paraíso fiscal» es falsa. Lo que no se puede hacer es tener un infierno fiscal y culpar a otros por no serlo. La fiscalidad en la Comunidad de Madrid es igual a la de otras comunidades y países de la UE. ¿Cuál es el problema? Que las comunidades con más presión fiscal sobre la renta están todas en

6. <https://www.idealista.com/news/finanzas/fiscalidad/2021/04/19/790043-por-que-madrid-recauda-un-63-mas-de-impuestos-por-habitante-si-tiene-la-menor-presion-fiscal>

manos del PSOE⁷; y en vez de solucionar su modelo extractivo, quieren asfixiar a los madrileños... mientras no tienen ninguna queja con Álava, Vizcaya, Guipúzcoa, La Rioja, Canarias, Ceuta o Melilla, que tienen niveles de competitividad y presión fiscal iguales, y a veces inferiores, a los de la Comunidad de Madrid.

La acusación de «falta de solidaridad» es una falacia. En el periodo 2009-2018 la Comunidad de Madrid ha aportado al Fondo de Garantía de Servicios Públicos con el resto de las regiones 24.000 millones de euros, según el Ministerio de Hacienda. Los recursos sujetos a liquidación, que suponen casi el 73% de los ingresos no financieros de la Comunidad de Madrid, proporcionan una financiación per cápita 215 euros inferior a la media de las comunidades autónomas de régimen común.

Muchos argumentan que los impuestos no los pagan las comunidades autónomas, sino los ciudadanos. Y es correcto. Pero sí dependen de los gobiernos los presupuestos, la política fiscal y económica, sobre todo la orientada a la creación de empresas y a atraer capital. Y es lo que nos jugamos en la Comunidad de Madrid.

Otros dicen que Madrid se beneficia «porque es la capital», un argumento claramente incorrecto cuando se mira la menor financiación, la mayor solidaridad y que la Comunidad de Madrid, según el Ministerio de Hacienda, tiene el mayor déficit fiscal de España (la diferencia entre lo que se aporta y se recibe). Pero también cuando se mira al País Vasco, un ejemplo similar de fiscalidad adecuada y atracción de empleo e inversión sin «capitalidad».

Madrid aporta al Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF) más del triple que el siguiente contribuyente, que es Cataluña. En territorio madrileño se recaudan, por IRPF, IVA e Impuestos Especiales, 78.334 millones de euros, de los que solo el 22% se destinan a la Comunidad de Madrid a través del Sistema de Financiación Autonómica. Además, como consecuencia de ello, Madrid es la región con la deuda más baja de todas las regiones de régimen común (14,6% sobre PIB).

Un informe de la Fundación Civismo, firmado por María Crespo, señala que la diversidad normativa del Impuesto sobre Sucesiones en España no puede considerarse *dumping* fiscal, sino expresión de la autonomía financiera de las CC. AA.⁸

El sistema de financiación autonómico actual perjudica más, por orden, a las comunidades de Madrid, Baleares, Cataluña y Valencia, según el informe anual

7. <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/05/29/59247ef2268e3e87268b45b6.html>

8. <https://civismo.org/en/la-diversidad-autonomica-de-sucesiones-no-puede-considerarse-dumping-fiscal-segun-fundacion-civismo/>

elaborado por el Instituto de Economía de Barcelona (IEB), de la Universidad de Barcelona⁹.

En vez de tomar medidas que favorezcan la inversión y el empleo, y con ello acabar con el paro y reducir la economía sumergida, que generarían, según el Círculo de Empresarios y Foment del Treball, más de 40.000 millones de euros en recaudación¹⁰, prefieren mantener una economía ahogada y ciudadanos rehenes del asistencialismo.

Lo que quiere hacer el Gobierno es recuperar dos impuestos anacrónicos y obsoletos, sucesiones y patrimonio, que casi nadie aplica en la UE¹¹, y que, además de tener un poder recaudatorio muy bajo, tienen un efecto negativo económico muy alto en menor inversión, ahorro y atracción de capital a nuestro país. Sucesiones y Donaciones recauda menos de 2.600 millones de euros al año, menos que las cifras de exceso de déficit de 2019 sobre el objetivo del Gobierno. Subir impuestos, como ocurrió en el pasado, retrasaría la recuperación y nos volvería a poner en la cola de crecimiento y empleo.

En impuestos directos e indirectos España está en el puesto 14 de la lista de competitividad fiscal, mientras que los impuestos a la propiedad nos llevan al puesto 32. Nuestro país caería cinco puestos en el Índice de competitividad fiscal si se aplicase la batería de nuevos impuestos anunciados por el ejecutivo de Pedro Sánchez, tras haber conseguido mejorar algunos puntos hasta el puesto 23 en los últimos años.

«La única manera de aumentar de forma sostenible nuestra recaudación impositiva pasa por priorizar la recuperación económica y reducir nuestra economía sumergida, lo cual es materialmente imposible si elevamos aún más nuestros impuestos», explica el informe sobre competitividad fiscal 2020 del IEE. La subida de impuestos incentivaría la economía sumergida y reduciría la creación de empleo e inversión. Es mucho más grave: «Intentar cerrar la brecha de recaudación con Europa mediante subidas normativas de impuestos de hasta seis puntos sobre el PIB, no solucionaría el problema de la sostenibilidad fiscal a medio plazo, en cuanto que podrían provocar una contracción de la actividad de hasta 10 puntos de PIB y una destrucción del orden de 2 millones de empleos»¹².

9. https://ieb.ub.edu/wp-content/uploads/2019/10/Ndp_4-Mapa-financiaci%C3%B3.pdf

10. <https://www.foment.com/es/fiscalidad-progreso/>

11. https://www.elconfidencial.com/economia/2018-08-13/riqueza-impuestos-herencias_1603626/

12. <https://www.ceoe.es/es/ceoe-news/fiscalidad/por-que-no-se-pueden-subir-mas-los-impuestos-en-espana>

Como ya se ha explicado, la repetida hasta la saciedad diferencia de recaudación que refleja la ratio de presión fiscal bruta (que es un cálculo recaudatorio) no se encuentra en la presión fiscal empresarial, que supone en España un 10,5% del PIB frente al 9,3% del promedio de la UE. De hecho, la proporción de la recaudación total procedente de las empresas es de un 30,4%, muy por encima del 26,2% de la media resultante en Europa.

El único camino hacia la consolidación presupuestaria está en la eficiencia del gasto y no en las subidas de impuestos¹³, que sería la peor decisión que puede tomar el Gobierno en este momento. El Gobierno también sabe que un incremento del 10% en el tipo efectivo medio sobre las rentas de más de 150.000 euros hundiría la recaudación entre 500 millones y 2.500 millones de euros. En el más optimista de los casos, efecto nulo¹⁴. La fiscalidad en España ya es alta y progresiva. Lo que no nos podemos permitir es una Administración para ricos en un país de pequeñas empresas y alto paro.

3. EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO

España se sitúa en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE en eficiencia del gasto público, según el Índice IEE, que le otorga una puntuación de 87,4, muy por debajo del 100 que representa la media de la organización económica¹⁵.

Las subvenciones en España no están sujetas a medidas adecuadas de transparencia y fiscalización, según la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF). La AIReF denuncia que los 14.000 millones de euros que se conceden cada año a diversas subvenciones en España no siguen controles de rendición de cuentas ni procedimientos sancionadores por mal uso¹⁶.

El Banco de España pedía redefinir la política de gasto público, aparcando todo aquello que no sea prioritario. El problema es que España debe hacer frente a una situación extraordinaria con una arquitectura de gasto público de cuestionada eficiencia.

13. https://www.ceoe.es/es/informes/Actividad_Economica/panorama-economico-julio-2020

14. según estudio de J. Félix Sanz-Sanz *et al.* de la Universidad Complutense <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00036846.2014.972548>

15. <https://www.expansion.com/economia/2020/02/27/5e57bee5e5fdea20168b45db.html>

16. https://www.economiadigital.es/economia/espana-despilfarra-14-000-millones-en-subvenciones-sin-control_628958_102.html

La propia Comisión Europea, en las recomendaciones específicas para España, recuerda, en su punto 12¹⁷, que «el 13 de julio de 2018, el Consejo recomendó a España garantizar que la tasa de incremento nominal del gasto público primario neto no rebasara el 0,6% en 2019, lo que correspondería a un ajuste estructural anual del 0,65% del PIB. La evaluación global de la Comisión confirma una desviación significativa respecto de la senda de ajuste recomendada hacia el objetivo presupuestario a medio plazo en 2019. Este es el factor pertinente recogido en el informe de la Comisión elaborado de conformidad con el artículo 126, apartado 3, del Tratado, en el que se evalúa el cumplimiento del criterio de deuda por parte de España en 2019».

4. CONCLUSIONES

España solo saldrá de la crisis atrayendo inversión y facilitando la creación de nuevas empresas y empleo.

- La fiscalidad debe ser competitiva, atractiva y, a la vez, realista. La gestión de la fiscalidad por parte de las comunidades autónomas es un elemento esencial del propio Estado autonómico, y debemos avanzar hacia más autonomía, no menos.
- La fiscalidad debe incentivar la regularización de la economía sumergida, la atracción de capital y la creación de empleo y, sobre todo, debe estar orientada a aumentar las bases imponibles no a constantemente subir la carga a las pocas bases imponibles que sobrevivan a las distintas crisis.
- Finalmente, no se puede exigir más esfuerzo fiscal a empresas y familias cuando no se lleva a cabo un profundo análisis donde se eliminen del gasto público duplicidades y gasto superfluo.
- España ha perdido más de 80.000 empresas y 20.000 millones de euros de capital y se han destruido más de 500.000 empleos. El Gobierno debe parar la batería de subidas de impuestos y empezar a priorizar y a hacer lo que es su función: administrar recursos limitados, no implementar una fiscalidad confiscatoria y extractiva al que sobreviva a la crisis.

17. Country Specific Recommendations https://ec.europa.eu/info/publications/2019-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_en

Nota: al calcular la «presión fiscal» (ingresos fiscales sobre PIB) se lleva a cabo el error porque se incluye en el PIB la economía sumergida y el peso del gasto público y se ignora el enorme diferencial de paro y de tejido empresarial con otras economías. Así, el esfuerzo fiscal de ciudadanos y empresas que contribuyen se dispara mientras la presión fiscal parece ópticamente baja y los políticos repiten que se recauda «poco». Y en vez de atacar la economía sumergida y el paro, atacan a los creadores de empleo y ciudadanos, creando una espiral descendente en la que siempre se suben los impuestos y luego dicen que se recauda poco.

REFERENCIAS ADICIONALES

- Índice de competitividad fiscal 2019.
- Índice de competitividad fiscal 2020.
- At a Loss: The Real and Reporting Elasticity of Corporate Taxable Income.
- Will It Hurt? Macroeconomic Effects of Fiscal Consolidation.
- OECD Finds Corporate Taxes Are Most Harmful to Economic Growth.

Los impuestos en España: índices de presión y sacrificio fiscal territorializados

JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ

Catedrático de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad de Oviedo

DESIDERIO ROMERO JORDÁN

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad Rey Juan Carlos

INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos en los que la descentralización política ha generado mayor controversia en España ha sido la diferenciación en las competencias presupuestarias entre las distintas comunidades autónomas (CC. AA.), tanto por el lado del gasto como por el de los ingresos públicos. Esta diferenciación se realizó al amparo de la Constitución de 1978 que consolidó dos modelos de financiación: el régimen común y el sistema foral. El sistema foral otorgó un procedimiento de competencias propio para el País Vasco y Navarra. El resto del país –15 comunidades autónomas y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla– pasó a regularse por el régimen común, mucho más restringido. No obstante, dentro del régimen común se contemplan los casos de Ceuta, Melilla y Canarias a las que se les reconoce peculiaridades tributarias ventajosas respecto del resto.

Dada la controversia que recientemente ha generado el ejercicio de las competencias de las comunidades en materia impositiva, este artículo presenta la distribución territorializada de la recaudación tributaria, a partir de la cual se

computa la presión fiscal de cada C. A., así como el sacrificio fiscal realizado por sus habitantes. También se evalúan las alteraciones que sobre estos índices genera el *Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales* (FGSPF), elemento esencial sobre el que descansa la aplicación del principio de solidaridad del sistema de financiación autonómica vigente. Los cálculos se realizan para 2018, último año para el que existía una liquidación definitiva del sistema de financiación en el momento de escribir estas líneas.

1. LA IMPUTACIÓN TERRITORIAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

Para calcular la presión y el sacrificio fiscal soportado por los residentes en las distintas CC. AA. hemos asignado a cada una de ellas la recaudación tributaria obtenida en su territorio por los distintos niveles de gobierno —el Estado, la comunidad autónoma y las haciendas municipales—, así como por la Seguridad Social.

Los ingresos tributarios de las CC. AA. de régimen común se han obtenido a partir de la recaudación definitiva de los tributos cedidos y compartidos con el Estado, así como de sus tributos propios. Los datos se han extraído de las publicaciones de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda (2020 a, 2020 b). En el caso de Canarias se han incluido los ingresos procedentes de su régimen fiscal específico.

En lo que se refiere a los ingresos tributarios del Estado, los correspondientes a los impuestos compartidos con las CC. AA. (IRPF, IVA, Impuestos Especiales de Fabricación) se han calculado a partir de la liquidación realizada a las mismas, teniendo en cuenta la parte de la recaudación no cedida. En el caso de los impuestos estatales, ni cedidos ni compartidos, hemos territorializado la recaudación total obtenida (AEAT, 2019).

La Tabla 1 recoge los criterios de atribución de los ingresos tributarios y de territorialización aplicados en este trabajo¹.

1. La imputación territorial de la recaudación tributaria se puede realizar a partir de dos aproximaciones metodológicas: el método de flujo monetario y el enfoque de incidencia carga-beneficio. El método del flujo monetario supone imputar los ingresos tributarios al territorio en el que se localiza la capacidad económica sometida a gravamen, mientras que el método de incidencia carga-beneficio los imputa al territorio donde residen las personas que finalmente soportan la carga tributaria, lo que obliga a considerar su incidencia efectiva. Las diferencias que se derivan de aplicar uno u otro sistema dependen, fundamentalmente, de las hipótesis sobre traslación de la carga tributaria que se asuman (Generalidad de Cataluña, 2014, pp. 20-33).

Tabla 1. Criterios de imputación territorial de la recaudación tributaria

Impuesto	Criterio de atribución	Criterio de territorialización
IRPF	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Residencia de los contribuyentes
Patrimonio	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Residencia de los contribuyentes
Renta de no residentes	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
Sociedades	Impuesto soportado íntegramente por los accionistas	Excedente Bruto de Explotación
Sucesiones y Donaciones	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
Transmisiones Patrimoniales	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
Actos Jurídicos Documentados	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
IVA	Traslación hacia los consumidores finales	Consumo final territorializado
Impuestos Especiales	Traslación hacia los consumidores finales	Consumo territorializado de los distintos productos sujetos a tributación
Impuestos medioambientales	Traslación hacia los consumidores finales	Consumo final territorializado
Impuesto sobre Primas de Seguros	Lugar de contratación de las primas	Importe de las primas de seguros contratadas en cada C. A.
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
Tributos sobre el Juego	Lugar de realización del hecho imponible	Recaudación obtenida en cada C. A.

Tabla 1. Criterios de imputación territorial de la recaudación tributaria (continuación)

Impuesto	Criterio de atribución	Criterio de territorialización
Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito	Lugar de realización del hecho imponible	Recaudación obtenida en cada C. A.
Impuestos propios de las CC. AA.	Lugar de realización del hecho imponible	Recaudación obtenida en cada C. A.
Tasas afectas a los servicios transferidos a las CC. AA.	Lugar de realización del hecho imponible	Recaudación obtenida en cada C. A.
Ingresos tributarios municipales	Lugar de realización del hecho imponible. Impuesto soportado íntegramente por los contribuyentes (no traslación)	Recaudación obtenida en cada C. A.
Cotizaciones Sociales	Lugar donde se abona la remuneración de los asalariados (cuotas empleadores) y donde se ubican los cotizantes (cuotas trabajadores)	Recaudación obtenida en cada C. A.

Fuente: Elaboración propia.

En el caso de las CC. AA. de régimen foral del País Vasco y Navarra, hemos tenido en cuenta la recaudación procedente de la totalidad de los impuestos concertados/convenidos, incluyendo los ajustes en materia de imposición indirecta para adecuar la recaudación al consumo realizado en su territorio, y la obtenida por los tributos propios en ambas.

En el caso de las haciendas locales hemos considerado la recaudación de los distintos impuestos municipales, tanto obligatorios como potestativos, y de las tasas y contribuciones especiales -Secretaría General de Financiación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda (2020 c). Finalmente, los ingresos de la Seguridad Social incluyen las cotizaciones sociales pagadas por empresarios y trabajadores a los distintos regímenes que integran la misma, incluyendo las cotizaciones pagadas a las Mutuas Colaboradoras-Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones (2019)².

2. No obstante, no se han tenido en cuenta las cotizaciones sociales a las mutualidades de funcionarios ni las cuotas por derechos pasivos. Por su cuantía, esta omisión no tiene efectos relevantes en los índices calculados y afectaría, en todo caso, a las comunidades con un mayor número de funcionarios estatales que, como la Comunidad de Madrid, verían ligeramente incrementados sus índices de presión y sacrificio fiscal.

El resultado final, obtenido de la aplicación de los criterios de imputación anteriores, se recoge en la Tabla 2.

Tabla 2. Recaudación tributaria territorializada 2018

Miles de euros

Comunidad Autónoma	Ingresos tributarios Estado	Ingresos tributarios CC. AA.	Ingresos tributarios Municipios	Cotizaciones Sociales	Ingresos tributarios totales
Cataluña	24.221.883,84	23.767.348,97	6.068.463,51	22.577.845,31	76.635.541,63
Galicia	6.533.343,64	5.945.104,09	1.339.903,95	5.872.326,95	19.690.678,63
Andalucía	16.760.956,77	16.451.282,48	5.074.872,19	15.672.825,65	53.959.937,08
Asturias	2.599.397,54	2.468.205,04	579.948,05	2.369.686,75	8.017.237,38
Cantabria	1.738.864,66	1.467.061,41	382.329,44	1.312.210,66	4.900.466,18
La Rioja	862.522,93	769.487,08	201.674,61	756.326,70	2.590.011,32
Murcia	3.068.019,05	2.958.614,35	849.579,39	2.985.845,07	9.862.057,86
C. Valenciana	11.769.903,53	11.797.824,95	3.112.609,27	10.718.765,09	37.399.102,85
Aragón	3.711.422,68	3.604.963,38	902.208,57	3.460.032,75	11.678.627,38
C.-La Mancha	4.306.729,66	4.006.013,18	1.251.704,56	3.868.878,67	13.433.326,06
Canarias	2.647.006,06	4.405.617,43	1.112.137,36	4.492.786,85	12.657.547,71
Extremadura	2.011.367,33	2.011.217,96	547.959,31	1.835.782,39	6.406.326,99
Baleares	3.836.096,10	4.130.068,43	1.020.115,65	3.186.195,10	12.172.475,28
Madrid	25.499.454,80	21.580.197,93	5.368.170,24	21.584.179,01	74.032.001,98
Castilla y León	6.213.804,62	5.696.798,67	1.435.220,40	5.318.955,04	18.664.778,74
Total	115.780.773,22	111.059.805,35	29.246.896,50	106.012.642,00	362.100.117,07
País Vasco		15.175.512,40	1.098.698,84	7.069.037,12	23.343.248,36
Navarra		3.629.867,62	357.828,51	1.959.582,09	5.947.278,22
Total Forales		18.805.380,02	1.456.527,35	9.028.619,21	29.290.526,58
Total		129.865.185,37	30.703.423,85	115.041.261,21	391.390.643,65

Fuente: Elaboración propia a partir de las fuentes citadas en el texto.

2. LA PRESIÓN FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN 2018

A partir de la imputación territorializada precedente, la Tabla 3 muestra la presión fiscal que soportaron los contribuyentes de cada C. A. en 2018. En el caso de las comunidades de régimen común, hay que tener en cuenta que el 75% de la recaudación normativa, correspondiente a los tributos cedidos y compartidos, se aporta al Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales. Este fondo constituye el principal mecanismo de nivelación del sistema de financiación aprobado en el año 2009. Su cuantía³ se distribuye entre las comunidades de régimen común en función de la población ajustada, variable utilizada como indicador de las necesidades de gasto en los servicios públicos esenciales: educación, sanidad y servicios sociales.

Por tanto, en el caso de las CC. AA. que son aportantes netas de recursos, este fondo supone una sobrecarga fiscal para sus residentes, puesto que pagan unos impuestos que son transferidos posteriormente, de manera automática e inmediata, a las CC. AA. beneficiarias netas. Por el contrario, para los contribuyentes que residen en estas últimas, el FGSPF supone una minoración de su factura fiscal en relación con los impuestos que hubieran tenido que pagar para que su CC. AA. hubiese obtenido la misma recaudación en ausencia de este mecanismo nivelador. En definitiva, la existencia de este fondo supone un aumento de la presión fiscal soportada por los contribuyentes de las comunidades aportantes y una reducción de la que soportan los contribuyentes de las comunidades beneficiarias. La Tabla 3 reporta el nivel de presión fiscal soportado por los contribuyentes de cada CC. AA. antes y después de la aplicación del FGSPF.

Como puede observarse, la aplicación del FGSPF induce reordenaciones significativas entre comunidades. La Tabla 4 evidencia que las dos comunidades más beneficiadas por este fondo son Extremadura y Canarias, cuya presión fiscal se reduce en un 13,93% y 22,39%, respectivamente. Por el lado contrario, los madrileños son los contribuyentes que soportan un mayor incremento de su presión fiscal, al aumentar un 5,46%; le siguen los contribuyentes de Baleares (3,21%) y Cataluña (1,98%). Estos resultados del impacto del FGSPF sobre los niveles regionales de presión fiscal ratifican la función niveladora que el sistema de financiación autonómica asigna a este mecanismo de transferencias, al que no aportan las Comunidades Forales de Navarra y del País Vasco.

3. El Estado aporta un 5% de recursos adicionales a los aportados por las CC. AA. de régimen común.

Tabla 3. Niveles de presión fiscal regionalizada antes y después del ajuste por el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)

Presión fiscal antes del ajuste por FGSPF			Presión fiscal después del ajuste por FGSPF		
<i>Ranking</i>	Comunidad	Presión fiscal	<i>Ranking</i>	Comunidad	Presión fiscal
1	Baleares	0,3715	1	Baleares	0,3834
2	Cantabria	0,3567	2	Cantabria	0,3534
3	Asturias	0,3447	3	Cataluña	0,3408
4	Andalucía	0,3358	4	Madrid	0,3378
5	C. Valenciana	0,3345	5	Asturias	0,3303
6	Cataluña	0,3341	6	C. Valenciana	0,3243
7	País Vasco	0,3241	7	País Vasco	0,3241
8	C.-La Mancha	0,3235	8	Aragón	0,3120
9	Madrid	0,3203	9	Andalucía	0,3061
10	Castilla y León	0,3192	10	Castilla y León	0,3025
11	Extremadura	0,3189	11	Navarra	0,2967
12	Aragón	0,3169	12	C.-La Mancha	0,2935
13	Murcia	0,3161	13	La Rioja	0,2934
14	Galicia	0,3154	14	Murcia	0,2925
15	La Rioja	0,3014	15	Galicia	0,2913
16	Navarra	0,2967	16	Extremadura	0,2745
17	Canarias	0,2762	17	Canarias	0,2144

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4. Variación en niveles de presión fiscal inducida por FGSPF

<i>Ranking de mayor a menor perjuicio</i>	Comunidad autónoma	Variación en puntos porcentuales	Variación porcentual
1	Madrid	1,75	5,46
2	Baleares	1,19	3,21
3	Cataluña	0,66	1,98
4	Cantabria	-0,34	-0,94
5	Aragón	-0,50	-1,57
6	La Rioja	-0,80	-2,66
7	C. Valenciana	-1,02	-3,05
8	Asturias	-1,44	-4,19
9	Castilla y León	-1,67	-5,23
10	Murcia	-2,37	-7,48
11	Galicia	-2,41	-7,63
12	Andalucía	-2,97	-8,85
13	C.-La Mancha	-3,01	-9,29
14	Extremadura	-4,44	-13,93
15	Canarias	-6,18	-22,39
Fuera de régimen común	Navarra	0,00	0,00
	País Vasco	0,00	0,00

Fuente: Elaboración propia.

Por último, la Tabla 5 contiene el cálculo del índice de sacrificio fiscal de Bird (1964). Este índice pondera la presión fiscal, medida respecto al PIB neto de impuestos, en términos relativos del PIB per cápita. Su cálculo se considera un indicador más adecuado que el de presión fiscal para medir el «esfuerzo fiscal» que se exige a los contribuyentes en relación con su capacidad económica (ver Anexo). Como sucedía en el caso de la presión fiscal, el FGSPF genera, también, una alteración en la ordenación de los sacrificios fiscales regionales.

Tabla 5. Niveles de sacrificio fiscal antes y después del ajuste por el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)

Antes del ajuste por FGSPF			Después del ajuste por FGSPF		
Ranking	Comunidad	Sacrificio fiscal*	Ranking	Comunidad	Sacrificio fiscal*
1	Andalucía	1,368	1	Cantabria	1,293
2	Extremadura	1,287	2	Andalucía	1,29
3	Cantabria	1,214	3	Baleares	1,248
4	C.-La Mancha	1,210	4	Asturias	1,215
5	Asturias	1,199	5	C. Valenciana	1,189
6	C. Valenciana	1,152	6	C. La Mancha	1,136
7	Murcia	1,134	7	Extremadura	1,124
8	Baleares	1,097	8	Murcia	1,096
9	Galicia	1,030	9	C. León	1
10	Castilla y León	1,000	10	Galicia	0,994
11	Canarias	0,943	11	Cataluña	0,948
12	Aragón	0,857	12	Aragón	0,906
13	Cataluña	0,851	13	La Rioja	0,845
14	La Rioja	0,812	14	Madrid	0,813
15	País Vasco	0,748	15	País Vasco	0,809
16	Navarra	0,703	16	Navarra	0,76
17	Madrid	0,695	17	Canarias	0,729

* Índice de Bird normalizado respecto a la comunidad mediana (Castilla y León).

Fuente: Elaboración propia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT, 2019): *Informe Anual de Recaudación Tributaria, año 2018*.

BIRD, R. (1964): «A note on tax sacrifice comparisons», *National Tax Journal*. Vol. 17, n.º 3, pp. 303-308.

GENERALIDAD DE CATALUÑA (2014): *Metodología y cálculo de la balanza fiscal de Cataluña con el sector público central en 2011*, Departament d'Economia i Coneixement, Monografía 16.

MINISTERIO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES (2019): *Información Económica y Financiera de la Seguridad Social correspondiente al ejercicio 2018*.

SECRETARÍA GENERAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA (2020 a): *Las Haciendas Autonómicas en cifras, año 2018*.

- (2020 b): *Liquidación de los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, y de las aportaciones de los fondos de convergencia autonómica, regulados en la Ley 22/2009, de 8 de diciembre, del ejercicio 2018*.
- (2020 c): *Haciendas Locales en cifras, año 2018*.

ANEXO**Tabla Anexo. Producto Interior Bruto por habitante 2018**

Comunidad autónoma	PIB por habitante
Madrid	35.090,95
País Vasco	33.158,20
Navarra	31.028,41
Cataluña	30.513,52
Aragón	28.008,13
Baleares	27.870,73
La Rioja	27.480,60
Castilla y León	24.260,38
Cantabria	23.645,02
Galicia	23.133,06
Asturias	22.709,11
C. Valenciana	22.591,49
Murcia	21.094,24
Canarias	20.940,15
Castilla-La Mancha	20.450,78
Andalucía	19.118,19
Extremadura	18.826,84
Total nacional	25.769,58

La reforma eternamente pendiente: el modelo de relación entre Hacienda y los ciudadanos

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

1. NECESIDAD DE CAMBIAR EL PARADIGMA RELACIONAL

Resulta alarmante que todas las propuestas de reforma fiscal en España que se van generando al paso de los años acompasadamente con los gobiernos de distinto signo que se van sucediendo omitan una cuestión subyacente tan importante como es la necesidad de configurar las relaciones entre Hacienda y los ciudadanos conforme a los estándares comúnmente aceptados en el siglo XXI. Se trata de una prioridad cuya concreción corresponde abordar antes que las otras reformas, las de las distintas figuras tributarias, en aras a procurar su mejor adaptación a criterios de justicia y su utilidad conforme a las exigencias siempre crecientes de un mayor volumen de recursos. En realidad, es una exigencia de auténtica calidad democrática que entronca con los mandatos constitucionales de respeto al ordenamiento (art. 9 CE), el servicio de la Administración con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE) y la consecución de la justicia tributaria (art. 31 CE).

Para empezar, es preciso aceptar que los niveles de eficacia y justicia en la aplicación de nuestro sistema tributario no se sitúan en una banda aceptable. El sistema no es eficaz porque las cifras evidencian que no suministra los recursos esperables. Y, lo que es peor, el sistema no es justo porque los datos evidencian que la aplicación de los tributos se hace, en demasiadas ocasiones, con infracción del ordenamiento jurídico. Todo ello desemboca en un océano de conflictos, a todos los niveles, entre la Hacienda Pública y los ciudadanos sobre los que se proyecta un complejo e hipertrofiado sistema fiscal que no aceptan y discuten por todos

los medios legales a su alcance. En la refriega las cuentas públicas se resienten y la pérdida de recaudación alcanza niveles censurables. Uno de los grandes retos de la Administración tributaria española es, pues, la reducción de los altos niveles de litigiosidad que aquejan a nuestro sistema fiscal para mejorar el modelo de aplicación de los tributos y de relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados. Por tanto, la queja no se sustenta solo en una valoración ético-jurídica sino, también, en la apreciación de que los resultados materiales no son los que se deberían conseguir. En el contexto de un nuevo modelo de relaciones presidido por un clima de colaboración, confianza y empatía mutua es mucho más fácil que propuestas de cambio puedan arraigar y devengar resultados exitosos.

En España rige, con escasos matices, un modelo de relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados basada en el control del cumplimiento tributario de estos últimos respaldado con la aplicación de un contundente sistema sancionador. Más allá de la edulcorada presentación que pueda hacerse de esta realidad, la verdad es que se ha perpetuado una dinámica de acción/reacción que se ampara en un ideal tan razonable como manipulable cual es la necesidad de volcar todos los esfuerzos en la represión del fraude fiscal. Evidentemente, nadie va a discutir la legitimidad de esta bandera, pero el observador puede darse cuenta de que el predominio de ese objetivo es tal que oscurece cualquier intento serio de virar hacia un sistema de relaciones cooperativas, o de cumplimiento cooperativo si se prefiere. La única concesión que se advierte es la promoción del cumplimiento voluntario por parte del administrado, aunque sea extemporáneamente. En esa dirección se sitúa la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 9 de julio de 2021, donde hallamos una reducción de las sanciones cuando el obligado tributario renuncia a recurrirlas o un estímulo al sujeto incumplidor para que rectifique y pague con el aliciente de someterse a un escalado de recargos por pago voluntario fuera de plazo que, de tan atractivo que se presenta, acaso lo que promoverá es el cálculo racional del momento adecuado de cumplir con Hacienda (artículos 27 y 188 de la Ley General Tributaria). Estas manifestaciones legales tan recientes, sin embargo, abordan la conveniencia de rebajar el volumen de conflictos entre el Fisco y los obligados tributarios desde una perspectiva únicamente pragmática. Es decir, Hacienda prefiere perder parte de los ingresos que genera el cobro de sanciones y recargos a cambio de que el sujeto afectado no plantee batalla y se aquiete en sus pretensiones ante los tribunales administrativos y judiciales. No hay, por tanto, auténtica voluntad de evitar el conflicto, sino un interés inmediato en promover la reducción de litigios para asegurarse un clima más estable y con menores costes de toda índole.

Pero, de lo que se trata es de algo distinto. La evitación del conflicto ha de contemplarse también desde el prisma del acercamiento de las partes enfrentadas al punto que la avenencia desemboque en la ausencia de conflicto. En España, la Hacienda Pública ha rehuido siempre este enfoque. No desea ceder ni antes ni durante el curso del litigio. Le basta con que la otra parte tire la toalla y está dispuesta a premiar ese cambio de actitud. Pero la relación de tinte cooperativo es otra cosa.

Además, y ligado a todo ello, es preciso clamar para que España deje de ser una isla en el concierto internacional en el ámbito de los ADR (*alternative dispute resolution*) o métodos alternativos de resolución de conflictos. De estas herramientas, extendidas y practicadas en todas las latitudes, apenas hallamos vestigios en nuestro Derecho Positivo tributario (quizás, las actas con acuerdo). Y eso es muy mala señal porque, ciertamente, es fácil de colegir que una Administración que no está muy interesada en evitar que surjan conflictos tampoco lo estará en contemplar vías de solución de los mismos que se alejen del ejercicio de sus potestades tributarias en solitario.

2. LOS GRANDES «AGUJEROS NEGROS» DEL MODELO ACTUAL

En unos pocos renglones describiremos los datos objetivos que obligan a replantear el sistema en su actual configuración.

2.1. Demasiadas veces Hacienda no tiene la razón

El número de reclamaciones que se presentan ante los Tribunales Económico Administrativos ha ido creciendo en los últimos años, llegando al punto máximo en el ejercicio 2012, con 223.417 recursos interpuestos, frente a los 126.451 que se interpusieron en 2007. En 2019 las entradas se redujeron a 180.916. Este descenso tampoco invita a la euforia pues sigue evidenciando que las actuaciones de la Agencia Tributaria son muy discutidas por los ciudadanos. Además, resulta que ese año, el 45,3% de las reclamaciones presentadas por los ciudadanos en los tribunales económico-administrativos fueron estimadas, mientras que las desestimadas se situaron por debajo, en un 44,3%. Lo cierto es que los índices de estimación, total o parcial, a favor de los contribuyentes se han movido en torno al 44% en el decenio 2006-2015.

Estos datos son objetivos, proceden de las memorias institucionales, de modo que se dan por asumidos por la propia Administración. De tales datos se infiere

que la aplicación de los tributos genera conflicto y que las decisiones administrativas no se ajustan a Derecho en un número demasiado elevado de ocasiones.

La elevada litigiosidad se prolonga a la vía jurisdiccional. Conforme a la Memoria del Consejo General del Poder Judicial de 2017, durante 2016 el mayor número de asuntos ingresados ante las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia correspondió a temas vinculados con la administración de los tributos. Concretamente, un 34,7%, muy por delante de los temas ligados a la función pública (14%), que figura en segundo puesto. El informe del Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de 2017, con datos referidos a 2016, sostiene que en primera instancia se desestiman un 57% de los recursos contencioso-administrativos, porcentaje que se eleva al 73% en apelación. No deben olvidarse, sin embargo, los filtros previos que se han atravesado antes: la vía administrativa y la económico-administrativa que puede ser de doble instancia. Y si se combinan los porcentajes de éxito de los administrados en ambas instancias las cifras son muy llamativas: 45% en vía económico-administrativa y, sobre el 55% restante —«salvo aquellos que ya desistan de seguir recurriendo»— un 43% en la contencioso-administrativa.

2.2. Los recursos liquidados no se cobran en buena medida

El sistema muestra debilidades, también, en cuanto al cobro de los tributos pues la deuda pendiente, en 2019, ascendía a 42.770 millones de euros según la Memoria de la AEAT de ese año. Una cifra estable en los últimos ejercicios de cuyo desglose resulta que 24.000 millones corresponden a deudores morosos y casi 19.000 millones a deuda en voluntaria. De este último concepto, un 62% corresponde a deuda suspendida u objeto de recursos y un 24% está paralizada por hallarse aplazada o pendiente de compensación. Esto significa que un 86% de esa deuda se encuentra «legalmente» suspendida y que 12.000 millones no se pueden cobrar porque se vinculan a litigios abiertos, pendientes de resolución.

Por tanto, cuando se asevera que el sistema no es eficaz a causa de la conflictividad que genera se cuenta con cifras objetivas que respaldan tal valoración.

En el Informe número 1.023 del Tribunal de Cuentas, al fiscalizar las actuaciones de la Agencia Tributaria en los años 2010, 2011 y 2012, se indicaba que la mitad aproximada de la deuda pendiente en período voluntario en cada ejercicio se corresponde con deuda suspendida por litigios. Este es también uno de los aspectos negativos que propicia la excesiva litigiosidad fiscal en España. «Las memorias de los Tribunales Económico Administrativos (en adelante TEA), durante el

período fiscalizado, ponen de manifiesto que los fallos en primera instancia dieron la razón a los contribuyentes en casi un 40% de las reclamaciones, a lo que habría que sumar los fallos en una fase procesal posterior, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, también favorables a los contribuyentes», añade el mencionado informe (pág. 83). Y concluye: «esto da lugar, por lo tanto, a un porcentaje muy importante de deuda litigiosa que acaba siendo anulada como consecuencia de las resoluciones de los litigios» (pág. 84).

2.3. No se ha conseguido reducir la economía sumergida en perjuicio de la recaudación tributaria

A pocos meses de cerrarse 2021 España sigue sin tener una fuente oficial que determine el porcentaje de PIB que supone la economía sumergida. Existen informes de diverso origen que a lo largo de los años han arrojado cifras estimativas absolutamente inquietantes sobre el verdadero volumen de la economía sumergida en nuestro país. En marzo de este año fue el Fondo Monetario Internacional (FMI) quien la cifró en un 17,2%, porcentaje equivalente a unos 180.000 millones de euros. El informe gubernamental «España 2050» eleva ese porcentaje al 20%. No es preciso contextualizar nuestras cifras con las del resto de países de la Unión Europea. No hace falta. Por sí solas son espeluznantes, tanto como el hecho de que una política de rigor fiscal que se hace sentir en amplios colectivos sociales y económicos parece no hacer mella en una de las más grandes lacras que lastran la economía española.

La repercusión que el tamaño de la economía en la sombra tiene en términos de recaudación tributaria es, igualmente, espectacular. El mencionado informe del FMI aventura que si en España descendiera el nivel de economía sumergida al que se atribuye a Alemania (13%), la recaudación fiscal que se generaría podría llegar a los 20.000 millones de euros. No es preciso especular con los réditos favorables que derivarían de un descenso a un porcentaje aún mayor.

La patronal catalana Foment del Treball Nacional, al referirse a las actuaciones de la Hacienda Pública contra la economía sumergida, señalaba que se requería «una mayor presencia de la labor inspectora, en vez de insistir en acciones sobre empresas y particulares que muestran un expediente fiscal bueno, con pocas incidencias. En definitiva, se trata de «no ir a cazar al zoo», es decir, no priorizar la inspección en aquellas empresas y particulares que muestran un expediente fiscal adecuado y controlado, para centrarse, en mayor medida, ante bolsas de fraude más opacas» (Propuestas para la reforma fiscal, 2014).

2.4. Otros aspectos

El sistema fiscal es inabarcable, cambiante y de muy difícil comprensión y cumplimiento. En el Informe 1/2015 de CEOE titulado *Legislar menos, legislar mejor* se ofrecen unas cifras estremecedoras: casi un millón de páginas de los distintos boletines oficiales ocuparon las normas publicadas en España por Estado y Comunidades Autónomas en el año 2014. La cifra no distingue normas fiscales de las que no lo son, pero sirve para hacernos una idea de la selva normativa en la que vivimos.

Hoy en día, el sistema fiscal se hace casi inaccesible, incluso para los especialistas, y resulta en extremo complicado de gestionar. Conforme al Informe «Paying Taxes 2016», elaborado por PwC, una empresa tiene que emplear en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales 158 horas al año. Para extraer las debidas consecuencias de este dato, no hay que olvidar que la limitación de costes indirectos derivados de la aplicación de las obligaciones tributarias es uno de los principios que rigen la ordenación y aplicación del sistema tributario conforme al art. 3.1 de la Ley General Tributaria. Luego los obligados tributarios pasan mucha parte de su tiempo trabajando para la Administración.

3. EL SISTEMA DE AUTOLIQUIDACIONES ES PROCLIVE AL CONFLICTO

El sistema fiscal español se sustenta, básicamente, en un funcionamiento correcto de las retenciones, las repercusiones tributarias y las autoliquidaciones que cumplimentan los denominados obligados tributarios. Los tributos, en realidad, los aplican quienes están obligados a pagarlos, los administrados.

La labor de la Administración tributaria para la aplicación efectiva del sistema tributario se centra, fundamentalmente, en la gestión, inspección y recaudación, en voluntaria y en ejecutiva, de los impuestos cuya gestión corresponde al Estado; realiza una función, fundamentalmente, de control, persecución y castigo de los incumplidores, en lugar de primar un enfoque de *prevención* versus *represión*. Cuenta, para ello, con unas capacidades técnicas e informáticas que, merecidamente, están consideradas entre las mejores del mundo. De tal modo, quien figura en las redes de datos fiscales, con toda probabilidad, será sometido a un riguroso escrutinio, mientras que quien se mantiene al margen de las formalidades del sistema se encuentra en mejor disposición para eludir ese control.

En un sistema como es el de autoliquidaciones masivas, para todos los tributos, en el que el contribuyente califica los hechos, los cuantifica e ingresa, se impone

aplicar una actitud moderada que evite castigar el error o la equivocación, en lugar de la auténtica defraudación, el engaño, dada la complejidad de nuestro sistema fiscal, con diferentes niveles de administración con competencias normativas, cambios normativos permanentes, impuestos con multitud de incentivos, excepciones a la regla general, regímenes especiales y todo tipo de cláusulas antiabuso.

La posibilidad de sancionar por simple negligencia que recoge hoy la LGT, no se armoniza bien con un sistema fiscal complejo, inabarcable y, a veces, incomprensible, en muchas ocasiones incluso para los expertos.

Que la ignorancia no exime del cumplimiento de la ley (*ignorantia juris non excusat* o *ignorantia legis neminem excusat*) lo ordena nuestro Código Civil desde el año 1889. A nadie se le oculta que la realidad jurídica es hoy otra muy diferente. No se puede aceptar como regla de convivencia, sin más, que la mera promulgación de la norma habilita a presumir que es conocida por todos, al menos en Derecho Tributario.

Hace ya muchos años, en 1974, el profesor Berliri manifestó unos recelos que se han hecho realidad: «La tendencia a endosar al contribuyente la carga de liquidar directamente el impuesto, tendencia que se viene afirmando cada vez más en nuestra legislación, es especialmente inquietante cuando la Ley a aplicar no resulta simple y clara y las comprobaciones de hecho sean complejas y difíciles, de manera que en la liquidación de los impuestos puedan cometerse, de total buena fe, incluso errores graves. En estos casos, en efecto, no solo se trasladan al contribuyente costes adicionales no despreciables, sino que se le expone a sanciones (recargo por pago tardío o insuficiente) por hechos que no le son imputables».

Una actitud consecuente aconsejaría limitar la sancionabilidad de las conductas a aquellas que evidencian mayor peligrosidad y desconsideración ante el sistema. España, sin embargo, adolece de un sistema sancionador extremadamente duro y de imposible proporcionalidad habida cuenta que la cuantía de las sanciones pecuniarias viene dada, casi automáticamente, por aplicación de la rígida normativa que regula su cálculo.

4. SOBRE LA EFECTIVIDAD DE LA REACCIÓN SANCIONADORA Y SU PROPORCIONALIDAD

La labor de control fiscal (verificación de datos, comprobación limitada, inspección) se complementa, muy frecuentemente, con la imposición de sanciones tributarias.

La LGT de 2003 supuso un especial endurecimiento del sistema sancionador tributario y, sin embargo, los recursos contra sanciones figuran entre los que arrojan mayor índice de estimaciones para los contribuyentes. Así, aunque en relación con un ejercicio en el que regía aún la LGT de 1963, en 2003 se anuló el 45% de las sanciones impuestas en relación con el IRPF. Lo mismo pasó con el 38% de las sanciones en el Impuesto sobre Sociedades y el 45% en el marco del IVA. Se trata, en todos los casos, de sanciones impuestas por las oficinas gestoras.

Actualmente, se carece de información acerca del volumen de sanciones que, finalmente, son anuladas fruto de las reclamaciones y recursos. Pero el elevado índice de estimaciones que, al parecer, obtienen los contribuyentes al combatir las sanciones tributarias no deja de comportarse como un acicate más para recurrir y, consecuentemente, alimentar los niveles de litigiosidad en la medida en que existen fundadas expectativas de triunfo y, además, la ley fiscal permite recurrirlas sin tener que pagarlas o avalarlas (Art. 212.3. LGT).

No se conoce en España el *principio de oportunidad* en la imposición de las sanciones. Sucede al revés en Alemania, donde la Administración goza de cierta autonomía para apreciar la conveniencia o no de sancionar. La hipertipificación y, en su conjunto, hiperregulación de la materia sancionadora tributaria en España adolece, sin embargo, de previsión alguna al respecto. De adoptarse, no sería signo de debilidad, sino de empatía racional que se pudiera suspender la aplicación de una sanción la primera vez que incumple sus obligaciones fiscales un ciudadano de acreditada trayectoria como contribuyente cumplidor. Con toda probabilidad, implementar este tipo de políticas requiere de una Administración que otorgue un trato más personalizado al contribuyente, planteamiento para cuyo correcto desarrollo se precisaría, entre otros aspectos, reforzar el contingente humano de la Agencia Tributaria.

Conviene aludir, también, a la ley francesa 2018-727 de 10 de agosto, cuyo expresivo título es «por un Estado al servicio de una sociedad de confianza». Esta ley dispuso una serie de modificaciones en diversos sectores del Ordenamiento francés atendiendo al espíritu que la impulsa. En el plano fiscal, se modificó el Code des Impôts (art. 1736) con una norma tan sencilla como significativa que reproducimos seguidamente:

«La personne tenue d'effectuer une déclaration en application de l'article 240 peut régulariser les déclarations des trois années précédentes sans encourir l'application de l'amende prévue au premier alinéa du présent 1 lorsque les conditions suivantes sont réunies: elle présente une demande de régularisation pour la première fois et est en mesure de justifier, notamment

par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux, à condition que le service puisse être en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites. Cette demande de régularisation peut avoir lieu au cours du contrôle fiscal de la personne soumise à l'obligation déclarative».

Por tanto, se instaura el derecho a equivocarse por primera vez y a no ser sancionado si se rectifica espontáneamente y asumiendo como coste financiero por el retraso el importe de los intereses de demora con una reducción del 50 por 100. Se debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando en la producción del error se advierte buena fe, un principio que fue reconocido en España con la Ley 1/1998, pero que luego desapareció. Para ello, en Francia se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar la mala fe del contribuyente. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni constituye un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía. El derecho al error implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa con sus ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como en la filosofía que las preside, en torno a un valor clave: la confianza.

Es cierto que España reconoce el derecho a la regularización tributaria voluntaria y espontánea fuera de plazo satisfaciendo unos recargos en lugar de sanción e intereses. Pero lo más relevante, si entramos en comparaciones, es el espíritu que emana de la norma gala, completamente ausente en un Ordenamiento como el español en el que no hay empatía hacia el administrado.

Veamos ahora una norma italiana. El art. 10 de la Ley italiana n. 212, de 27 de junio de 2000, en materia de Estatuto de Derechos del Contribuyente, relativo a la tutela de la confianza legítima y de la buena fe, estipula que:

«1. Las relaciones entre el Fisco y el contribuyente están inspiradas en el principio de confianza legítima y buena fe.

2. No serán irrogadas sanciones, ni pedidos intereses de demora al contribuyente que se haya conformado a las indicaciones contenidas en actos de la administración financiera, aunque hayan sido sucesivamente modificados por la administración misma, o que tuvo una conducta acorde a hechos que dependen de manera directa de retrasos, omisiones o errores de la administración misma.

3. Las sanciones no serán en cada caso irrogadas cuando la infracción depende de condiciones de incertidumbre objetivas con relación al alcance y al ámbito de aplicación de la norma tributaria o cuando se traduzca en una mera

infracción formal, sin deuda de impuesto; no es condición objetiva de incertidumbre un juicio en curso en relación a la legitimidad de la norma tributaria».

Una mayor flexibilidad en el actuar de la Administración tributaria y la segmentación de los contribuyentes por niveles de riesgo, atendiendo a su perfil en las relaciones mantenidas con la Hacienda Pública, parecen elementos de previa consecución para poder llegar a una situación similar en España. Y, por supuesto, a partir de una modernización de algunos dogmas del Derecho Financiero y Tributario, tales como el principio de legalidad tributaria y sancionadora y la indisponibilidad del crédito tributario.

5. OTRAS OPCIONES PARA PROMOCIONAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Se aplauden los esfuerzos que se hacen desde las normas y desde la Agencia Tributaria para promocionar el cumplimiento voluntario de los ciudadanos y esta es, desde luego, una vía en la que se debe perseverar.

En este punto no queremos dejar de apuntar instrumentos de estímulo que se adoptan en otras latitudes caracterizados por un cierto exotismo que, sin embargo, no debe conducir a su inmediato rechazo. «Las compensaciones por cumplimiento individuales (sorteos, ventajas sociales) o conjuntas (bienes públicos) hacen que se respeten más las obligaciones fiscales. En realidad, ir a buenas, con la «zanahoria» por delante, suele ser más efectivo para fomentar el cumplimiento que ir a malas, con el «palo» de la obligación» (ALM, *Comprender y combatir la evasión fiscal*, IEB Report n.º 2/2014).

- Taiwan. Desde 1951 se incentiva la exigencia de *ticket* en los comercios minoristas porque con él se puede participar en la lotería de recibos (*receipt lottery*). Este mecanismo da tan buenos resultados que el Gobierno ha decidido incrementar el importe de los premios hasta los 200 millones de euros anuales y con un premio «gordo» de 250.000 euros. Quien no quiera deslizarse por la pendiente del vicio siempre puede entregar su boleto a entidades de beneficencia depositándolo en unas urnas situadas al lado de las cajas registradoras. Los premios tributan al 20%, de modo que una parte vuelve a las arcas públicas.
- China. Aquí rige el mecanismo de «rasca y gana» que empezó en 1998 y se ha extendido por todo el país. Se concibe como un mecanismo muy útil para reducir la economía sumergida china, que representa una sexta parte del PIB de la superpotencia asiática y alcanza el 30% en el sector servicios.

- En Eslovaquia, desde septiembre de 2013, existen sorteos quincenales en los que se puede participar si se tiene una factura superior a un euro y se cuenta con un número para el sorteo por el que hay que pagar una pequeña cantidad (entre 13 y 20 céntimos). Los premios son relativamente moderados: de 1.000 a 10.000 euros.
- Portugal: Desde abril de 2014 hay sorteos cada semana, aunque hay dos sorteos extraordinarios en junio y diciembre. Los premios son en especie (vehículos automóviles) y su montante anual máximo es de 10 millones de euros.
- En Chile, cuando se introdujo el IVA en los años ochenta ya se organizaba la Tomboleta que sorteaba un apartamento amueblado entre los contribuyentes que habían mandado 30 facturas a un programa de televisión.
- En Ecuador (2014) también funciona la Lotería Tributaria, organizada por el Servicio de Rentas Internas, instaurada para fomentar la cultura tributaria, y en el que pueden participar los consumidores finales que obtengan los comprobantes de venta relativos a las transacciones comerciales en las que han participado.
- En Guatemala, también desde 2014, existe la Lotería Tributaria con carácter social. Otros países latinoamericanos que recurren regularmente a estos mecanismos son México, Paraguay, Uruguay y Venezuela.
- En Brasil, la Nota Fiscal Paulista habilita al consumidor a participar en un sorteo con el objetivo de conseguir la devolución de una parte del impuesto sobre el consumo abonado (ICMS).

En nuestro país, hace un tiempo se barajó la viabilidad de alguna iniciativa moderadamente asimilable a los mecanismos de estímulo al cumplimiento a los que se acaba de aludir. Así, en la edición de *Expansión* del 30 de enero de 2014 se pudo leer que:

«Hacienda está estudiando la posibilidad de aplicar deducciones fiscales ligadas al consumo de las familias con el doble objetivo de rebajar la presión fiscal e incentivar que los consumidores pidan factura, lo que reduciría la actividad irregular. Otra posibilidad que se plantea es aplicar una deducción para las familias que recurran a empleadas del hogar».

6. NECESIDAD DE MAYOR SEGURIDAD Y CONFIANZA EN LAS RELACIONES TRIBUTARIAS

Desde los albores de este siglo, la OCDE viene impulsando un cambio en el modelo de relación entre los contribuyentes y Hacienda. Se intenta aprovechar el

conocimiento que las técnicas de riesgo pueden ofrecer sobre los perfiles de los contribuyentes (*risk management*) y, a la vez, implantar un nuevo modo de actuar respecto de ellos buscando una situación más equilibrada. En ese ámbito, un tanto difuso, de abierta calidez hacia el cambio aparece como paradigma la relación cooperativa. No surge, de todas formas, como reacción compasiva de las administraciones para con sus administrados, sino que es consecuencia directa de la cruda constatación de que es preciso adaptarse a los cambios que se están produciendo en el mundo del siglo XXI. Las reglas fiscales tradicionales, llamativamente las que se proyectan sobre las relaciones internacionales, han quedado superadas por la realidad, pertenecen a un mundo que ya no existe. Urge urdir nuevas alianzas. Ahí juegan un papel importante los intermediarios fiscales, ya sean profesionales de la fiscalidad como las propias empresas, y los particulares, incluso. Es preciso evolucionar desde la confrontación como pauta de comportamiento hacia la cooperación (del latín *operare*, –hacer, trabajar– y *co*, en común), apunta Rozas Valdés («Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6/2016). Es lo que, desde 2013, la OCDE resume del siguiente modo: «*co-operation, better than coercion*» («*Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*»).

Hoy, una Administración Tributaria ha de estar sumamente interesada en que el marco de la relación cooperativa la habilite a conseguir del contribuyente más información (*disclosure*) sobre cualquier elemento susceptible de distorsionar las relaciones fiscales, y que la comunicación de dicha información se produzca en un escenario de transparencia (*transparency*).

La relación cooperativa implica una aproximación de las autoridades fiscales a la autorregulación empresarial para así pasar de un control impuesto a un control colaborativo con el objetivo último de garantizar la correcta aplicación del sistema tributario. La Administración intenta asegurarse de que existe un estándar mínimo de calidad en el control interno de las empresas. Al mismo tiempo, ofrece a las empresas mecanismos que, a cambio de una mayor apertura, les proporcionan información útil para gestionar los riesgos fiscales (determinación temprana de la deuda tributaria). Se promueve, así, la extensión de la responsabilidad social corporativa al ámbito fiscal.

Ahora bien, persiste el interrogante acerca de cómo aplicar el ideal cooperativo a aquellos contribuyentes que escapan a colectivos tan bien delimitados como las muy grandes empresas que, por su número limitado y enormes capacidades, son las que más fácilmente pueden entrar en ese escenario de pseudobilateralidad al

que parece abocada la relación cooperativa. En ningún caso, y a nadie se le ocurrirá sostener lo contrario, la puesta en práctica del ideal cooperativo puede significar lesión alguna a los intereses de los otros contribuyentes, que son la inmensa mayoría. Probablemente, deberá empezarse por desarrollar ideas y principios que no exijan tanta concreción de los mecanismos que ya existen a disposición de los grandes contribuyentes. Así, la estratificación de contribuyentes en función de su biografía fiscal, la modulación de la actuación represiva conforme a tal clasificación y la implementación de más medidas de apoyo en línea, seguro, constante y eficaz para los sujetos que cumplen con Hacienda, pueden tomarse como líneas sobre las que trabajar intensivamente. Del mismo modo, las buenas prácticas administrativas, la reducción de costes de cumplimiento y un mayor índice de imparcialidad y empatía con el contribuyente, son de fácil, cuando no inmediata, aplicación a todos los obligados tributarios. En este sentido es una buena noticia la creación de la Comisión Consultiva de Ética de la AEAT (BOE de 7 de septiembre de 2021) en línea con lo previsto en su Plan Estratégico 2020-2023.

En los Países Bajos se habla de *justifiable trust* o confianza fundada para resaltar que es preciso que la Administración demuestre que puede confiarse en ella y que el administrado encuentra amparo en el principio de *not surprises* de forma que si cumple aquello a lo que se ha comprometido con Hacienda puede estar tranquilo que no habrá sorpresas ni cambios de criterio o regularizaciones posteriores.

«Transparencia a cambio de certeza» es, quizás, la máxima que de forma más sintética y, a la vez, expresiva, resume la esencia de la relación cooperativa. Sucede, sin embargo, que la realidad que nos circunda invita a pensar que nuestra Hacienda Pública no está volcada plenamente en la ejecución de esa máxima. El contribuyente sigue sometido a un sinfín de controles, obligaciones formales y sujeción a un sistema sancionador implacable. Pero la transparencia que debe ofrecer, voluntariamente (atención al dudoso éxito del *tax compliance* en España) o no (*disclosure of tax avoidance scheme rules*, ex Ley 10/2020 y sus normas de desarrollo), carece de una adecuada correspondencia por parte de la Administración.

En el terreno de los hechos se percibe que los esfuerzos de la Administración se focalizan en la promoción del Foro de Grandes Empresas (FGE) y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios (FACPT) y en ensanchar el respaldo al Código de Buenas Prácticas (CBP, con solo 166 contribuyentes adheridos a 21 de julio de 2021). La evaluación de las ventajas e inconvenientes que para el administrado puede deparar la adhesión al CBP deja un cierto sabor agri-dulce. Los compromisos que asume el contribuyente están muy claros y los beneficios que a la Administración se reportan también. En cambio, no lo está tanto

que resulte muy rentable acogerse a esta modalidad de cooperación con el Fisco. La mayor suspicacia nace, justamente, de la sensación de que lo que se ofrece al contribuyente adherido al CBP viene a ser, en buena medida, aquello a lo que ya debería tener derecho cualquier contribuyente. No deja de sorprender que la Administración plantee a título de contraprestación ante la buena disposición de quien decide adherirse una mayor seguridad jurídica, la garantía del ejercicio de los derechos del obligado tributario y la provisión de las circunstancias precisas para mejorar en la práctica su derecho a la defensa. Conviene ser cuidadosos en este punto porque podría parecer que tales contrapartidas se reservan a las pocas empresas adheridas al CBP, de modo que el resto de los contribuyentes se podría ver privado de las mismas cuando, en general, derivan, ni más ni menos, de la estricta aplicación de la legalidad vigente. No puede la Administración ofrecer como una contrapartida el compromiso de sujetarse a sus propios precedentes o de mantener la unidad de criterio en sus actuaciones, pues esa, y no otra, es la actitud que de ella se espera en un Estado de Derecho, donde debe hacer todo lo que en su mano está para garantizar el respeto a principios tan relevantes como el de confianza legítima o la sujeción a sus propios actos. Tampoco es de recibo que se pueda entrar a modular la intensidad del ejercicio del derecho a la defensa ante las actuaciones administrativas como si fuera un elemento con el que comerciar. Lo mismo cabe decir cuando, en la aplicación del sistema tributario, se pregona que se garantizará el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, como si la recta aplicación del art. 103 de la Constitución no rigiera en todo caso y para todos los ciudadanos.

Peor es el terreno de las sensaciones. Resulta difícil de asimilar que se exija plena transparencia al contribuyente cuando la Administración es incapaz de ofrecerla. Es asombroso, y muy inquietante desde el punto de vista de la salud democrática, que, estando vigente desde 2013 la Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, resulte imposible, a día de hoy, conocer con precisión cómo se calcula la nómina de los servidores de Hacienda. Uno de los aspectos que permanecen opacos ante la opinión pública y que está directamente relacionado con el ejercicio de las potestades administrativas en la lucha contra el fraude fiscal es la vinculación entre la retribución de los funcionarios públicos a quienes concierne su ejercicio con el resultado económico de sus acciones, materia que, por su manifiesta trascendencia en el presupuesto de la Agencia Tributaria, figuraría como información económica que debe ser dada a conocer conforme al art. 8.1.d) y f) de la Ley 19/2013. Los detalles sobre la indexación de una parte del sueldo de los inspectores de Hacienda a los resultados de su labor

a modo de retribución variable es una cuestión que siempre ha despertado polémica, aunque sin llegar tampoco a esclarecerse. Si la consecución de los objetivos marcados por la AEAT, en forma de bonus de productividad, influye en la remuneración de estos funcionarios existe un riesgo evidente de que la política de promoción de la calidad en el servicio se pervierta y transforme en un acicate dirigido a liquidar cada vez más en favor de la situación económica particular del funcionario. En relación con la merma de imparcialidad y de objetividad que, al menos en apariencia, se proyecta socialmente con este tipo de mecanismos ya se ha pronunciado la OCDE al señalar que «puede suponer incentivos para comportamientos inapropiados, si no están bien diseñados, o al menos dejará que los contribuyentes perciban que las discrepancias no se van a resolver imparcialmente».

Acaso el problema hunde sus raíces en la propia estructura de financiación de la Agencia Tributaria. Su normativa reguladora (art. 103.Cinco de la Ley 31/1990) hace descansar el peso de su presupuesto en una participación en las cuantías que liquida la propia Agencia, esto es, como resultado de los procesos de comprobación e inspección. De tal modo, la Agencia Tributaria se encuentra prisionera de un planteamiento condenado a replicarse año tras año: es preciso inspeccionar y comprobar para liquidar y así garantizar la propia subsistencia del ente. La mecánica puede llegar a ser perversa y conviene pensar en alternativas de futuro, máxime cuando no es este un sistema de financiación extendido a nivel internacional: conforme al Informe de la OCDE *Tax Administration 2017. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, solo Perú, Italia, Bulgaria y Argentina lo comparten.

7. COMENTARIO FINAL

En un contexto de endeudamiento excesivo en el que la necesidad de recursos es acuciante para el Estado no parece un dislate tomar la opción de, junto con otras reformas puntuales en distintas figuras del sistema, procurar mejorar su funcionamiento desde su misma base. Las cifras manejadas ponen de manifiesto que intensificar la lucha contra la economía irregular o reducir los litigios que paralizan la recaudación, por sí mismos son factores que redundarían en una recuperación de ingresos que permitiría no tener que forzar tanto la subida de los impuestos. A ello cabe añadir, desde un punto de vista cualitativo, la conveniencia de resituar las relaciones entre Administración Tributaria y ciudadanos (lo de «obligados tributarios» requiere ya una revisión) en un plano de mayor confianza y seguridad

mutua. Los datos expuestos apuntan a un ejercicio manifiestamente mejorable de la función tributaria siempre sujeta a las exigencias constitucionales y a los estándares propios de las democracias avanzadas. España debe dejar de ser un caso aislado y revertir la situación actual dando un potente empuje a un cambio de mentalidad y de actitud tanto en la Administración como en los administrados.

II.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades
desde una perspectiva de competitividad.

La fiscalidad de los emprendedores;
medidas para fomentar el crecimiento
empresarial

Consolidemos un modelo de Impuesto sobre Sociedades

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente del Consejo General de Economistas de España

1. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Aunque es frecuente escuchar opiniones de que el Impuesto sobre Sociedades español tiene un problema de recaudación, las mismas suelen basarse en las recaudaciones históricas, poniendo como referencia la del ejercicio 2007, en el que se recaudaron 44.823 millones de euros, cuando en 2020 la recaudación fue de 15.858 millones (Tabla 1). Sin embargo, es necesario contextualizar estas cifras en el ámbito interno y en el internacional.

Como es de sobra conocido, 2007 fue un año muy especial con una economía española recalentada y en plena burbuja inmobiliaria, que producía unos beneficios empresariales que nunca se habían dado y que eran consecuencia de una fase alcista inusualmente prolongada.

Por el contrario, en los ejercicios siguientes la recaudación se redujo drásticamente hasta llegar a tocar suelo en 2010 y 2011 con menos de 17.000 millones y empezar a crecer poco a poco al rebufo de la recuperación económica y de medidas normativas claramente recaudatorias. En el año 2020 se produce una nueva reducción del importe recaudado motivada por la pandemia. Dependiendo de los ejercicios, este impuesto viene a recaudar, aproximadamente, una cuarta parte de lo que se ingresa por IRPF, una tercera parte de la recaudación del IVA y un importe parecido a lo que se ingresa por los Impuestos Especiales.

Si observamos la serie de recaudación de los impuestos sobre beneficios de la OCDE respecto al PIB (Tabla 1), en 2018 la media de los países de la OCDE es el 3,1%, y en España supone el 2,5%, pero países de referencia para nosotros, como Alemania o Francia, tienen un porcentaje del 2,1%.

Desde luego, en el caso de nuestro país, el Impuesto se comporta con una correlación muy lógica con los beneficios empresariales y, desde la anterior crisis, la financiera e inmobiliaria, su recaudación se encuentra lastrada por la bolsa de créditos fiscales acumulada por las empresas, y en especial por las pérdidas fiscales que no se han reabsorbido –ver «Algunas Notas sobre la posible reforma del Impuesto sobre Sociedades». REAF-CGE. Diciembre de 2016–.

Desde el punto de vista de su configuración técnica, el Impuesto sobre Sociedades español es muy similar a los de los países que se encuentran en nuestra órbita, tanto geográfica como económica.

Como es habitual, para cuantificar la base imponible partimos del resultado contable, realizando una serie de ajustes, muchos de los cuales son inevitables, como la exención de rentas de entidades filiales –cuando el legislador ha elegido este método para corregir la doble imposición– o esos ajustes sirven para limitar las posibilidades de decisión que las normas mercantiles y contables ofrecen y su incidencia en la base imponible, o para impregnar a esta de un criterio diferente al de la normativa mercantil, y en muchos casos eso tiene sentido, si bien en los últimos años, como luego veremos, existe un exceso de preceptos que separan el resultado contable de la base imponible.

En cuanto a tipos impositivos, como se puede ver en la Tabla 3, los del Impuesto español se ubican en un lugar medio-alto que también entran dentro de lo normal entre los países de la OCDE o de la UE. De los 37 países recogidos en la Tabla, 12 tienen tipos superiores al nuestro, otros 3 tienen un tipo general del 25% como nosotros y, el resto, 21 han regulado un tipo inferior, siendo la media el 23%.

Si nos centramos en los incentivos fiscales, a pesar de lo que se dice en muchas ocasiones de que es necesario «podar» este tributo de tipos reducidos, reducciones en base imponible, bonificaciones y deducciones, la verdad es que, si examinamos los beneficios fiscales, que tienen un coste de 3.872 millones de euros para 2021, según la Memoria de los Presupuestos Generales del Estado para ese año, no es sencillo pronunciarse acerca de si son demasiados o no, y tampoco señalar cuáles se podrían eliminar (Tabla 4).

Otra cosa es que siempre sea preciso realizar un análisis de si los incentivos consiguen lo que pretenden. A este respecto, es interesante el estudio denominado *Spending Review*, elaborado por la AIREF, en el que no se sacan unas conclusiones muy claras sobre la efectividad del tipo reducido para SOCIMI –coste recaudatorio previsto para 2021 de 108 millones de euros– y SICAV, constatando que existen figuras similares en otros países de Europa. Se duda del carácter colectivo de la inversión en estas últimas, a pesar de los requisitos que se establecen de número

mínimo de partícipes –requisitos que se han endurecido por la ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal–.

Tampoco saca una conclusión clara la AIReF en lo referente a la deducción por donativos –con coste previsto para 2021 de 331 millones de euros, que representan un 8,6% del total de los beneficios fiscales–, cuyo objetivo es apoyar a las entidades sin fines lucrativos que realizan actividades de interés general, expresando que, en la mayor parte de los países de la UE, se regula un incentivo como este y que, a través de encuestas, la deducción en el impuesto es uno de los cinco factores que más influyen en la toma de decisiones de las empresas para donar.

Por lo que se refiere al incentivo fiscal con mayor coste recaudatorio, la deducción por I+D+i –662,33 millones de euros previstos en 2021, un 17% del total de beneficios fiscales–, según la AIReF, la mayor parte de los países de nuestro entorno establecen un incentivo similar, teniendo la deducción del Impuesto sobre Sociedades un importante potencial que viene disminuido por los requisitos y límites que impiden un aprovechamiento mayor. No obstante, la AIReF, en el estudio realizado en 2020, constata que el beneficio fiscal sí alcanza el objetivo de fomentar la inversión en I+D+i, que se incrementa en 1,5 euros por cada euro que la Administración destina al incentivo fiscal.

Si seguimos analizando la Tabla 4, no parece fácil eliminar incentivos fiscales. Veamos: algunos ajustes quieren compensar el problema de la insularidad en Canarias –reserva para inversiones, tipo especial ZEC, empresas navieras o deducción por inversiones–, que hacen un total de 547 millones de euros, un 14% del coste total de los beneficios fiscales; otros son del régimen especial de entidades sin fines lucrativos o entidades parcialmente exentas –446 millones de euros, un 11,5% del total–; y las reservas de capitalización y nivelación suponen 358 y 81 millones de euros respectivamente –entre ambas un 11,32% del total–. Del resto, los incentivos más costosos pueden ser la bonificación a los servicios públicos locales –193,29 millones de euros–, el *patent-box* –121 millones–, capital riesgo –98 millones–, o la deducción al cine y espectáculos –91 millones–.

En definitiva, en comparación con los países de nuestro entorno, tenemos un Impuesto sobre Sociedades homologable, y las entidades sometidas a él están perfectamente insertas en los mecanismos de fiscalidad internacional a través de los convenios firmados con otros países y por la transposición de las Directivas comunitarias –Directiva matriz-filial, la Directiva relativa al régimen fiscal de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, la Directiva de régimen fiscal común a los pagos de intereses y cánones o la Directiva por la que se establecen normas

contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior—.

2. PROBLEMAS QUE PUEDE PRESENTAR NUESTRO IMPUESTO

Basándonos en las conclusiones de la 2.^a Sesión de los Encuentros REAF sobre la reforma fiscal, organizados por el Consejo General de Colegios de Economistas, en la que participaron D. Eduardo Sanz Gadea y D. Jorge Onrubia Fernández, se pueden advertir algunos problemas en el tributo vigente en la actualidad.

En primer lugar, un problema que es difícil de evitar si se toma la decisión de incentivar determinadas actividades: la falta de equidad.

Sin duda, el carácter selectivo de los incentivos fiscales —cada uno de los cuales tiene su propia historia y lógica— determina situaciones de privilegio para algunos contribuyentes. Como hemos apuntado en el apartado anterior al analizar los beneficios fiscales, empresas con importantes inversiones en I+D+i, las cinematográficas y de producción audiovisual, o también las dedicadas al arrendamiento de viviendas y las navieras, tienen una carga fiscal significativamente inferior a otras que no realizan esas actividades.

Por el contrario, el endeudamiento se penaliza respecto a la autofinanciación al limitarse la deducibilidad de los intereses que remuneran la utilización de capitales ajenos. Asimismo, las empresas con resultados cíclicos —como pueden ser las promotoras—, también se ven perjudicadas respecto a otras que no tienen esas características por el establecimiento de limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas.

En segundo lugar, cada vez se han regulado más ajustes al resultado contable, casi siempre con finalidad recaudatoria, sirviendo de ejemplo la limitación a la deducción de los gastos de despido cuando superen ciertos umbrales.

En tercer lugar, el gasto estimado del 5%, que limita la exención de dividendos y de plusvalías provenientes de filiales al 95% de su importe, aunque pueda ser admisible desde el punto de vista del marco regulatorio de la UE, no tiene una justificación técnica y se explica, únicamente, por motivos recaudatorios.

En cuarto lugar, el establecimiento de pagos fraccionados mínimos en función del resultado contable obliga a buena parte de las entidades que tienen que aplicar esta medida a adelantar, sistemáticamente, cantidades superiores a la cuota a pagar que finalmente resulta de las autoliquidaciones. Esto origina problemas financieros a las empresas y vaivenes en la recaudación.

En quinto lugar, es cuestionable que en el régimen especial de reestructuraciones empresariales se pueda exigir la prueba de que concurren motivos económicos válidos si acudimos a la Directiva y a la interpretación que de la misma hace el Tribunal de Justicia de la UE.

En sexto lugar, no parece que tenga un fundamento técnico muy sólido la aceleración del gasto por amortización en el régimen fiscal especial del arrendamiento financiero, aunque seguro que el establecimiento de este incentivo tuvo su razón de ser. Hoy en día no es fácil justificar por qué se prima fiscalmente esta forma de adquirir los bienes respecto a una adquisición al contado o mediante una financiación diferente.

Por último, las restricciones de las compensaciones de pérdidas, con un importante volumen acumulado desde la crisis financiera de 2008, que se verá agravado por la crisis de la covid-19, provocan presiones financieras para las sociedades, que son mayores para las que tienen un acceso limitado a la financiación.

3. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A la vista de los problemas puntuales del Impuesto, las propuestas de modificación deberían ser, fundamentalmente, las soluciones a los mismos.

Al problema de la falta de equidad del Impuesto habría que reaccionar limitando en lo posible las especialidades que se producen en cuanto a beneficios fiscales, después de un análisis de su eficacia.

En ese sentido, quizás habría que mantener la deducción por I+D+i y el *patent-box*, porque son unos incentivos muy comunes en el derecho comparado y porque su eliminación podría ponernos en situación de inferioridad respecto a otros países a los ojos de posibles inversores.

Es necesario replantearse los incentivos a las pymes que se vienen cuestionando desde hace tiempo porque, según algunas opiniones fundadas, más que una ayuda al crecimiento de estas empresas, abrumadoramente mayoritarias en nuestro país, pueden suponer una barrera al crecimiento porque no quieran abandonar ese estatus que les resulta confortable desde el punto de vista no solo de la fiscalidad sino también en otros ámbitos.

Desde luego habrá que revisar el tratamiento de la deducibilidad de los costes de financiación, pero cuidando que se equilibre el tratamiento en el Impuesto de la financiación propia y ajena.

Tendremos que revisar también los ajustes al resultado contable con una finalidad eminentemente recaudatoria, como pueden ser la prohibición de deducir determinados deterioros de activos de inmovilizado o de cartera, la prohibición para deducir la pérdida en la transmisión de determinadas participaciones o parte de algunas indemnizaciones por despido.

Sería necesario, a medida que se vaya recuperando la recaudación después de la pandemia, que se retiren medidas como la limitación a la exención de dividendos y plusvalías de cartera, la establecida para la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores o el mínimo de los pagos fraccionados calculado sobre el resultado contable.

Aunque en el apartado anterior hemos puesto de manifiesto la dificultad de eliminar incentivos fiscales, desde luego que es necesario analizarlos uno a uno y, si alguno de ellos no sirve al objetivo para el que fue establecido, habrá que eliminarlo. En sentido contrario, seguramente habría que pensar en establecer alguno para potenciar el emprendimiento, siendo conscientes de que puede que lo más importante no sea un incentivo fiscal, sino modificaciones en el ámbito regulatorio mercantil, concursal y de financiación. También se podría pensar, dentro del capítulo de la fiscalidad medioambiental, que este impuesto pueda incentivar comportamientos beneficiosos en este sentido.

Para finalizar, como la realidad es cambiante, cada poco es necesario revisar si las amortizaciones fiscales son adecuadas a la situación del cambio tecnológico, especialmente para activos vinculados a la digitalización y a la mejora y sostenibilidad del medioambiente. Los coeficientes de amortización fiscal actuales han pasado a ser excesivamente conservadores por la transformación que han experimentado estas tecnologías.

4. COMPETITIVIDAD DE NUESTRO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Históricamente España, en general, no ha entrado en el juego de establecer un Impuesto que compita con los de nuestro entorno para atraer inversión, al menos en cuanto al elemento más visible, que es el tipo. Sí se ha podido utilizar el régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros para facilitar la inversión fuera de nuestro territorio a través de matrices radicadas en España o, en su día, la deducción de deterioros de participaciones en entidades no residentes para facilitar la internacionalización de nuestras empresas.

Ya hay países que intentan competir en este sentido, como pueden ser, por ejemplo, Irlanda o Hungría, con tipos del 12,5% o del 9%, respectivamente, que han conseguido que se domicilien allí las cabeceras de muchos grupos, pero revertir esa situación con un cambio de política por nuestra parte, no sería nada fácil.

No obstante, lo más interesante, desde mi punto de vista es, al menos, no ahuyentar la inversión, para lo que es básico dar una imagen de cara al exterior de que ofrecemos un marco de estabilidad normativa, de permanencia, de previsibilidad y de seguridad en la aplicación de los tributos.

Por lo tanto, es importante, además de solucionar los puntuales problemas técnicos del Impuesto, conseguir no dar bandazos normativos y más fácil aún, evitar estar anunciando, continuamente, cambios que, aunque muchas veces no llegan a producirse, crean inquietud e inseguridad, sobre todo, al inversor foráneo.

Un ejemplo de bandazo normativo puede ser la regulación de las SOCIMI, figura similar a la existente en otros países, que ha costado que empezara a funcionar, y que ha sufrido varios cambios en su regulación, el último aprobado en la ley 11/2021 publicada el pasado 10 de julio.

Como ejemplo de anuncios inquietantes, podemos poner el último, la aplicación de un tipo mínimo dentro de la ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022. Siendo una medida que, dependiendo de cómo se establezca, probablemente afectará a muy pocos contribuyentes de este Impuesto, sin embargo, crea inquietud si no se conoce exactamente sobre qué magnitud girará ese tipo mínimo que, en principio, parece que puede ser del 15%.

No puedo dejar de mencionar la confusión que se produce cuando se calcula la ratio del tipo medio efectivo del impuesto dividiendo la suma de cuotas por Impuesto sobre Sociedades entre la suma de resultados contables y, apoyándose en ese resultado, se concluye que lo pagado por nuestras empresas es muy poco. En 2019, según el Informe Anual de Recaudación Tributaria –año 2020– el tipo efectivo sobre el resultado contable de los grupos fue del 5,11%. Solo se puede decir que esa ratio, así calculada, no indica nada relevante, ya que, para llegar al importe de la base imponible –sobre la que gira el tipo nominal– es necesario realizar ajustes positivos y negativos al resultado contable. Entre esos ajustes, algunos son inevitables técnicamente, como el ajuste negativo correspondiente a la exención de dividendos y plusvalías provenientes de la cartera de valores, ajuste que, en algunas empresas, pueden ser muy cuantioso. Por mencionar otro ajuste negativo de gran importancia, podemos citar la compensación de bases imponible negativas que, como el anterior, es inevitable en el caso de entidades con

esos créditos fiscales. Si corregimos el cálculo de esos ajustes inevitables (ver Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2020 –Revista de Información Fiscal del REAF–), incluyendo los ajustes por consolidación, el tipo efectivo en grupos sería del 21,91%. Por lo tanto, desde mi punto de vista, lo más razonable sería manejar un tipo efectivo sobre base imponible que, en ese mismo ejercicio 2019, en el caso de grupos es del 21,29% y del 23,31% en el caso de entidades que no forman parte de grupos fiscales.

5. CONCLUSIONES

- El Impuesto sobre Sociedades español es perfectamente homologable respecto al de los países de nuestro entorno en cuanto a su regulación técnica y recaudación.
- Es difícil eliminar los beneficios fiscales existentes, muchos de los cuales tienen que pervivir, aunque sí es muy conveniente realizar un análisis crítico de si el coste recaudatorio que supone cada uno compensa el objetivo que se pretendía alcanzar cuando se estableció.
- Es conveniente revisar algunos aspectos puntuales del Impuesto, con lo que se mejoraría técnicamente, como algunas modificaciones realizadas con finalidad exclusivamente recaudatoria, que se podrían ir retirando a medida que los beneficios empresariales presionen al alza la recaudación.
- Como no hemos intentado competir en el ámbito internacional con un Impuesto especialmente bajo, parece inviable hacerlo ahora, pero es muy importante para no ahuyentar la inversión extranjera que tengamos una normativa lo más estable y previsible que se pueda y, en definitiva, que dé certeza y seguridad en la aplicación de los tributos.

ANEXO ESTADÍSTICO

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB:

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Australia	5,5	5,8	6,3	6,7	5,7	4,6	4,5	5,0	5,0	4,8	4,5	4,3	4,5	5,3	5,5
Austria	2,2	2,1	2,1	2,3	2,4	1,6	1,9	2,0	2,0	2,2	2,1	2,2	2,3	2,5	2,7
Belgium	3,0	3,2	3,5	3,4	3,3	2,3	2,5	2,8	3,0	3,1	3,1	3,3	3,4	4,1	4,3
Canada	3,4	3,4	3,8	3,4	3,2	3,4	3,2	3,2	3,2	3,3	3,3	3,4	3,8	3,9	3,8
Chile	3,2	4,6	6,3	6,7	5,1	4,3	4,0	4,9	5,8	4,4	4,2	4,3	4,2	4,3	4,7
Colombia	i	3,9	4,2	4,3	3,9	4,4	3,8	4,2	5,4	5,4	5,3	5,1	4,9	4,9	4,9
Costa Rica	1,6	3,0	2,4	2,5	3,0	2,5	2,3	2,2	1,9	2,1	2,1	2,2	2,3	2,5	2,5
Czech Republic	4,2	4,1	4,4	4,5	4,0	3,4	3,2	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6	3,7	3,7	3,6
Denmark	2,9	3,4	3,7	3,1	2,5	1,9	2,3	2,2	2,6	2,7	2,8	2,8	2,8	3,2	2,9
Estonia	1,6	1,4	1,5	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2	1,4	1,7	1,7	2,0	1,7	1,5	2,0
Finland	3,4	3,2	3,2	3,7	3,3	1,9	2,4	2,6	2,1	2,3	1,9	2,2	2,2	2,7	2,5
France	2,7	2,4	2,9	2,9	2,8	1,4	2,3	2,6	2,6	2,6	2,3	2,1	2,0	2,3	2,1
Germany	1,5	1,7	2,2	2,2	1,9	1,3	1,5	1,7	1,7	1,8	1,7	1,7	2,0	2,0	2,1
Greece	2,7	3,3	2,5	2,3	2,1	2,5	2,5	2,1	1,1	1,1	1,9	2,1	2,5	1,9	2,2

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Hungary	2,1	2,1	2,3	2,7	2,6	2,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,6	1,7	2,3	2,0	1,3
Iceland	1,0	1,9	2,3	2,4	1,8	1,6	0,9	1,7	1,8	2,1	3,2	2,3	2,5	3,1	2,4
Ireland	3,4	3,2	3,6	3,2	2,7	2,3	2,4	2,2	2,3	2,4	2,4	2,6	2,7	2,8	3,2
Israel	2,9	3,4	4,4	4,1	3,2	2,5	2,6	3,0	2,7	3,5	3,2	3,0	3,1	3,3	3,2
Italy	2,7	2,2	2,8	3,1	2,9	2,4	2,3	2,2	2,4	2,6	2,2	2,0	2,1	2,1	1,9
Japan	3,6	4,1	4,6	4,6	3,7	2,5	3,1	3,2	3,5	3,8	3,9	3,8	3,7	3,7	4,1
Korea	3,0	3,5	3,2	3,6	3,8	3,3	3,1	3,6	3,5	3,2	3,0	3,1	3,4	3,6	4,2
Lithuania	1,9	2,1	2,8	2,5	2,7	1,8	1,0	0,8	1,3	1,4	1,4	1,5	1,6	1,5	1,5
Latvia	1,7	1,9	2,1	2,5	3,0	1,5	1,0	1,4	1,6	1,6	1,5	1,6	1,7	1,6	1,1
Luxembourg	5,6	5,8	5,0	5,3	5,3	5,6	5,8	5,0	5,1	4,8	4,3	4,4	4,5	5,1	6,3
Mexico	1,3	1,4	1,6	1,9	1,7	1,6	1,8	2,1	1,8	2,4	2,5	3,2	3,5	3,5	3,4
Netherlands	3,1	3,4	3,4	3,4	3,3	2,1	2,3	2,2	2,1	2,2	2,5	2,7	3,3	3,3	3,5
New Zealand	5,3	6,1	5,6	4,8	4,3	3,3	3,7	3,9	4,5	4,4	4,2	4,4	4,9	4,6	5,1
Norway	9,7	11,5	12,6	10,8	12,0	9,0	9,9	10,8	10,3	8,3	6,6	4,5	4,0	4,9	6,5
Poland	1,9	2,1	2,4	2,7	2,7	2,2	1,9	2,0	2,1	1,8	1,7	1,8	1,8	1,9	2,1

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Portugal	2,8	2,6	2,8	3,5	3,5	2,7	2,7	3,1	2,7	3,3	2,8	3,1	3,0	3,2	3,3
Slovak Republic	2,5	2,7	2,8	2,9	3,0	2,5	2,4	2,4	2,3	2,8	3,3	3,7	3,5	3,5	3,3
Slovenia	1,9	2,7	2,9	3,2	2,5	1,8	1,8	1,6	1,2	1,2	1,4	1,5	1,6	1,8	1,9
Spain	3,4	3,8	4,0	4,6	2,8	2,2	1,8	1,8	2,1	2,0	2,0	2,2	2,2	2,2	2,5
Sweden	2,8	3,5	3,4	3,5	2,8	2,8	3,2	3,0	2,5	2,6	2,7	2,9	2,7	2,8	2,8
Switzerland	2,2	2,2	2,7	2,8	2,9	2,8	2,7	2,8	2,8	2,8	2,8	3,0	3,1	3,1	3,2
Turkey	1,7	1,6	1,4	1,5	1,7	1,8	1,8	1,9	1,8	1,6	1,6	1,4	1,6	1,7	2,1
United Kingdom	2,9	3,4	3,4	3,2	2,8	2,5	2,9	2,6	2,5	2,6	2,8	2,8	2,8	2,6	2,6
United States	2,2	2,9	3,1	2,7	1,7	1,4	1,8	1,8	2,0	2,1	2,3	2,1	1,9	1,6	1,0
OECD - Average	3,0	3,3	3,6	3,6	3,3	2,7	2,7	2,8	2,9	2,8	2,8	2,8	2,9	3,0	3,1
Antigua and Barbuda	1,6	1,4	2,2	1,4	1,7	1,9	1,9	1,1	1,1	1,4	1,1	1,4	1,3	1,8	1,8
Argentina	3,4	3,4	3,2	3,2	3,0	2,7	3,0	3,1	3,1	3,0	2,9	3,1	2,9	2,8	2,8
Bahamas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Barbados	4,1	4,6	5,1	5,5	4,8	4,2	3,2	3,1	2,9	1,9	1,7	2,3	2,6	2,7	3,5

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belize	3,1	4,1	4,0	5,0	5,1	5,7	6,9	6,7	5,4	5,4	5,5	4,6	4,6	4,5	4,6
Bhutan	..	..	..	..	5,0	8,1	8,0	7,3	6,6	7,2	6,6	6,3	6,2	6,0	5,6
Bolivia	2,1	2,8	3,2	3,1	3,9	5,1	4,4	4,6	5,0	5,3	5,4	5,4	4,4	3,7	3,6
Brazil	2,8	3,3	3,3	3,6	3,9	3,6	3,3	3,5	3,1	3,2	3,0	2,7	3,2	2,8	2,8
Bulgaria	2,5	1,8	2,0	4,1	3,0	2,4	1,9	1,8	1,7	2,1	2,0	2,1	2,2	2,2	2,2
Burkina Faso	1,5	1,5	1,5	1,6	1,4	1,3	1,5	2,4	2,8	2,9	2,8	2,2	2,6	2,6	2,7
Cameroon	1,7	2,3	2,4	2,7	2,5	3,0	2,0	2,2	2,8	2,7	2,7	2,9	2,4	1,9	2,1
Cabo Verde	2,4	2,4	2,8	2,6	2,7	2,7	2,3	2,6	2,4	2,5	1,8	2,7	2,3	2,4	2,9
Chad	..	..	..	..	..	..	10,2	13,7	10,8	9,9	5,8	1,8	0,6	1,4	2,7
China (People's Republic of)	..	..	..	3,4	3,7	3,5	3,4	3,9	4,2	4,3	4,4	4,5	4,4	4,5	4,5
Congo	1,0	1,1	0,9	1,2	1,2	1,5	1,4	1,5	1,6	2,0	2,0	3,9	3,5	2,4	1,2
Democratic Republic of the Congo	0,5	0,5	0,7	0,9	1,2	1,0	1,2	1,1	0,9	1,0	1,5	2,0	1,2	1,3	2,3
Cook Islands	..	..	2,5	2,7	2,1	3,4	2,8	2,1	4,4	2,4	2,2	3,1	3,5	4,4	4,5
Côte d'Ivoire	0,9	1,4	1,7	1,8	2,2	1,6	1,4	1,8	2,2	1,9	1,5	1,4	1,4	1,5	1,7

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Cuba	5,2	5,0	3,9	5,1	5,0	4,4	4,7	5,4	5,0	5,5	5,8	5,5	6,2	6,9	7,1
Dominican Republic	1,3	1,5	1,3	2,0	1,6	1,3	1,1	1,1	2,0	2,2	2,5	1,9	2,0	2,2	2,0
Egypt	4,0	4,1	6,4	6,8	6,4	6,5	5,6	5,7	5,1	5,9	5,3	4,7	4,9	4,8	4,7
El Salvador	2,0	2,4	2,7	3,4	2,9	3,2	2,3	2,3	2,7	3,0	3,1	2,7	3,2	3,2	3,2
Equatorial Guinea	..	7,1	8,2	5,8	6,9	11,1	6,0	5,6	7,0	6,9	7,5	8,8	3,7	3,9	3,5
Fiji	..	..	..	..	4,1	4,9	4,0	3,8	4,5	3,6	3,3	3,9	4,9	5,5	4,7
Ghana	1,3	1,4	1,1	1,3	1,3	1,4	1,8	2,1	2,4	2,3	2,6	2,1	2,0	2,4	3,2
Guatemala	2,0	1,8	2,0	2,2	2,2	2,0	2,0	2,3	2,3	2,8	2,8	2,5	2,9	2,6	2,5
Guyana	3,4	3,7	3,1	3,0	2,7	2,8	3,1	3,1	2,9	3,2	3,5	3,5	3,7	4,2	4,6
Honduras	2,4	2,6	3,0	3,4	3,4	3,1	2,9	3,4	3,2	3,4	3,4	3,7	4,0	4,1	4,3
Indonesia	3,2	3,8	3,9	3,7	5,0	4,3	4,3	4,6	4,4	4,2	4,0	4,1	4,3	3,7	4,0
Jamaica	1,5	1,9	2,3	2,2	2,5	2,4	2,9	2,6	2,5	2,4	2,1	2,4	2,7	3,2	3,1
Kazakhstan	8,5	11,6	12,4	12,3	13,4	8,6	8,1	8,5	7,7	6,8	6,5	4,6	4,1	4,4	5,1
Kenya	1,9	2,1	2,3	2,2	3,1	2,3	2,2	2,5	2,4	2,5	2,7	2,2	2,3	2,4	1,9

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Lao People's Democratic Republic	..	..	..	..	..	..	1,8	2,6	2,5	2,3	1,8	1,9	1,4	1,4	1,4
Lesotho	2,4	1,9	1,8	2,1	2,6	4,4	2,7	2,8	2,0	2,4	3,1	3,7	3,1	2,4	2,8
Liechtenstein	3,1	3,2	3,3	3,9	4,2	3,7	3,2	3,6	5,8	2,1	3,1	4,9	4,1	3,8	4,0
Madagascar	1,1	1,4	1,5	1,4	1,6	1,4	1,1	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0	1,2	1,3	1,4
Malawi	..	2,4	2,3	2,8	2,5	2,8	3,2	3,3	3,0	3,4	3,6	3,4	3,0	3,8	3,5
Malaysia	7,6	7,5	7,9	7,9	8,1	8,1	6,7	8,2	8,8	8,6	8,3	6,4	5,8	5,6	6,0
Maldives	..	..	..	0,7	0,8	0,8	0,6	0,7	3,9	4,4	5,2	5,0	4,0	3,8	3,2
Mali	0,9	1,0	0,8	2,0	1,5	1,9	2,0	1,8	2,1	2,2	2,6	2,3	2,4	2,8	2,1
Mauritania	..	..	..	2,1	2,2	2,0	1,9	2,9	3,2	3,1	3,3	2,7	2,6	2,8	2,9
Mauritius	1,3	1,7	2,2	2,2	2,4	3,7	3,1	2,7	2,7	2,6	2,6	2,7	2,8	2,9	2,9
Mongolia	..	..	9,9	11,6	9,7	5,9	8,3	4,6	3,1	3,4	2,8	3,0	2,2	3,5	3,9
Morocco	3,0	3,4	4,0	4,7	6,5	5,7	4,6	4,8	5,1	4,5	4,5	4,2	4,4	4,9	4,7
Namibia	..	..	3,9	4,5	4,6	3,8	4,4	4,3	4,9	3,0	5,3	5,4	5,2	4,9	4,5
Nauru	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nicaragua	2,6	2,8	3,0	3,1	3,1	3,5	3,5	4,0	4,1	4,3	4,6	4,9	5,1	5,3	5,5
Niger	1,2	1,0	1,3	1,5	2,0	2,7	1,9	2,2	2,8	4,1	3,0	2,3	2,0	1,7	1,6
Nigeria	..	..	..	..	..	..	4,0	6,2	5,8	4,9	4,3	3,1	2,4	2,6	3,2
Panamá	1,1	1,3	1,8	1,8	1,9	2,4	2,1	1,6	2,6	2,1	1,8	1,6	1,8	1,5	1,5
Papua New Guinea	9,1	11,7	10,7	11,6	9,7	6,6	7,8	8,9	6,7	6,4	6,5	4,9	3,8	3,3	3,8
Paraguay	1,5	1,4	1,3	1,4	1,5	2,0	1,6	1,8	1,9	1,8	1,8	1,9	2,0	2,1	2,0
Peru	2,4	3,4	5,1	5,9	5,4	4,1	4,6	5,5	5,6	4,8	4,6	4,0	3,8	3,5	3,9
Philippines	3,1	3,2	3,7	3,9	4,1	3,6	3,5	3,9	3,9	4,0	4,0	4,1	4,1	4,1	3,8
Rwanda	1,4	1,8	1,6	1,8	2,2	1,7	1,7	1,8	1,9	2,5	2,4	2,6	2,6	2,8	3,1
Saint Lucia	1,9	1,9	1,9	2,5	2,9	2,5	2,3	2,2	1,8	1,2	1,5	1,6	1,9	1,9	2,0
Samoa	..	0,3	2,5	2,0	1,9	2,0	2,2	2,2	2,6	2,5	2,5	2,4	2,3	2,3	3,0
Senegal	1,3	1,4	1,3	1,2	1,1	1,0	1,3	1,2	1,3	1,4	1,4	1,4	1,5	1,6	1,5
Seychelles	..	..	..	..	5,7	7,1	7,0	7,3	5,9	5,1	4,6	4,1	5,5	6,6	6,2
Singapore	3,8	3,9	3,9	3,9	4,7	3,4	3,4	3,5	3,6	3,4	3,4	3,3	3,2	4,1	3,4
Solomon Islands	..	..	..	0,9	1,2	1,5	1,9	1,8	2,1	2,6	2,2	2,7	2,5	2,5	2,3

Tabla 1. Porcentajes de recaudación del Impuesto sobre Sociedades sobre PIB (continuación)

Dataset: Corporate Tax Revenues

Country / Year	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
South Africa	4,3	5,0	5,9	6,5	6,8	5,7	4,8	5,0	4,8	4,9	4,8	4,7	4,6	4,6	4,4
Eswatini	2,0	2,2	2,5	2,2	2,4	2,6	2,7	2,7	2,1	2,7	3,2	2,8	3,0	3,0	3,1
Thailand	4,1	4,7	5,1	4,9	5,4	4,9	4,7	5,6	5,3	5,2	4,9	4,6	4,3	4,1	4,3
Togo	2,1	1,7	2,0	1,7	1,4	1,8	1,4	1,7	1,4	2,1	2,5	2,3	2,8	2,1	2,4
Tokelau	..	..	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Trinidad and Tobago	10,4	15,4	20,3	16,7	21,2	13,2	15,6	16,6	15,7	14,9	16,2	12,7	5,7	5,8	7,4
Tunisia	2,4	3,2	3,0	3,5	4,4	3,9	3,9	4,7	3,9	4,2	4,8	3,2	1,6	2,4	2,5
Uganda	0,8	0,9	0,9	0,8	0,7	0,6	0,7	0,8	0,8	0,8	0,6	0,8	0,7	0,7	0,7
Uruguay	2,1	2,5	2,7	2,2	2,7	2,6	2,7	2,4	2,3	2,7	2,2	2,4	2,9	3,0	3,1
Viet Nam	8,0	8,3	9,4	8,4	8,5	6,2	6,9	7,1	6,6	6,4	5,3	4,8	4,2	4,3	4,5
Africa	..	..	..	..	3,0	3,2	3,0	3,4	3,3	3,3	3,2	3,0	2,7	2,8	2,8
Latin America and the Caribbean	i	..	3,2	3,6	3,7	3,8	3,4	3,6	3,6	3,6	3,6	3,4	3,3	3,3	3,5

Fuente: OCDE.

Tabla 2. Ingresos tributarios totales. Resumen. Informes de recaudación

Millones de euros, salvo indicación en contrario

	2007	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Δ 20-19
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	72.614	69.952	72.662	72.346	72.416	77.038	82.859	86.892	87.972	1,2
Impuesto sobre Sociedades	44.823	19.945	18.713	20.649	21.678	23.143	24.838	23.733	15.858	-33,2
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	2.427	1.416	1.420	1.639	1.960	2.274	2.665	2.369	1.511	-36,2
Fiscalidad Medioambiental		1.570	1.625	1.864	1.574	1.807	1.872	1.019	1.441	41,4
Otros Ingresos	114	167	195	256	197	193	201	40	119	-
Capítulo I. Impuestos Directos	119.979	93.050	94.614	96.753	97.827	104.454	112.434	114.053	106.901	-6,3
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.851	51.931	56.174	60.305	62.845	63.647	70.177	71.538	63.337	-11,5
Corregido del SII	55.851	51.931	56.174	60.305	62.845	67.797	70.275	71.538	63.337	-11,5
Impuestos Especiales (1)	19.786	19.073	19.104	19.147	19.866	20.308	20.528	21.380	18.790	-12,1
Impuesto sobre Gases Fluorados			31	99	95	120	110	81	67	-16,7
Impuesto sobre Tráfico Exterior	1.720	1.311	1.526	1.757	1.856	1.928	1.906	1.984	1.663	-16,2
Impuesto sobre las Primas de Seguros	1.491	1.325	1.317	1.355	1.376	1.449	1.504	1.547	1.543	-0,3
Impuesto sobre Actividades del Juego		74	76	52	71	53	49	53	40	-25,6
Otros Ingresos	13	11	7	12	12	13	3	7	6	-19,9
Capítulo II. Impuestos Indirectos	78.861	73.725	78.233	82.726	86.122	87.518	94.278	96.590	85.445	-11,5

Tabla 2. Ingresos tributarios totales. Resumen. Informes de recaudación (continuación)

Millones de euros, salvo indicación en contrario

	2007	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Δ 20-19
Tasas	1.146	822	794	1.226	830	763	680	1.020	681	-33,3
Otros Ingresos	689	1.251	1.345	1.303	1.470	1.215	1.294	1.144	1.024	-10,5
Capítulo III. Tasas y otros Ingresos	1.836	2.073	2.140	2.529	2.300	1.978	1.973	2.164	1.705	-21,2
Total Ingresos Tributarios	200.676	168.847	174.987	182.009	186.249	193.951	208.685	212.808	194.051	-8,8
Corregidos del SII	200.676	168.847	174.987	182.009	186.249	198.101	208.783	212.808	194.051	-8,8

(1) Incluye el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, cedido desde 2002 a las CC. AA.
Fuente: AEAT.

Tabla 3. Tipos de Impuesto sobre Sociedades en la OCDE
Dataset: Table III.1. Statutory corporate income tax rate. Year: 2021. Unit: Percentage

Country / Corporate income tax rate	Central government	Central government			Sub-central government corporate income tax rate	Combined corporate income tax rate
		Corporate income tax rate	Corporate income tax rate exclusive of surtax	Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes		
Australia	..	30,00	..	30,00	..	30,00
Austria	..	25,00	..	25,00	..	25,00
Belgium	i	25,00	25,00	25,00	..	25,00
Canada	..	15,00	..	15,00	11,15	26,15
Chile	i	10,00	..	10,00	..	10,00
Colombia	i	31,00	31,00	..	..	31,00
Czech Republic	..	19,00	..	19,00	..	19,00
Denmark	..	22,00	..	22,00	..	22,00
Estonia	..	20,00	..	20,00	..	20,00
Finland	..	20,00	..	20,00	..	20,00
France	i	28,41	27,50	28,41	..	28,41
Germany	..	15,83	15,00	15,83	14,11	29,94
Greece	..	24,00	..	24,00	..	24,00

Tabla 3. Tipos de Impuesto sobre Sociedades en la OCDE (continuación)
Dataset: Table III.1. Statutory corporate income tax rate. Year: 2021. Unit: Percentage

Country / Corporate income tax rate	Central government	Central government			Sub-central government corporate income tax rate	Combined corporate income tax rate
		Corporate income tax rate	Corporate income tax rate exclusive of surtax	Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes		
Hungary	i	9,00	..	9,00	..	9,00
Iceland	..	20,00	..	20,00	..	20,00
Ireland	..	12,50	..	12,50	..	12,50
Israel	..	23,00	..	23,00	0,00	23,00
Italy	..	24,00	..	23,91	3,90	27,81
Japan	i	23,20	..	22,39	7,35	29,74
Korea	..	25,00	..	25,00	2,50	27,50
Lithuania	i	15,00	..	15,00	..	15,00
Latvia	..	20,00	..	20,00	..	20,00
Luxembourg	i	18,19	17,00	18,19	6,75	24,94
Mexico	..	30,00	..	30,00	..	30,00
Netherlands	i	25,00	..	25,00	..	25,00
New Zealand	..	28,00	..	28,00	..	28,00

Tabla 3. Tipos de Impuesto sobre Sociedades en la OCDE (continuación)

Dataset: Table III.1. Statutory corporate income tax rate. Year: 2021. Unit: Percentage

Country / Corporate income tax rate	Central government	Central government			Sub-central government corporate income tax rate	Combined corporate income tax rate
		Corporate income tax rate	Corporate income tax rate exclusive of surtax	Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes		
Norway	..	22,00	..	22,00	..	22,00
Poland	i	19,00	..	19,00	..	19,00
Portugal	..	30,00	21,00	30,00	1,50	31,50
Slovak Republic	..	21,00	..	21,00	..	21,00
Slovenia	..	19,00	..	19,00	..	19,00
Spain	..	25,00	..	25,00	..	25,00
Sweden	..	20,60	..	20,60	..	20,60
Switzerland	i	8,50	..	6,83	12,87	19,70
Turkey	i	20,00	..	20,00	..	20,00
United Kingdom	..	19,00	..	19,00	..	19,00
United States	..	21,00	..	19,74	6,02	25,75

Fuente: OCDE.

Tabla 4. Beneficios Fiscales del Impuesto sobre Sociedades 2021
Beneficios Fiscales 2021 en el Impuesto sobre Sociedades, por conceptos

Concepto	Número de beneficiarios	Importe (millones de euros)	Estructura
A. Ajustes de la base imponible:	-	964,62	24,9%
A.1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	712	55,11	1,4%
A.2. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	3.533	201,43	5,2%
A.3. Rentas procedentes de determinados activos intangibles	108	120,58	3,1%
A.4. Rentas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos de 12 de mayo a 31 de diciembre de 2012	11	0,81	0,0%
A.5. Régimen especial de entidades de capital riesgo	62	98,07	2,5%
A.6. Régimen especial de entidades parcialmente exentas	8.505	143,28	3,7%
A.7. Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	591	4,32	0,1%
A.8. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje	37	31,45	0,8%
A.9. Régimen especial de entidades sin fines lucrativos	6.890	302,69	7,8%
A.10. Incentivos fiscales al mecenazgo	394	6,83	0,2%
A.11. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	0,05	0,0%
B. Reducciones de la base imponible:	-	438,56	11,3%
B.1. Reserva de capitalización	88.538	357,93	9,2%
B.2. Reserva de nivelación	27.006	80,63	2,1%

Tabla 4. Beneficios Fiscales del Impuesto sobre Sociedades 2021 (continuación)
Beneficios Fiscales 2021 en el Impuesto sobre Sociedades, por conceptos

Concepto	Número de beneficiarios	Importe (millones de euros)	Estructura
C. Tipos reducidos:	24.206	340,51	8,8%
C.1. Cooperativas	3.671	30,11	0,8%
C.2. Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)	238	107,87	2,8%
C.3. Entidades de nueva creación (1)	19.201	77,93	2,0%
C.4. Entidades sin fines lucrativos	734	3,80	0,1%
C.5. Entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC)	203	17,13	0,4%
C.6. Sociedades de inversión	159	103,67	2,7%
D. Bonificaciones en la cuota íntegra:	-	338,08	8,7%
D.1. Cooperativas especialmente protegidas	2.414	17,79	0,5%
D.2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	1.231	23,99	0,6%
D.3. Prestación de servicios públicos locales	245	193,29	5,0%
D.4. Operaciones financieras	-	2,78	0,1%
D.5. Empresas navieras en Canarias	27	7,36	0,2%
D.6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	599	44,82	1,2%
D.7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	1.250	48,05	1,2%

Tabla 4. Beneficios Fiscales del Impuesto sobre Sociedades 2021 (continuación)

Beneficios Fiscales 2021 en el Impuesto sobre Sociedades, por conceptos

Concepto	Número de beneficiarios	Importe (millones de euros)	Estructura
E. Deducciones en la cuota íntegra:	-	1.789,99	46,2%
E1. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	1.134	14,20	0,4%
E2. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	4.864	662,33	17,1%
E3. Producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	248	90,95	2,3%
E4. Inversiones en Canarias	5.537	320,96	8,3%
E5. Reinversión de beneficios extraordinarios (régimen transitorio) (2)	739	63,65	1,6%
E6. Donaciones	18.314	331,42	8,6%
E7. Acontecimientos de excepcional interés público (3)	-	18,15	0,5%
E8. Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	-	288,33	7,4%
TOTAL	-	3.871,76	100%

(1) Comprende tanto el tipo reducido vigente del 15% como los tipos reducidos que se suprimieron en 2015, pero que se mantienen solo en régimen transitorio.

(2) Incentivo fiscal que se suprimió en 2015, manteniéndose solo en régimen transitorio.

(3) Se incluyen las deducciones de los 39 acontecimientos vigentes en 2020.

Fuente: Presupuestos Generales del Estado para 2021.

Modificaciones viables a medio plazo en el Impuesto sobre Sociedades de España

MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ

Director del Departamento Fiscal
CaixaBank

El reto de modificar un impuesto y mantenerlo en condiciones de cumplir con su función de política fiscal y económica (incluida la recaudatoria) sin distorsionar la actividad económica requiere valorar una serie de circunstancias. Los impuestos son instrumentos que precisan de mantenimiento y adaptación. Probablemente puede darse el caso en que deba valorarse la derogación de alguno, simplemente porque otros impuestos cumplan mejor con esos objetivos de política fiscal y recaudatoria de forma más sencilla y eficaz. Es razonable asumir que un sistema tributario no puede ir agregando impuestos de forma constante e infinita. De lo contrario, el coste de gestión, tanto para la Administración como para los contribuyentes, lo convierte en ineficaz. Sin embargo, ese debate no es el asunto que nos ocupa ahora.

Este breve apunte no es más que una modesta reflexión sobre algunas coordenadas que se deben valorar para un ejercicio de posible modificación del Impuesto sobre Sociedades a corto-medio plazo, pensando en un horizonte temporal de cinco años y los ejes sobre los que podría pivotar, para ser viable y eficaz, sin ocasionar impactos indeseados en la competitividad de las empresas españolas que aspiran a crecer en el mercado nacional e internacional.

Veamos, a continuación, algunas de las coordenadas que debemos considerar a la hora de afrontar una modificación del Impuesto sobre Sociedades en nuestro sistema tributario.

1. LA LÓGICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

Las personas necesitamos unas mínimas garantías para una vida segura, sana y con oportunidades de crecimiento personal y profesional dentro de un marco de convivencia consensuado. Ese marco de convivencia requiere financiación. Las propias personas que lo disfrutan ceden en favor del colectivo parte de la riqueza individual que obtienen gracias a la existencia de un entorno de convivencia estable y seguro. Los impuestos son uno de los mejores instrumentos que se conocen para garantizar un flujo de financiación propia del sistema.

Es cierto que las personas jurídicas, por sí mismas, no disfrutan de la riqueza material que generan. No son personas físicas, son un constructo legal, una convención de las personas físicas. La persona jurídica sirve para asignar responsabilidades a una agrupación de intereses que interviene en la actividad humana y esencialmente en el terreno económico. Así, el disfrute de la riqueza excedente generada por la actividad de las personas jurídicas revierte en personas físicas que, en su condición de inversores, han optado por intervenir en el mercado a través de una organización tercera dotándola de capital. Serán estas personas físicas quienes, en última instancia, obtendrán el beneficio excedente o renta neta de la actividad de la persona jurídica. Obviamente, otras personas físicas no inversoras que intervienen en la actividad empresarial también se verán beneficiadas de la propia actividad de la persona jurídica, en su condición de clientes, empleados y proveedores principalmente.

Analizado así y llevado a un posicionamiento maximalista, las personas jurídicas en tanto seres ficticios o vehículos convencionales por los que agrupaciones de personas físicas intervienen en el mercado podrían ser ignorados a efectos impositivos. En última instancia, somos los seres humanos quienes, con nuestra actividad productiva y de consumo, generamos la riqueza y sus externalidades positivas y negativas; por tanto, los destinatarios naturales de la tributación, sea como inversores de capital (incluido el humano) y consumidores.

Sin embargo, una solución tan radical ignoraría el impacto de las convenciones en el orden social. Las personas jurídicas son una de las múltiples convenciones sociales que deben regularse; pueden acentuar beneficios y perjuicios con su actividad y, por tanto, dicha actividad merece atención a efectos impositivos. El motivo es que los costes de mantenimiento de la organización social son continuos en el tiempo, y no pueden esperar a que la renta generada por la actividad de la persona jurídica llegue a las personas físicas destinatarias finales (inversores, empleados y consumidores) para ser gravada, siendo, además, que las personas

inversoras finales no necesariamente residen en el territorio donde se desarrolla la actividad empresarial. Este es el motivo por el que resulta preciso anticipar o garantizar cierta recaudación mediante un pago a cuenta que asegure financiación continuada en el tiempo.

Finalmente, cuando el beneficio neto excedente se reparta a las personas físicas inversoras, su tributación, en buena lógica, no podrá ser equivalente a la de un beneficio primario, sino que, tratándose de un beneficio secundario que ya tributó parcialmente, el tipo de gravamen será menor. Así, carece de lógica hacer tributar el beneficio de forma sucesiva hasta su anulación, pues se desincentivaría la inversión y competitividad de las empresas. Este es el motivo por el que los sistemas tributarios articulan mecanismos para evitar la doble tributación o tributación en cadena de un mismo beneficio empresarial.

Por tanto, y sin negarle la relevancia que tiene en el sistema tributario, el Impuesto sobre Sociedades no es un Impuesto finalista, sino que corresponde a un estadio previo al disfrute final de la riqueza generada que tendrán los inversores personas físicas. El Impuesto sobre Sociedades está vinculado a la actividad económica de las empresas, que son el motor del crecimiento económico en nuestro sistema organizativo. Crecimiento que posibilita la generación de empleos para las personas físicas asalariadas, consumos beneficiosos para los clientes y beneficios para los proveedores que venden sus servicios y productos, así como, en última instancia, para los inversores capitalistas.

Este hecho explica la conveniencia de que los tipos impositivos no sean progresivos (ya lo serán en sede de los inversores) y tampoco excesivamente altos (pues son un pago parcial a cuenta). Si se ignoran estos aspectos el resultado probable será un escenario distorsionador y disuasorio para la expansión de la actividad económica de las empresas en el territorio.

2. LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y SU APORTACIÓN TRIBUTARIA

Sin perjuicio de que, a continuación, nos centremos en algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades, debe recordarse que este Impuesto es un tributo más de las figuras impositivas que conforman el sistema tributario español.

La cuantía de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en España, puesto en relación con el PIB y la media de las principales economías de su entorno, es algo inferior, escenario predicable de otras figuras impositivas principales que gravan la obtención de riqueza o su consumo por las personas físicas. La brecha diferencial es,

incluso, proporcionalmente mayor en el caso de las rentas de las personas físicas o del consumo. Es por ello por lo que resulta chocante el sesgo de algunos mensajes que inciden en la baja recaudación del Impuesto sobre Sociedades en España ignorando la lógica contextual o comparativa con la UE e incluso la obviedad de que el sistema tributario es un organismo integrado por multitud de figuras cuya recaudación fluctúa en función del momento, contexto y cantidad de nuevos tributos en vigor.

Entendemos que un mensaje que enfoca la baja recaudación del Impuesto sobre Sociedades deriva de enfrentarlo con los demás impuestos finalistas principales que gravan, efectivamente, el disfrute de la riqueza por las personas físicas mediante generación o consumo de renta. Sin embargo, y como se ha señalado anteriormente, si entendemos la actividad empresarial como palanca de riqueza y el Impuesto sobre Sociedades como un pago a cuenta mediano de las personas físicas que finalmente disfrutarán la riqueza generada por la actividad empresarial, probablemente se entienda mejor la relativa relevancia del Impuesto. Adicionalmente, la actividad empresarial es objeto de gravamen a través de otros nuevos impuestos y tributos (medioambientales, específicos de sector y actividad —energéticos, financieros, digitales—, por servicios locales IAE, tasas, etc.) que gravan la actividad.

Así, parece que lo determinante no sería qué importe pagan por Impuesto sobre Sociedades las empresas, sino qué carga tributaria total soporta la actividad empresarial, siendo uno de los múltiples impuestos soportados el de Sociedades. Es cierto que, hoy en día, es uno de los más relevantes, pero, a modo de ejemplo, el pago de las cotizaciones a la Seguridad Social en condición de empleador excede la recaudación por Impuesto sobre Sociedades. Esta realidad explica el creciente interés de comunicación de las empresas tanto a título individual como sectorial y/o territorial por hacer público el importe de los tributos aportados al sostenimiento de las cargas públicas y poner esa contribución en relación con el beneficio neto generado por la actividad que finalmente percibirán los inversores.

Si la ciudadanía entiende que la actividad empresarial, además de generar empleo y actividad indirecta, soporta niveles de tributación equiparables al de las personas físicas, a pesar de ser vehículos de inversión de otras personas físicas, entonces el foco sobre la baja contribución de la actividad empresarial queda desactivado y el reconocimiento de la labor empresarial, como activo y valor común, es compartido por toda la sociedad, tal y como ocurre en la inmensa mayoría de los países desarrollados de nuestro entorno.

El ejercicio informativo sobre la contribución tributaria que realizan algunos agentes económicos privados, conforme metodología acordada y avalada por organismos internacionales, es fácilmente contrastable por las Administraciones públicas

recaudadoras. Así, y sin restarle importancia al Impuesto sobre Sociedades, fundamentar sobre el mismo toda la aportación tributaria de la actividad empresarial para construir un discurso de baja contribución de la actividad empresarial y los grandes grupos corporativos españoles es sesgar la realidad con una distorsión engañosa. Parece imposible imaginar que algo así pueda interesar a la sociedad, a los agentes económicos, sociales y políticos, pues las empresas son una palanca del crecimiento económico y del progreso social en nuestro sistema organizativo y de los países de nuestro entorno.

Finalmente debemos recordar una obviedad. El Impuesto sobre Sociedades grava la renta neta, es decir el beneficio, que obtienen las personas jurídicas. La premisa básica es que exista beneficio porque la actividad empresarial es capaz de generarlo. Sin beneficio no puede esperarse recaudación del Impuesto sobre Sociedades. Más allá de tener carácter procíclico a efectos recaudatorios, lo que manifiesta es un aspecto estructural del modelo económico español; España necesita empresas que obtengan beneficios.

Las estadísticas públicas arrojan datos fáciles de entender sobre el estado de la situación. Actualmente, y de manera aproximada (para hacer inteligible el debate), existen más de un millón y medio de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. De ese millón y medio, únicamente un tercio, en torno a medio millón, tiene base imponible positiva. De ese medio millón de contribuyentes con base positiva, unos quince mil, que son grandes empresas, recaudan más del 50% del Impuesto sobre Sociedades. Así, el 1% de los contribuyentes de este Impuesto soporta el 50% de la recaudación. Estos datos, que publica la AEAT en sus estadísticas, merecerían varias reflexiones, pero centrémonos en la pragmática más utilitaria que avala una certeza; la rentabilidad recaudatoria para España de tener grandes empresas es inmensa. España necesita, por tanto, mayor número de grandes empresas, puesto que son capaces de generar mayores beneficios, y, por ende, redundan en mayor recaudación. Sin reparar en el hecho de que los sueldos y las condiciones laborales de las grandes empresas suelen ser relativamente mejores, entre otros motivos porque los agentes sociales que representan los intereses de los trabajadores pueden desplegar, de manera más eficaz, sus negociaciones y convenios.

Debe concluirse que las grandes empresas son las grandes contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades con una intensidad que, probablemente, no sería sostenible en los impuestos finalistas. A nadie se le escapa que es difícil imaginar que el 1% de los contribuyentes del IRPF o del IVA soportasen, de forma sostenida y sostenible, semejante porcentaje recaudatorio del 50%. La afirmación que insiste en sostener que las grandes empresas no contribuyen de manera suficiente en el

Impuesto sobre Sociedades es un posicionamiento que no responde a la realidad de los hechos ni a las cifras. Los beneficios de las empresas son los que resultan del modelo económico, al igual que la renta de las personas físicas asalariadas depende del importe de sus sueldos. España necesita fomentar mayor actividad empresarial que conforme empresas más grandes y competitivas redundando en mayor beneficio y recaudación. Las propuestas de modificación del Impuesto sobre Sociedades deben tener presente esta necesidad. Lo contrario es irracional y antieconómico perjudicando a la sociedad en su conjunto.

3. EL CONTEXTO COMO FACTOR CRÍTICO

Partimos de la premisa de que las personas jurídicas como agentes económicos son las grandes dinamizadoras de la inversión y de la iniciativa privada y, por ende, motores del crecimiento económico que coadyuva al avance y al progreso social. Siendo así, sería un principio básico que los agentes políticos que ordenan y regulan la convivencia promuevan activamente la defensa y el incremento de la actividad empresarial y de las personas jurídicas que la impulsan, ya que supone un beneficio para toda la sociedad en su conjunto.

No todos los postulados teóricos sobre la organización social comparten esta premisa. Existen posiciones donde la intervención en la actividad humana productiva no se vehicula prioritariamente a través de iniciativas privadas y la agrupación de las mismas en torno a personas jurídicas en un mercado donde concurren oferta y demanda. Existen alternativas organizativas donde la riqueza inmediata o mediata generada por la actividad de las personas físicas es únicamente gestionada por los representantes políticos y no por agentes económicos independientes. Por tanto, si no hay mediadores (*i. e.*, agentes económicos privados) en la generación de riqueza no hay impuestos sobre la renta, ya que el único agente económico es el político que reparte la riqueza excedente entre las personas físicas. Ese reparto se realizaría por los agentes políticos de conformidad con las necesidades y méritos de las personas, reparto cuya implantación práctica supone un debate no menor al que genera en el modelo capitalista el papel del mercado.

Obviamente ninguna teoría de organización social y económica es pura e inmutable, como el devenir de la historia nos enseña. Sin embargo, entiendo que podemos y debemos aceptar como axioma que actualmente el capitalismo es el postulado teórico predominante en nuestro entorno por voluntad mayoritaria de las personas que integramos nuestra sociedad, todo ello sin desconocer que existen

grados de mayor o menor heterogeneidad respecto a la intervención del poder político en la concurrencia del mercado.

En este entorno, las personas jurídicas requieren un marco estable que invite a los inversores a apostar por intervenir en el territorio asumiendo un nivel de riesgo aceptable y, obviamente, siempre menor a la renta neta o beneficio esperado como retorno de la inversión. El delicado equilibrio para promover unas condiciones atractivas para la captación de inversión y talento en el desarrollo de la actividad empresarial, por una parte, y, por otra parte, la necesaria aportación razonable de riqueza mediante la recaudación tributaria de esa actividad deviene clave para garantizar una sociedad de bienestar y prosperidad. Es, en definitiva, un delicado equilibrio entre la competitividad de las empresas que garantiza su continuidad y la competencia fiscal de los territorios que debe garantizar el crecimiento económico en su entorno.

España no es ajena a esta búsqueda del equilibrio entre ambas partes de la ecuación. Esta es la razón por la que es crucial analizar el contexto a la hora de tomar medidas que se refieran al Impuesto sobre Sociedades. Afortunadamente, y como economía del primer mundo miembro de la Unión Europea y de la OCDE, las coordenadas de decisión vienen relativamente señalizadas sin que ello suponga olvidar el momento del país y la conveniencia de incentivar la actividad empresarial en todo lo que sea razonablemente posible. La estabilidad, la continuidad, la previsibilidad, la lógica del momento histórico y el entorno político-económico en el que se desenvuelve España deben ser las palancas que rijan las decisiones de cualquier modificación del Impuesto sobre Sociedades para que resulte sostenible para la actividad económica. Deben acompasarse estas decisiones de tal modo que no se perciban como riesgos incrementales que puedan restar atractivo o competitividad a la realidad y potencialidad que supone la economía española en el medio plazo.

Tras estas reflexiones sobre las coordenadas que se deben considerar a la hora de valorar la modificación del Impuesto sobre Sociedades, veamos los ejes sobre los que podrían pivotar algunas propuestas de modificación.

4. ESTABLECIMIENTO DE UN TIPO MÍNIMO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ACOMPASADO INTERNACIONALMENTE

Actualmente existe un consenso internacional en establecer un tipo mínimo de gravamen del impuesto sobre los beneficios de la actividad empresarial. Este

mínimo garantiza un cierto nivel de recaudación que quedaría fuera de la competencia fiscal de los Estados. Esta circunstancia permite evitar el desplazamiento del beneficio empresarial hacia territorios de baja tributación y posibilita al territorio generador de la actividad recaudar un pago a cuenta razonable. Así, debemos asumir que, mayoritariamente, la sociedad internacional comparte este planteamiento como deseable. Debe garantizarse un mínimo de tributación en todos los impuestos que permita la continuidad de los servicios públicos en todos los territorios.

Esta línea de pensamiento y de trabajo ha sido constante en la OCDE durante el siglo XXI y se ha ido concretando en diferentes realidades y avances, desde los propios convenios para evitar la doble imposición, las directrices de precios de transferencia, el Proyecto BEPS y el reciente acuerdo para el establecimiento de un tipo mínimo del 15% del impuesto sobre beneficios de las empresas.

Los trabajos de la OCDE para la implementación de este acuerdo del tipo mínimo están en curso. Existen aspectos técnicos pendientes de concreción que deben ser consensuados y sometidos a la aprobación final e implementación efectiva por sus miembros. El calendario es ambicioso pero factible, como lo demuestra el precedente de BEPS. En este sentido se prevé aprobar, en 2022, lo acordado para su efectiva implementación en 2023.

España ha suscrito esta iniciativa y, de hecho, el propio Gobierno ya había contemplado la medida de un tipo mínimo del 15% del Impuesto sobre Sociedades entre las propuestas fiscales de su programa en 2018 y en el Proyecto de Ley de Presupuestos de 2019. Por circunstancias coyunturales y la posterior pandemia de covid-19 esta iniciativa quedó pospuesta. Pero debe ser puesta en valor como premonitoria y vanguardia de un consenso internacional que evidencia el entendimiento del Gobierno de España sobre la lógica del momento del Impuesto sobre Sociedades. El Gobierno de España ha recuperado la propuesta para los Presupuestos de 2022.

En este sentido la prudencia aconsejaría esperar a la concreción del consenso internacional sobre la implementación del tipo mínimo. Obviamente los Estados son soberanos para adoptar las medidas en el momento que consideren, pero no es menos cierto que, existiendo amplio consenso internacional al respecto, es deseable e inteligente acompañar las decisiones a un contexto que iguale a todas las jurisdicciones relevantes de nuestro entorno. Más allá de la concreción técnica de la medida, el tempo de la implementación es un aspecto muy relevante de cara a la asunción por los inversores de la nueva realidad, de modo que no se identifiquen ciertas jurisdicciones como refugio y otras como recaudatoriamente más agresivas, cuando en uno, o máxime, dos ejercicios todos los países relevantes compartiremos las mismas reglas de un tipo mínimo del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente existe en España un comité de expertos que tiene el encargo del Gobierno de España de evaluar el sistema tributario español y proponer modificaciones en el mismo que garanticen su equilibrio y adaptación a los retos futuros. Las conclusiones de este comité se conocerán a principios de 2022 y cabe esperar que, en esta cuestión del tipo mínimo, se alineen con los organismos internacionales de los que España es miembro. Sin embargo, el flujo recaudatorio del Impuesto sobre Sociedades también viene condicionado por los eventuales ajustes en el resultado contable y beneficios fiscales que se determinen. El tipo mínimo del 15% no puede ser la única medida que el Impuesto sobre Sociedades puede contemplar como palanca transformadora de la actividad empresarial. Siendo así cabe esperar que, junto con ese establecimiento del tipo mínimo, se afronten otras cuestiones. Sin desconocer que los impuestos requieren adaptación y modificación, tal como se manifestó al principio, no es menos cierto que no pueden estar siendo modificados continuamente. En España el Impuesto sobre Sociedades necesitaría una modificación y cierta estabilidad. Sin ser ambiciosos, un lustro de estabilidad sin volver a modificar el Impuesto sería de gran ayuda a la hora de valorar inversiones de calado para la economía española. Si cada año lo modificamos, el mensaje no es de estabilidad y continuidad.

Partiendo de la premisa de que garantizar un mínimo recaudatorio del Impuesto sobre Sociedades es positivo y deseable para mitigar efectos procíclicos, este escenario no puede, ni debe, ocasionar un perjuicio sobre los derechos adquiridos.

Los beneficios fiscales pendientes de aplicación que vean diferido en el tiempo su aprovechamiento deben ser preservados en cuanto a su efectividad. Las limitaciones temporales existentes para el aprovechamiento de los beneficios fiscales, deducciones fiscales en su mayoría, deben modificarse o desaparecer, ya que la recaudación mínima puede ocasionar un diferimiento en el aprovechamiento de los créditos fiscales generados con anterioridad a su implantación. De no respetarse estos derechos adquiridos estaríamos ante una derogación tácita de derechos adquiridos y encubierta por el transcurso de un plazo de caducidad originario. En el supuesto de que la eliminación del plazo de caducidad no se contemple como alternativa, la Administración puede regular la monetización o compensación de esos créditos fiscales si, llegada la fecha de caducidad, no se hubiesen podido aprovechar a raíz del diferimiento ocasionado por la aplicación de la recaudación mínima.

La revisión de la estructura del Impuesto sobre Sociedades español y el establecimiento de un tipo mínimo puede ser, también, la oportunidad para modificar el actual sistema de pagos a cuenta del Impuesto. Los pagos a cuenta deben ser

anticipatorios de la cuota final del Impuesto. El sistema actual de determinación de los pagos a cuenta del Impuesto no siempre respeta la lógica de la cuota final, dándose situaciones de verdadero desfase entre la anticipación y la cuota tributaria, en especial cuando hay partidas del resultado contable que carecen de efecto fiscal, como es el caso de dividendos y plusvalías exentas en su mayor parte. Puesto que el tipo mínimo del 15% tiene el objetivo de garantizar una continuidad en la recaudación, no se entendería que los pagos a cuenta excedan ese umbral. Una equiparación entre el pago mínimo y el pago a cuenta haría más sencilla la gestión a todos los agentes económicos y, probablemente, daría una información más fidedigna sobre la evolución de la recaudación a nivel de contabilidad pública, actualmente impactada por las devoluciones del exceso de los pagos a cuenta. Ese desfase complica la comprensión de la propia evolución de la recaudación, como ha quedado demostrado en 2020 por el efecto de la pandemia de la covid-19.

5. REVISIÓN DE LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Tal como se ha expuesto previamente, el Impuesto sobre Sociedades en tanto que un impuesto no finalista supone un pago a cuenta del inversor persona física final. Es decir, la renta generada por la actividad empresarial es gravada, en primera instancia, en la sociedad y, después, cuando la persona física inversora percibe la renta a través de dividendos o la ganancia derivada de la desinversión.

A nadie se le escapa que, a veces, la organización de las inversiones se traduce en estructuras societarias complejas con varios niveles interpuestos de personas jurídicas antes de llegar a la distribución final de la renta neta a las personas físicas. En estos casos el flujo de distribución de la renta empresarial desde su fuente hasta la definitiva tributación en sede de la persona física debería fluir sin trabas tras haberse recaudado el pago a cuenta en el territorio de generación vía Impuesto sobre Sociedades. Partimos de la premisa de que la estructura organizativa societaria, por compleja que resulte, no responde a una voluntad elusiva sino a necesidades de gestión, captación de inversión de distinta fuente e intervención en los diversos mercados. Lógicamente si hubiese un propósito elusivo correspondiente a la actuación de comprobación e inspección la regularización pertinente, pero si asumimos que las organizaciones jurídicas intervienen en la actividad económica con voluntad de cumplir con todas las normas vigentes, incluida la fiscal, parece un axioma que, habiendo tributado a cuenta una vez, esa misma renta no debiera someterse a doble tributación por el mismo Impuesto sobre Sociedades.

Este es el motivo por el que se prevén mecanismos de corrección de la doble imposición en la mayoría de los cuerpos normativos que regulan el impuesto sobre beneficios de las personas jurídicas. El Impuesto sobre Sociedades de España comparte este enfoque de corrección de la doble imposición. Sin embargo, recientemente se introdujo una restricción a la corrección de la doble imposición en sucesivas distribuciones de beneficios empresariales entre sociedades. La motivación de la restricción a la corrección de la doble tributación es que la gestión del flujo de esos beneficios es causa, a su vez, de costes deducibles que deben minorar la base exenta de tributación. Podría haberse optado por considerar que los costes de gestión de los dividendos y ganancias exentas no fuesen deducibles fiscalmente. En aras de la sencillez de gestión, y siguiendo el ejemplo de otras jurisdicciones de nuestro entorno, se optó por establecer un tanto alzado del 5% del dividendo o ganancia como no deducible en equivalencia a los gastos de gestión.

No entraré a valorar la idoneidad de determinar esos gastos no deducibles a tanto alzado o identificándolos de manera expresa; cuestión que dejo a la comisión de expertos y siendo que, personalmente, la identificación del gasto me resulta más ajustada a la realidad y a la justicia tributaria. Sin embargo, sí que es preciso reflexionar sobre las consecuencias que esta alternativa del 5% a tanto alzado aplicada de manera maximalista y sin limitación alguna ocasiona en escenarios de distribuciones en cadena en grupos empresariales donde existe una única gestión corporativa. Es crítico señalar que la solución, tal y como se implementó en 2021, conlleva una sobreimposición que no guarda lógica alguna con el Impuesto. Prever que cada reparto de dividendos debe tener una tarifa plana del 5% de coste de gestión es excesivo y no se compadece con la realidad económica.

En los escenarios de varios niveles de distribución se genera un efecto indeseable de tributación doble, triple, etc., técnicamente denominado «efecto cascada» o «piramidal»; de modo que, llevado al extremo, el beneficio empresarial podría acabar siendo residual. Este efecto pernicioso de la doble tributación en cascada, derivado de restringir la corrección de la doble imposición, debe acotarse. Una alternativa plausible es topar este efecto estableciendo un máximo de limitación a la base de exención de modo que no pueda incrementarse por la mera sucesión de distribuciones. Las consecuencias de no limitar la doble imposición son perjudiciales para la estructuración de la actividad económica de los grandes grupos de empresas españoles sometidos a un mismo control corporativo o incluso para los que tienen la consideración de un único contribuyente (*i. e.*, régimen especial de consolidación).

En el caso de no modificarse esta limitación acotando el efecto de doble imposición, los inversores evitarán, en lo posible, las personas jurídicas penalizadas

con la doble imposición y, por otra parte, la organización de los grupos empresariales en los territorios con esta penalización ilimitada tenderá a reestructurarse para integrar cuantos más negocios bajo la estructura de una única sociedad que minore el efecto pernicioso.

Cualquiera de estas dos consecuencias se traduce, en el medio-largo plazo, en un desplazamiento parcial de la inversión hacia territorios que corrigen la doble imposición con mejor acierto y, por tanto, impactarán en un menor crecimiento de la estructura empresarial en España en favor de otros territorios.

En conclusión, el Impuesto sobre Sociedades de España tiene actualmente un nivel de potencial doble imposición superior a la media de los territorios de su entorno y, en este sentido, debe modificarse estableciendo un umbral máximo de doble imposición sobre los mismos beneficios empresariales. No es admisible la continuidad de la doble imposición en cascada. De lo contrario, la competitividad y expansión de las empresas españolas se verá negativamente impactada en comparación con sus homólogas europeas.

6. INCENTIVO A LOS PROYECTOS MEDIOAMBIENTALES TRANSFORMADORES

Existe un consenso en la conveniencia del favorecimiento de actividades empresariales sostenibles y respetuosas con el entorno como enfoque del modelo económico en España. Más allá de las subvenciones e incentivos que pueda establecer la política medioambiental, acometer proyectos medioambientales ambiciosos y plurianuales requiere de relevantes volúmenes de capital propio (inversores) y de financiación ajena. La mayor parte de los sectores económicos son susceptibles de proyectos con vector de sostenibilidad medioambiental (telecomunicaciones, informático, sanitario, turismo, construcción, automoción y energético entre otros).

Entendemos que la limitación actual a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades supone un freno al impulso de estos proyectos críticos para la transformación del modelo económico. Es por este motivo por lo que parece aconsejable eliminar los límites a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros para aquellos proyectos cuyo interés para el avance del modelo económico de España hacia una mayor sostenibilidad lo aconseje.

Una alternativa para monitorizar esta libertad de deducibilidad de endeudamiento externo podría consistir en que los proyectos fuesen visados en su idoneidad por el ministerio pertinente mediante el establecimiento del correspondiente procedimiento, tal y como existe para los proyectos de I+D+i.

La economía española requiere de efectos expansivos y la restricción a la deducibilidad de los gastos financieros en grandes proyectos transformadores hacia un modelo de sostenibilidad no coadyuva a la consecución de ese objetivo. Debe, por tanto, revisarse la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros y contemplar excepciones para estos proyectos.

7. INCENTIVO AL TELETRABAJO COMO ELEMENTO DE FLEXIBILIDAD Y CONCILIACIÓN

La pandemia de la covid-19 ha tenido efectos sanitarios y demográficos que todos lamentamos profundamente. En el ámbito meramente laboral ha demostrado, sin embargo, la capacidad de adaptabilidad de la actividad productiva española para afrontar el reto de la digitalización y el trabajo en remoto. La necesidad ha ayudado a superar ciertas prevenciones naturales a la capacidad de las empresas e infraestructuras para soportar un cambio de paradigma en este sentido. Sin que se abogue por una economía totalmente enfocada hacia el teletrabajo, entendemos que sería una lástima no sacar provecho del aprendizaje realizado por el tejido empresarial para adaptarse y transformar digitalmente parte de los procesos productivos. Especialmente por el componente de flexibilidad que aporta en el desempeño de las tareas y por la oportunidad de incidir en una mejor conciliación de la vida laboral y personal.

Es por ello por lo que parece conveniente continuar el avance en el proceso de transformación digital que permite la retención y atracción de talento en las empresas españolas, un aspecto muy relevante de cara a los próximos años. La reingeniería de procesos y adaptación de los sistemas requiere de una considerable inversión por parte de las empresas españolas que puede incentivarse mediante la libertad de amortización asociada a la renovación de los sistemas, *hardware* y reformas para la adaptación de espacios al teletrabajo, así como adicionalmente fomentando la deducción de gastos para la formación del personal en este ámbito.

8. SIMPLIFICACIÓN DE LA GESTIÓN DE CUMPLIMIENTO CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La simplificación de la gestión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias conexas con el Impuesto sobre Sociedades puede parecer un tema menor.

Sin embargo, en la labor diaria de las empresas el tiempo dedicado a este aspecto no lo es.

Tal como se apuntaba al tratar el tipo mínimo del Impuesto sobre Sociedades, la gestión de los pagos a cuenta requiere de atención específica en gran medida por su divergencia con la cuota final del Impuesto. Esta situación obliga a llevar una gestión de tesorería adicional y un control y seguimiento de la liquidación de los pagos a cuenta con unas reglas cada vez más complejas. Este es el motivo por el que sería conveniente revisar y simplificar el sistema de pagos a cuenta del Impuesto manteniendo el mecanismo de cuota para las empresas de reducida dimensión y recuperando la base imponible incurrida como único mecanismo de determinación para las grandes empresas. La determinación del pago a cuenta de la cuota del Impuesto sobre Sociedades tomando como magnitud el resultado contable, más allá de su cuestionabilidad técnica, no guarda simetría con la determinación de la cuota tributaria final que resulta de la base imponible. Todo ello sin desconocer la reciente conflictividad que acompaña la divergencia entre la determinación de los pagos a cuenta y la determinación de la cuota del Impuesto sobre Sociedades y que ha alcanzado las más altas instancias judiciales. Es por ello por lo que parece aconsejable recuperar la base imponible como magnitud de cálculo incorporando los ajustes fiscales más relevantes, incluida la corrección de la doble imposición, ya que carece de lógica técnica alguna anticipar un pago sobre un importe exento.

Otro ámbito que merece simplificación es el de los propios ajustes fiscales al resultado contable. Sin ánimo de analizar cada uno de los ajustes al resultado contable que contempla el Impuesto sobre Sociedades, creo que existiría un consenso generalizado en que su número es relevante y dificulta la gestión para los contribuyentes y el seguimiento para la propia Administración. La revisión global que se haga del sistema tributario es una oportunidad para valorar si todos los ajustes tributarios del Impuesto sobre Sociedades deben continuar. Existen aspectos en los que ciertas diferencias temporarias podrían reconducirse con una mayor convergencia entre el resultado contable y el resultado fiscal. El ejemplo de los deterioros de activos, sea por su amortización o por causas extraordinarias, permite avances en este sentido. La revisión técnica de las diferencias permanentes originadas por gastos no deducibles también puede ser de interés; refresquemos, a modo de ejemplo, el debate técnico sobre el último caso de gasto no deducible, el AJD no deducible en el Impuesto sobre Sociedades de préstamos hipotecarios cuando el sujeto pasivo es una entidad financiera. En definitiva, parece oportuno un ejercicio global de revisión de los ajustes al resultado contable en aras de

una mayor sencillez de gestión y solvencia técnica, así como en la procura de una concurrencia con la normativa comparada de nuestro entorno, en especial la UE.

También debe notarse que las partidas de la contabilidad de la empresa están recogidas en las cuentas anuales de las entidades aprobadas por sus órganos de gobierno y depositadas en los respectivos registros mercantiles. Las bases de datos de los registros mercantiles están digitalizadas actualmente. Este es el motivo por el que carece de sentido que los contribuyentes deban volver a informar en los modelos tributarios los balances y cuentas de pérdidas de los estados financieros depositados. Así, salvo que estemos ante estados financieros específicos a efectos fiscales no aprobados por los órganos de gobierno y depositados en los registros mercantiles, resulta prescindible que el contribuyente deba facilitar esta información que la Administración tributaria puede solicitar a los registros públicos y transferir directamente a sus bases de datos. Reducir la carga para los contribuyentes redundaría en mayor productividad y facilita el cumplimiento con las obligaciones tributarias.

La simplificación y agilización para la acreditación de los beneficios fiscales debe garantizar mayor y mejor certeza como aspecto que se debe valorar en la revisión del Impuesto sobre Sociedades. Aspectos tan críticos para la competitividad empresarial como acometer proyectos de innovación, y que la Administración española apoya proactivamente, requieren de una gestión de los incentivos fiscales ágil y certera. La conflictividad tributaria sobre la aplicación de los beneficios fiscales a la innovación y desarrollo enseñan que una mayor simplificación es necesaria, o sencillamente que esa incentivación se vehicule a través de otros canales fuera del Impuesto sobre Sociedades, como pueden ser subvenciones y ayudas directas. No es sostenible un mecanismo de incentivo a la innovación que genera tal nivel de debate en tribunales derivado de la divergencia de entendimiento entre los sujetos pasivos y la Administración que revisa la aplicación de esos beneficios. Tal como se apuntaba, el Impuesto debe adaptarse a la realidad y si se llega a la conclusión de que la deducción fiscal genera un nivel de conflictividad contraproducente para una actividad tan crítica en el modelo económico como es la innovación, debería revisarse el cumplimiento de los requerimientos o la idoneidad de fomentar la innovación a través de una deducción. Estoy convencido de que nuestro comité de expertos incidirá en esta cuestión cuya profundidad excede el propósito de este breve apunte.

En esta misma línea de trabajo de simplificación puede ahondarse en toda una serie de información que la Administración tributaria ya posee y que tiene transcendencia tributaria.

Un ejemplo es la información recibida a través del Suministro Inmediato de Información que permite a la Administración conocer cuándo una entidad deja de ser de reducida dimensión. En estos casos la propia Administración podría avisar notificando al sujeto pasivo cuáles son sus nuevas obligaciones y guiarle en el cumplimiento de forma anticipada.

Otro ejemplo se refiere a la información sobre residencia fiscal que recaba la Administración a través de los mecanismos de intercambio con otras Administraciones tributarias sobre operaciones y titularidades de cuentas financieras. Si la Administración tributaria conoce la residencia fiscal y dispone de mecanismos para verificarla con otra Administración homóloga, parece tener cada vez menos sentido que los sujetos pasivos estén constantemente solicitándose certificados de residencia fiscal a efectos de retenciones para el Impuesto sobre Sociedades y demás.

Seguramente existen otros ejemplos de potencial sencillez que eliminen gestiones complejas que únicamente restan eficacia e incrementan la probabilidad de error por parte del contribuyente. En esta labor es esencial la proactividad y predisposición de la Administración pública.

COMENTARIO FINAL

El Impuesto sobre Sociedades merece una revisión con la introducción de modificaciones reflexionadas y duraderas que permitan una época de estabilidad y continuidad de tal modo que los agentes económicos no deban actualizar constantemente sus recursos y las proyecciones asociadas a sus iniciativas por motivos impositivos. El objetivo de simplificar la estructura y gestión del Impuesto sobre Sociedades debe inspirar cualquier modificación siempre en el bien entendido de que el Impuesto sirve a la política fiscal del Gobierno y debe preservar una mínima capacidad recaudatoria. Tal y como se ha comentado, la recaudación requiere de un tejido empresarial robusto, ya que las empresas de mayor tamaño garantizan una aportación social considerable, motivo por el que parece lógico y deseable una política que promueva la conformación de empresas de mayor tamaño, de tal modo que la proporción con respecto a pymes se incremente y alcance cuotas comparables a las de las economías más avanzadas de nuestro entorno. No es labor de un día ni tampoco será un único impuesto el determinante para alcanzar ese objetivo, pero sí parece relevante que el Impuesto sobre Sociedades se oriente y mantenga presente que esta es la dirección que se debe seguir.

El Impuesto sobre Sociedades y la competencia fiscal internacional

IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER

Socio Director en Ruiz-Jarabo Asociados - Asesores legales y tributarios

1. LA FUERZA RECAUDATORIA DEL IMPUESTO: EVOLUCIÓN, CONSECUENCIAS Y CAUSAS

La evolución del Impuesto sobre Sociedades en los últimos años viene marcada por un notable descenso en su recaudación, característica generalizada en los países líderes del mundo y a la que no ha escapado España. Adoptando nuestro país como muestra, lo afirmado puede comprobarse mediante el contenido de los sucesivos informes de recaudación que periódicamente viene haciendo públicos la Agencia Tributaria, cuyos datos se reflejan en la Tabla 1.

La tabla muestra que, en los últimos quince años, los que van de 2006 a 2020 ambos inclusive, lo recaudado por el Impuesto se ha reducido desde los 37.208 millones de euros (2006) hasta 17.489 millones de euros (2020). La reducción es mayor si se partiera desde 2017 en vez de 2006, y sería menor si se excluyera el último ejercicio (2020).

Tabla 1. Evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades

2006-2020. En millones de €

Año	Importe
2006	37208
2007	44.823
2008	27301
2009	20.096

Tabla 1. Evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades (continuación)
2006-2020. En millones de €

Año	Importe
2010	16.555
2011	15.819
2012	19.195
2013	18.630
2014	18.396
2015	21.141
2016	22.020
2017	22.442
2018	25.313
2019	22.620
2020	17.489

Fuente: Agencia Tributaria.

En cualquier caso, es irrefutable que el volumen de recursos proporcionado a la Hacienda Pública hogaño es claramente inferior al que proporcionaba antaño. También se observa que el proceso de disminución no ha sido lineal, dado que en el camino de descenso existen valles y picos. Los altibajos existentes se perciben mejor mostrando los porcentajes de las sucesivas variaciones interanuales (Tabla 2).

Como puede comprobarse, las disminuciones de recaudación más intensas coinciden con las dos grandes crisis del periodo considerado: *subprimes* y pandemia. En el primer caso, lo recaudado por el impuesto se redujo bruscamente durante tres años consecutivos: Un 39,09% en 2008; un 26,39% en 2009; y un 17,62% en 2010. En el segundo, la crisis de la covid-19 ha supuesto que el descenso de la recaudación obtenida en el año 2020 resulte inferior en un 22,68% respecto de la habida en 2019.

Tabla 2. Variaciones interanuales de recaudación del Impuesto sobre Sociedades

2006-2020. En millones de €

Año	Importe	Variación
2006	37.208	
2007	44.823	20,47%
2008	27.301	-39,09%
2009	20.096	-26,39%
2010	16.555	-17,62%
2011	15.819	-4,45%
2012	19.195	21,34%
2013	18.630	-2,94%
2014	18.396	-1,26%
2015	21.141	14,92%
2016	22.020	4,16%
2017	22.442	1,92%
2018	25.313	12,79%
2019	22.620	-10,64%
2020	17.489	-22,68%

Fuente: Agencia Tributaria.

En todo caso, sea atendiendo a la serie histórica de importes recaudados, sea atendiendo a la que contiene sus variaciones interanuales, es un hecho objetivo y estadísticamente demostrado la pérdida de relevancia recaudatoria del impuesto.

Lo anterior ha tenido además dos consecuencias evidentes:

- Una: la pérdida de peso relativo del impuesto en el conjunto de nuestro sistema tributario.
- Dos: la reducción de su valor como estabilizador fiscal automático.

La dimensión de una y otra de las consecuencias reseñadas puede comprobarse con facilidad recurriendo a los datos que así lo reflejan de manera nítida.

Comenzando por la primera, hay que señalar que la reducción de la recaudación proporcionada por el Impuesto sobre Sociedades ha coexistido con el aumento de la que proporciona el conjunto del sistema tributario, por lo que la importancia relativa de aquél ha disminuido de manera notable.

Así, acudiendo de nuevo a los datos oficiales hechos públicos por la Agencia Tributaria en sus informes periódicos de recaudación, tenemos que (Tabla 3):

Tabla 3. Recaudación del Impuesto sobre Sociedades frente a la recaudación total
2006-2020. En millones de €

Año	Recaudación IS	Recaudación Total	(IS / Total)
2006	37.208	179.380	20,74%
2007	44.823	202.177	22,17%
2008	27.301	174.158	15,68%
2009	20.096	144.138	13,94%
2010	16.555	159.547	10,38%
2011	15.819	160.981	9,83%
2012	19.195	163.198	11,76%
2013	18.630	169.913	10,96%
2014	18.396	176.086	10,45%
2015	21.141	183.603	11,51%
2016	22.020	186.332	11,82%
2017	22.442	198.075	11,33%
2018	25.313	209.912	12,06%
2019	22.620	213.609	10,59%
2020	17.489	196.768	8,89%

Fuente: Agencia Tributaria.

Los datos revelan que la contribución del impuesto al cumplimiento global del principio de suficiencia ha sufrido un descenso en absoluto despreciable.

Tiene también interés conocer cómo ha evolucionado la relación entre el importe de los recursos que el impuesto ha generado a las arcas públicas y la dimensión del PIB español. En el sentido citado (Tabla 4):

Tabla 4. Relación entre la recaudación del Impuesto sobre Sociedades y la dimensión del PIB español

2006-2020. En millones de €

Año	Recaudación IS	PIB	(Rec. IS/PIB)
2006	37.208	1.003.823	3,71%
2007	44.823	1.075.539	4,17%
2008	27.301	1.109.541	2,46%
2009	20.096	1.069.323	1,88%
2010	16.555	1.072.709	1,54%
2011	15.819	1.063.763	1,49%
2012	19.195	1.031.099	1,86%
2013	18.630	1.020.348	1,83%
2014	18.396	1.032.158	1,78%
2015	21.141	1.077.590	1,96%
2016	22.020	1.113.840	1,98%
2017	22.442	1.161.867	1,93%
2018	25.313	1.204.241	2,10%
2019	22.620	1.244.772	1,82%
2020	17.489	1.121.698	1,56%

Fuente: Agencia Tributaria.

Resulta diáfano. Al representar desde hace una década, con la ligera excepción de 2018, menos del 2% del PIB, los efectos anticiclo del impuesto tienen claramente menos potencia que cuando su recaudación rondaba el 4%.

Este cambio de escenario operado en España no es un hecho aislado en el mundo. Por el contrario, constituye un suceso común en los principales países del planeta, existiendo una práctica unanimidad en la identificación de sus causas:

- El proceso de globalización de la economía.
- La tributación del beneficio según la residencia.
- El uso de la competencia fiscal internacional.
- El intenso avance de las nuevas tecnologías.

Así, la creciente globalización ha aumentado la presencia en los diversos mercados nacionales de empresas residentes en otros países, multiplicándose los supuestos de empresas que operan y obtienen beneficios fuera de los límites territoriales del Estado en el que residen. Esta circunstancia he determinado que, utilizando legítimamente el criterio internacionalmente consolidado por el que la tributación del beneficio empresarial se fija en el país de residencia del que lo obtiene, en la localización de las empresas se persiga la optimización fiscal de la elección. Cuestión que ha catalizado el uso del también legítimo recurso de la competencia fiscal entre países como instrumento de atracción de inversiones.

Lo expuesto ha provocado un proceso de moderación del Impuesto sobre Sociedades, en la cuantificación de las bases y en la determinación de los tipos, que han utilizado preferentemente los países *menores*, y que ha supuesto un cambio no insignificante en las decisiones empresariales de localización.

Al cambio anterior se le ha añadido, como fenómeno nuevo, la posibilidad ofrecida por el imparable desarrollo tecnológico, que ha hecho posible la prestación de nuevos servicios con carácter desmaterializado, lo que hace innecesaria la disposición de filiales o establecimientos permanentes en un país para poder intervenir en su mercado. Con ello, se ha expandido el margen de decisión en la localización de las empresas y ha aumentado la potencia de la competencia fiscal internacional.

Son los hechos (y las circunstancias) descritos los que han motivado que los países que han seguido aplicando una tributación exigente a los beneficios empresariales –por lo general, países grandes y entre ellos España– hayan visto perder relevancia a su Impuesto sobre Sociedades, al tiempo que en los países que han optado por un gravamen moderado haya aumentado la inversión exterior en forma de presencia de empresas y corporaciones empresariales.

En definitiva, hemos asistido, y estamos asistiendo, a una explosión de la competencia fiscal y, como corolario, a una expansión de sus consecuencias.

2. POSICIONES ANTE LA EXPLOSIÓN DE COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Como es lógico, la explosión no deja a nadie indiferente. Para los que amamos la libertad, la competencia económica es un requisito indispensable. No existe libertad plena si a los hombres que se agrupan para producir y vender bienes y servicios se les impide utilizar el precio de lo que ofrecen como instrumento de su estrategia empresarial. Y, en el ámbito fiscal internacional, la exigencia impositiva

en el impuesto societario es el precio al que los Estados ofrecen su territorio como lugar para residenciar empresas.

Como sucede en todos los mercados, la existencia de competencia conduce a precios más bajos que los existentes en su ausencia. Y, así, la competencia fiscal internacional ha conducido a la moderación de la carga tributaria que han de soportar los que operan en el correspondiente mercado, análogamente a como sucede en el ámbito intranacional, cuando existen poderes tributarios inferiores al Estado (la experiencia exitosa de la Comunidad Autónoma de Madrid es un claro paradigma). De manera que la competencia fiscal, además de representar en sí misma una manifestación más de la libertad, incorpora, como ventaja específica, la de reducir la detracción de recursos que sufre el individuo por parte del Estado.

En posición antagónica a la que se ha descrito, se sitúan aquellos a los que la competencia fiscal les resulta incómoda, alineación que aglutina a dos componentes distintos. A los países que se resisten a bajar el precio (nivel de exigencia impositiva) que, por lo general, son los de mayor tamaño y desarrollo. Y a las personas que desean un mayor tamaño del Estado a costa del individuo, para las que reducir la fiscalidad constituye un anatema teológico. Los primeros tratan de imponer al mundo las reformas que ellos desean. Las segundas aplauden el intento de los primeros.

3. LAS REFORMAS QUE SE INTENTAN IMPONER

Hace ya algunos años que los países con mayor peso iniciaron movimientos tendentes a combatir el problema que a ellos les supone su propia resistencia a aceptar las reglas de la competencia fiscal internacional. A tal fin, y declarando que su propósito era evitar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios, en el seno de la OCDE se puso en marcha el Proyecto BEPS.

Es relevante resaltar que, pese a ser dos los objetivos declarados, realmente solo existe uno, toda vez que la competencia fiscal no erosiona, en absoluto, la base imponible global o renta mundial de la empresa. Lo que sí provoca, tal y como hemos expuesto, es el mal llamado desplazamiento de los beneficios que, en realidad, es la libre elección de la residencia societaria y la consecuente aplicación de las normas internacionales de tributación. Quiere decirse que estas constituían la pieza a derribar por los impulsores del BEPS.

Más adelante, y en el seno de la OCDE, los países más activos por el cambio trabajaron en la dirección expuesta y, finalmente, es el Grupo de los Siete (G-7) el

que formaliza la propuesta de horadar la competencia fiscal entre Estados, propuesta que va en dos direcciones complementarias.

Una primera dirección consiste en obligar a la universalización de un tipo mínimo del Impuesto sobre Sociedades que, inicialmente pensado en un 21%, ha acabado siendo del 15%. Poco hay que decir sobre el carácter restrictivo de una medida como esta. Basta situarse en la condición de consumidores para constatar el atropello que supone la prohibición a los oferentes de ofrecernos su producto por debajo de un precio arbitrariamente establecido.

Debe pensarse, además, que la medida enunciada no afectaría solo a aquellos países que son considerados paraísos fiscales como intencionadamente se presenta. Por el contrario, afectaría a una diversidad de países (Hungría, Irlanda, Polonia, Lituania...) que, en absoluto, tienen la citada condición, y cuyo único pecado consiste en optar por una fiscalidad moderada como herramienta para competir con los Estados que son más beligerantes en la detracción de recursos a la sociedad.

En todo caso, si la preocupación viene por la existencia y desarrollo de los paraísos fiscales, bueno sería que se analizara su génesis, pues constituyen un fenómeno propio de la segunda mitad del siglo pasado surgido como consecuencia de la aplicación generalizada en Europa occidental de las recetas socialdemócratas y, entre ellas, el intensivo aumento de la presión fiscal. Atendiendo a la máxima que preconiza «*si quieres erradicar un mal, ataca su causa*», si se desea la desaparición de los paraísos, la política que se debería aplicar es la antagónica de la que se proyecta, pues cuanto más alta sea la fiscalidad, más atractivos serán aquellos.

La segunda dirección preconizada por el G-7 es aún más rupturista, pues supone una auténtica reformulación del pacto internacional relativo a la distribución del Poder Tributario y, por tanto, del Poder. En efecto, al proponer que un Estado pueda someter a tributación los beneficios obtenidos en su territorio por una empresa que no dispone de establecimiento permanente en su ámbito geográfico y que es residente en otro Estado, se está proponiendo modificar radicalmente el actual *statu quo* de la fiscalidad internacional. Estatus que, no debe olvidarse, está consagrado en la multitud de convenios bilaterales de doble imposición suscritos por la práctica totalidad de los países y por el que, como es sabido, el beneficio empresarial solo puede ser gravado por los Estados en los que una sociedad se encuentre físicamente instalada (con su sede social o con un establecimiento permanente).

La modificación pretendida ofrece varias dificultades técnicas de carácter no menor. No obstante, antes de analizarlas, es preciso reflexionar sobre el significado del cambio que se pretende. Sin duda, la obtención de un beneficio empresarial requiere de mercados donde lo ofrecido por la empresa tenga éxito. Por ello,

bascular una parte del poder tributario hacia el país en el que se materializa el beneficio es inclinarlo en favor de los países que tienen mercados más amplios y consumidores de mayor capacidad de pago. Y, simultáneamente, en contra de aquellos cuyos mercados son más débiles.

No nos engañemos, lo proyectado favorece significativamente a los países más influyentes del mundo, en especial a los del G-7 y, en menor medida, a los del G-20, al tiempo que perjudica a los países con menor capacidad de influir internacionalmente. El origen de la propuesta no hace sino confirmar la afirmación realizada.

Explicitada la auténtica motivación que da origen a la modificación que se pretende, conviene referirse a los problemas técnicos que acarrearía su implementación. Hemos mencionado, anteriormente, que el criterio actualmente vigente por el que se distribuye entre países el poder tributario sobre los beneficios empresariales está internacionalmente consolidado en los convenios de doble imposición. Quiere decirse que, para llevar adelante la propuesta del G-7, no bastaría con modificar las legislaciones nacionales que regulan el Impuesto sobre Sociedades, sino que deberían modificarse y, consecuentemente, volverse a suscribir la multiplicidad de convenios existentes.

Cualquiera que haya participado en los trabajos preparatorios y en las negociaciones que se necesitan para que dos países lleguen a suscribir un convenio bilateral de doble imposición, conoce el tiempo que se consume hasta la suscripción. Y, como muestra, debe considerarse que solo España tiene suscritos más de noventa convenios. Como vemos, se trataría de un trabajo ingente.

No acaban aquí las dificultades que comportaría el cambio copernicano que han ideado los siete países proponentes. Pensemos que ya se ha producido el cambio y que, como resultado, en la tributación por su beneficio, una empresa transnacional se enfrenta a varios sujetos activos del Impuesto sobre Sociedades. Según lo proyectado, ante cada uno tributaría por la porción del beneficio que se considerara obtenido en cada respectivo Estado. Sin duda, la distribución de su beneficio mundial requiere la división de sus ingresos y costes mundiales entre todos los países en los que opera. No parece insalvable la atribución a cada país de los ingresos y de los costes directos, pero cuestión distinta es el reparto de los costes indirectos.

En efecto, cualquier reparto de costes indirectos obliga a aplicar criterios de valor, ausentes de un basamento objetivo e indiscutible. En este escenario, no resulta impensable que la multiplicidad de sujetos activos a los que se enfrentaría la empresa considerada (todas y cada una de las administraciones tributarias de todos y cada uno de los países en los que obtiene ingresos) quieran hacer valer el respectivo criterio que, en cada caso, les resulte más favorable. Ergo, tampoco

resulta impensable que la suma de los costes indirectos que le fueran aceptados por los múltiples sujetos activos vaya a ser inferior a su importe real.

En definitiva, todo apunta a que el futuro al que se arroja a las empresas transnacionales es un escenario de tributación excesiva o sobretributación. Salvo, claro está, que asuman iniciar un carrusel de simultáneos litigios contra los múltiples sujetos activos del impuesto a los que se enfrentaría —uno por cada país en el que opera— que se sustentarían en múltiples estructuras de revisión administrativas y/o judiciales —una por país—. Pero, a estas alturas de la película, pensar que el procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición resulta útil para arreglar la posible sobretributación que puede recaer sobre la empresa que opera en varias soberanías fiscales es más que una ingenuidad. Figure lo que figure en el Decreto 1.794/2008 y en el Decreto 399/2021 que modifica parcialmente el anterior.

En definitiva, y como síntesis de lo expuesto en el punto 3 de este artículo, podemos concluir que:

1. La propuesta del G-7 supone un evidente intento de restringir la competencia fiscal entre países.
2. Como sucede con toda restricción a la competencia, tendrá como víctimas directas a aquellos a los que se les restringe la posibilidad de competir (países afectados) y como víctimas indirectas aquellos que soportan, finalmente, la restricción (empresas afectadas y sus consumidores).
3. El tránsito que se propone requiere la obligada modificación de una multitud de tratados internacionales bilaterales de doble imposición, tarea que ni resulta sencilla ni es de ejecución rápida.
4. Alcanzado el escenario propuesto, las empresas afectadas por el cambio estarían sometidas a una pluralidad de Poderes fiscales nacionales, con la más que probable consecuencia de sufrir una sobretributación consistente en que el beneficio por el que resulten globalmente gravadas sea superior a su beneficio real.

Hasta aquí llega mi valoración de lo propuesto por el G-7, valoración que se basa en realidades objetivas pero que incorpora también, ¡cómo no!, un significado componente de subjetividad. Como, por otra parte, sucede en todas las valoraciones que se están realizando, pues, salvo en cuestión de pesas y medidas, todo en la vida es opinable y, por ende, susceptible de ser cuestionado, incluso lo que digan los más poderosos.

El Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política económica en tiempos de recuperación de la crisis. La inadecuación del Impuesto como figura generadora de nuevos ingresos tributarios

SALVADOR RUIZ GALLUD
Socio Director de Equipo Económico

1. SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN ESPAÑA. INADECUACIÓN DEL TRIBUTO PARA LA OBTENCIÓN DE MAYORES INGRESOS TRIBUTARIOS

1.1. Importancia relativa de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en el conjunto de impuestos gestionados por la AEAT. Comparación con la situación en otros Estados miembros de la Unión Europea: el tipo impositivo general español

De acuerdo con los informes anuales de recaudación tributaria publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), las cifras de recaudación del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los últimos años son las siguientes (en miles de millones de euros).

Tabla 1. Cifras de recaudación del Impuesto sobre Sociedades 2015-2020
En miles de millones de euros

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
IS	20,6	21,7	23,1	24,8	23,7	15,9
Total	182,0	186,2	194,0	208,7	212,8	194,1
% IS / Total	11,3	11,6	11,9	11,9	11,2	8,2

Fuente: AEAT.

Se advierte que el Impuesto se mantiene en torno a un 12% de la recaudación del total de las figuras tributarias gestionadas por la AEAT (sin atender a 2020, año de cifras anómalas).

Si se revisan los tipos impositivos nominales del IS¹, nuestro 25% está por encima del 22% que constituye la media de la UE-27, y del 24,1% del área euro. En la Unión solo Malta (35%), Portugal (31,5%), Alemania (29,9%), Francia (28,4%) e Italia (27,8%) exigen un tipo más alto. Por tanto, el tipo impositivo nominal, que puede ser una primera aproximación a la fiscalidad societaria de una jurisdicción, no es especialmente atractivo en España para atraer empresas o actividad a nuestro país, aunque en la actual situación de elevado déficit público quizá no sea prudente plantear ahora una revisión a la baja².

El tipo nominal señalado se complementa con tipos efectivos de imposición societaria que, de acuerdo con la información de la propia AEAT³, se mantienen a niveles muy altos, próximos al tipo nominal, según la Tabla 2.

Tabla 2. Tipos efectivos en el Impuesto sobre Sociedades sobre base imponible
%

Tipos efectivos en el IS sobre base imponible (%)	2015	2016	2017	2018	2019 (p)
General	22,57	21,28	21,65	21,48	21,44
Grupos Consolidados	19,91	18,96	19,57	19,29	19,07
Sociedades no integradas en grupos	24,23	22,71	22,87	22,72	22,94

Fuente: AEAT.

1. Para lo que sigue se acude a las estadísticas de Intrastat reflejadas en el informe «Taxation trends in the European Union 2021».
2. En cuanto a la presencia económica que mantiene el Impuesto sobre Sociedades en nuestro sistema tributario, pueden verificarse las cifras del Impuesto en España en relación con el resto de impuestos y con el PIB, comparando los resultados con los de otros Estados miembros de la Unión Europea. Así, el porcentaje que suponía en 2019 nuestro Impuesto sobre Sociedades sobre el total de impuestos recaudados era del 6%, mientras que la media de la UE-27 y del área euro fue del 6,6%. Y el porcentaje del Impuesto sobre PIB en ese año fue del 2,1%, frente a la media de la UE-27 y del área euro, del 2,7%. Existe, parece, un cierto margen de ganancia de recaudación, si bien esta conclusión debe matizarse ante las cifras más reducidas de presión fiscal general en España (34,8% en 2019; 40,1% en la UE-27 y 40,5% en el área euro), pero no de esfuerzo o sacrificio fiscal, dada la también menor renta per cápita de nuestro país respecto de otros Estados de la Unión.
3. Véanse los Informes anuales de recaudación tributaria en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

Esas cifras, de contraste de cuotas satisfechas sobre bases imponibles, indican que el aprovechamiento de las bonificaciones y deducciones de la cuota por nuestras sociedades es muy limitado, sobre todo por los topes legales a su aplicación. La comparación alternativa de cuotas satisfechas y resultado contable (en lugar de base imponible), a la que determinadas fuentes sin nivel técnico han recurrido en alguna ocasión, supondría olvidar que la exención de dividendos y plusvalías de cartera, principal concepto moderador del resultado para calcular la base imponible, es un instrumento para evitar la doble imposición de rentas ganadas en España y en el extranjero, rentas que, en casi todos los casos, han satisfecho tributación societaria española o foránea a porcentajes altos. Más aún, desde 2021 se ha excluido de la exención un 5% de los dividendos y plusvalías, aunque sea con la idea de compensar la deducción de los gastos de gestión de las carteras de valores, calculados a tanto alzado.

Esas cifras conducen al rechazo de las propuestas de aplicación en España de un tipo efectivo mínimo del 15% sobre base imponible para sociedades de cierto tamaño, por dos razones:

- Primero, porque ese mínimo —si su diseño es similar al que se introdujo en el proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, decaído en su día sin ser aprobado— supone, en la práctica, establecer una segunda restricción sobre las deducciones de la cuota, fijada esa restricción, en este caso, de forma global tras los primeros porcentajes limitativos existentes en nuestra normativa. Y, dados los niveles señalados de tipos efectivos, esa nueva restricción perjudicaría, precisamente, a las empresas en peor situación económica o que han realizado un mayor esfuerzo inversor.
- Segundo, porque nada tendría que ver la naturaleza de ese tipo mínimo doméstico del 15% con el futuro tipo efectivo mínimo global acordado el pasado 1 de julio en el seno del marco inclusivo de la OCDE (el llamado «Pilar 2»), tipo que también parece será de, al menos, un 15% y que se pretende (con poco realismo) implantar a partir de 2023. Este mínimo global está previsto para evitar desplazamientos artificiosos de bases imponibles a territorios de baja tributación, y estará, por ello, sujeto a tolerancias calculadas según los activos materiales situados en cada territorio y según los salarios satisfechos en ellos⁴.

4. En el mismo sentido, deben evitarse confusiones entre las circunstancias del Pilar 1 y las del Pilar 2. El Pilar 1 busca que las grandes multinacionales satisfagan imposición sobre sociedades en las distintas jurisdicciones según un nuevo «nexo» de mercado (venta de bienes y

1.2. Primeras conclusiones

Son diversas las razones por las que el Impuesto sobre Sociedades no puede ni debe contemplarse como un instrumento para obtener aumentos relevantes de recaudación tributaria en estos momentos de recuperación tras una fuerte crisis:

- En primer lugar, en estos tiempos no puede exigirse al Impuesto sobre Sociedades una recaudación para la que no está preparado estructuralmente, más cuando es una figura que debe operar como estabilizador automático. El aumento de la recaudación exigiría determinar las bases imponibles sin conexión con la auténtica capacidad económica de los contribuyentes y una pérdida de competitividad de nuestra economía, en un momento en que debe buscarse la mayor atracción posible de inversión.
- En segundo lugar, las pérdidas empresariales de la pasada crisis de 2008 se plasmaron en volúmenes importantes de bases imponibles negativas, que a fecha de hoy todavía no han agotado su compensación con los beneficios de años siguientes. Por tanto, mientras esa compensación no se agote, no puede esperarse un volumen de bases positivas suficiente que permita una reducción importante del déficit público. Precisamente una de las razones por las que todavía hoy se mantienen cifras relevantes de bases negativas es la limitación a la aplicación de sus importes, acotada desde 2017 con carácter general en un 70% de la base positiva del ejercicio; y en un 25% o 50% para sociedades con importe neto de cifra anual de negocios de más de 60 millones de euros, y de entre 20 y 60 millones, respectivamente (en todos los casos con una tolerancia mínima de un millón de euros de compensación). Esa limitación aparta el gravamen societario de la auténtica capacidad económica del contribuyente.
- Además, la presencia del Impuesto sobre Sociedades en nuestro sistema tributario se encuentra suficientemente proporcionada, de acuerdo con la comparativa antes citada, y nuestro tipo impositivo general se encuentra por encima de la media europea, perjudicando nuestra competitividad (aunque,

servicios en cada territorio), distinto del tradicional, dado que este exige presencia física (lugar fijo de negocio). Las figuras impositivas que en algunos países se han anticipado al consenso de la OCDE y de la Unión Europea, como el Impuesto español sobre Determinados Servicios Digitales, pueden compartir naturaleza con la imposición del Pilar 1. Pero, como se ha dicho, eso no ocurre con la propuesta española de «anticipo» del Pilar 2, que no es tal.

como se ha dicho, la reducción del tipo habría de esperar a la consolidación de la recuperación).

- Es cierto que, en 2007, la recaudación del IS se elevó hasta el 22,3% del total de los impuestos recaudados por la AEAT, pero fueron aquellos unos años de burbuja financiera e inmobiliaria que no pueden tomarse como modelo a ningún efecto. De ahí que ese porcentaje se desplomara con la crisis de 2008, para luego estabilizarse en el tiempo en torno al 12%.

En general, los consensos internacionales relativos a la imposición societaria ya en marcha, tanto en el ámbito europeo como de la OCDE -así, el proyecto de Base Imponible Común o los relativos a los Pilares 1 y 2- desaconsejan anticipar en España medidas unilaterales que nos apelliden negativamente desde el punto de vista de la competitividad. Los cambios estructurales en el Impuesto sobre Sociedades deben esperar y adaptarse a esas directrices internacionales.

2. PROPUESTAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.1. La deducción fiscal por actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i). Una relevante oportunidad para su impulso

Como punto de partida, la I+D+i en España se encuentra en un nivel inaceptable. Si se atiende al *European innovation scoreboard 2021* de la Unión Europea, España se encuentra en el puesto 16 (de 27) y en un 85% de la media de la Unión en el indicador sintético de I+D, habiendo sido superada en el último año por Eslovenia, Italia y Malta (Portugal ha quedado detrás de nosotros); son países líderes Suecia, Finlandia, Dinamarca y Bélgica. En cuanto a los indicadores concretos resumidos en el indicador sintético, España ocupa la 5.^a posición en el indicador de digitalización y, en cambio, la 24.^a posición en el indicador de innovación en pymes. En cuanto al peso de la inversión en I+D respecto del PIB, en España se situaba en 2019 (últimos datos) en el 1,25%, lejos de los objetivos del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2017-2020 (2%) y de la Estrategia Española de Ciencia, Tecnología e Innovación 2021-2027 (2,12%).

Por tanto, la primera conclusión debe ser que todos los esfuerzos que se apliquen a mejorar nuestra I+D, desde luego incluidos los incentivos fiscales, serán pocos. Además, según reciente informe de COTEC sobre el incentivo, este supone un coste fiscal anual devengado de 1.100 millones de euros, si bien el coste real es de 300 millones de euros (la cifra del presupuesto de beneficios fiscales para

2021 es de 662 millones de euros). Esa diferencia, que se traduce en créditos fiscales para años futuros, se debe, según los casos, a la entrada en juego de los límites legales de deducción sobre cuota y a la insuficiencia de cuota tributaria de la que descontarla. Una y otra razón condicionan la reconocida eficacia potencial de la deducción, también apuntada por COTEC (la ventaja fiscal explica aumentos de la inversión en I+D de 1,5 euros por cada euro de deducción).

Es cierto que, desde 2014, la deducción no aprovechada por falta de cuota puede monetizarse previa renuncia a un 20% de su importe. Sin embargo, para ello se precisa de un *informe motivado* de respaldo de la deducción, expedido por determinados órganos del Ministerio de Asuntos Económicos, informe que tarda muchos meses en trasladarse al contribuyente. Por ello, la diferencia entre el beneficio real y el beneficio potencial del incentivo se debe, también en parte importante, a la inseguridad jurídica en su aplicación por las empresas, al ser objeto de atención preferente por los órganos administrativos de comprobación tributaria, que además carecen de cualificación técnica (los equipos de inspección no cuentan con personal especializado en I+D).

De todo lo anterior resultan las siguientes propuestas:

- La deducción fiscal por I+D+i debe mantenerse en sus términos actuales o potenciarse.
- Debe corregirse de inmediato la falta de seguridad jurídica que viene perjudicando gravemente el aprovechamiento de la deducción, y para ello:
 - Debe acortarse drásticamente el tiempo de expedición de los informes motivados, dotando de mayores medios a los órganos responsables de su emisión.
 - La comprobación tributaria de la deducción debe reenfocarse hacia un control preventivo a cargo de unidades especializadas, practicándose cuando sea posible en el seno de una relación cooperativa (o cumplimiento cooperativo) entre Administración y empresas.

2.2. La incentivación de actuaciones que faciliten las reformas estructurales que necesita la economía española

En estos momentos es necesario un impulso reformador para la recuperación de la economía española, sometida a importantes riesgos derivados de los efectos de carácter estructural provocados por la crisis, todavía no tan aparentes ante el «velo» de las políticas fiscales y monetarias ultraexpansivas en curso (avales públicos, ERTE, prohibición de despedir, retrasos en concursos de acreedores).

Además de la efectividad de las inversiones financiadas a través de los fondos del Next Generation EU, probablemente el reto más importante al que se enfrenta la economía española se localiza en el mercado de trabajo, ante los problemas estructurales en el mismo, pero también ante la necesidad de contar con capital humano cualificado para satisfacer la oferta actual. Resulta también especialmente preocupante la sostenibilidad del sistema de pensiones cuando nuestros indicadores demográficos básicos revelan la profundidad de la crisis poblacional; las recientes medidas constituyen una reforma muy parcial y posponen la resolución de sus principales deficiencias.

Por ello, en las actuales circunstancias, puede aprovecharse el Impuesto sobre Sociedades para ofrecer incentivos a las empresas que contribuyan a esos grandes objetivos de reforma. En la vigente situación de crisis, los porcentajes de deducción no deben ser elevados, operando las medidas también gracias a su positivo efecto anuncio sobre las conductas que se deben incentivar. Se propone lo siguiente:

- Ampliar las entidades que pueden acceder a la deducción en cuota por creación de empleo (art. 37.2 LIS), de manera que las que tengan una plantilla inferior a 100 trabajadores (en lugar de los 50 trabajadores contemplados hoy) puedan descontar de la cuota íntegra el 50% del importe menor entre (i) la prestación por desempleo pendiente del empleado contratado con contrato indefinido y (ii) 12 mensualidades de la prestación; bajo condición de ampliación de la plantilla total.
- Recuperar la deducción en cuota por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, derogada desde 2011. El porcentaje de deducción podría mantenerse en el 10% de las contribuciones empresariales, con el límite que se decida en cuanto a las retribuciones brutas anuales máximas de los empleados beneficiados por aquellas contribuciones (en su día, esa cifra era de 27.000 euros).

Estas medidas, y también la del apartado siguiente, podrían decaer una vez lograda la consolidación del crecimiento económico, en el marco de una reforma estructural del Impuesto sobre Sociedades que buscara el ensanchamiento de bases imponibles y la simplificación de la normativa del Impuesto.

2.3. La incentivación de las inversiones relacionadas con la protección del medio ambiente

La protección del medioambiente se ha convertido en objetivo estratégico de la Unión Europea, y también se observa con atención desde los más relevantes inversores internacionales. Por ello, todas las medidas que contribuyen a dicha finalidad son valiosas, entre ellas las de naturaleza fiscal, en porcentajes no elevados y buscando asimismo el correspondiente efecto anuncio con la misma filosofía explicada en el punto anterior. Se propone por ello:

Recuperar la deducción del 10% en cuota por inversiones realizadas en lo siguiente:

- Equipamiento que evite la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales y la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o que permita la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.
- Nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.
- Bienes del activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables, consistentes en instalaciones y equipos.

2.4. Otros ajustes técnicos necesarios

Por razones técnicas, es necesaria la revisión inmediata de los siguientes aspectos del Impuesto sobre Sociedades:

- La exclusión de la exención regulada en el art. 21 LIS, desde 2021, de un 5% de los dividendos y plusvalías de cartera obtenidos, necesita de un importante ajuste para evitar que repartos sucesivos de dividendos en los diferentes niveles de un grupo fiscal, que recordemos que es sujeto pasivo único del Impuesto sobre Sociedades –y no separadamente cada una de las sociedades del grupo–, supongan también una tributación acumulada ajena al espíritu de la ley, al principio de capacidad económica y a la dicción de la Directiva matriz-filial.
- La determinación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades por el sistema de «base imponible corrida» exige hoy a las sociedades con importe anual de cifra de negocios superior a los 10 millones de euros, determinar un pago fraccionado mínimo del 23% calculado sobre el resultado contable, cuando la base imponible debe ser la auténtica y única medida de la capacidad contributiva de una sociedad. Por ello, dicho mínimo debe suprimirse, para evitar desatender el principio de capacidad económica.

La seguridad jurídica como pilar de la reforma del Impuesto sobre Sociedades

JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ

Director Fiscal-Santander España
Grupo Santander

«El arte de recaudar impuestos consiste en desplumar al ganso obteniendo la mayor cantidad de plumas con el mínimo de graznidos»
Jean-Baptiste Colbert

Quisiera agradecer, en primer lugar, la invitación del Instituto de Estudios Económicos (IEE) a colaborar en su «Libro Blanco para la reforma fiscal» y la oportunidad que supone de poder exponer una serie de reflexiones sobre la tan ansiada competitividad que, junto con el fomento del crecimiento empresarial, constituyen los fines últimos a los que debería tender cualquier reforma tributaria sin olvidar, lógicamente, el fin inmediato de la suficiencia recaudatoria para atender los gastos públicos.

Tal vez sorprenda que haya optado por la seguridad jurídica como objeto principal de análisis de este artículo, aunque todo tiene una explicación. Desde el anuncio por el Gobierno de su intención de abordar una reforma integral del sistema tributario y de la designación de un Grupo de Expertos cuya finalidad declarada es «analizar el sistema fiscal para mejorar su eficiencia, garantizar los recursos públicos y adaptarlo a los retos del siglo XXI»¹, han sido innumerables los artícu-

1. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2021/Paginas/20210412-COMITE-EXPERTOS-REFORMA-FISCAL.aspx>

los académicos y estudios de asociaciones de profesionales del ámbito tributario, o de asesores fiscales individualmente, que han propuesto las medidas de reforma que han considerado más adecuadas para lograr los objetivos planteados por el Gobierno, singularmente en el ámbito de la competitividad, el emprendimiento y el crecimiento económico.

También yo intentaré hacer una referencia necesariamente breve —las limitaciones de espacio mandan— a algunas de estas medidas; las que considero imprescindibles, aunque lo haré más como recordatorio que con el fin, imposible de alcanzar, de ser verdaderamente original porque sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades ya se ha dicho todo, o casi todo, y por profesionales de un nivel excepcional. En ocasiones, sin embargo, echo de menos una reflexión algo más pausada sobre la seguridad jurídica como condición necesaria de la competitividad de nuestra economía y pilar fundamental de cualquier reforma tributaria. A esta finalidad dedicaré la parte principal de este trabajo.

1. ENTORNO DE LA REFORMA

Esta reforma arranca en un momento especialmente delicado para la economía española. Es innegable que la pandemia de la covid-19, con su corolario del confinamiento de la población para evitar nuevos contagios y la consecuente crisis económica derivada de la paralización de actividades económicas no esenciales han incrementado las necesidades de financiación de la mayoría de los Estados. También lo es que las restricciones de movilidad establecidas para evitar la propagación del virus han sido un claro estímulo para la digitalización de innumerables actividades, lo que enfrenta a los sistemas tributarios nacionales al desafío de coordinarse rápidamente para someter a gravamen estos no tan nuevos modelos de negocio que, hasta el momento, han quedado fuera de su alcance.

A pesar de estas circunstancias, o precisamente por ellas, la reflexión que debemos acometer no puede caer en la tentación de concluir en una reforma tributaria cuyo único objetivo sea recaudatorio sino que, sin olvidar que el sistema tributario que resulte debe garantizar eficientemente la suficiencia de la financiación pública, tiene que sustentar y promover la recuperación económica de nuestro país creando un contexto favorable a la inversión y al crecimiento que impacte de forma positiva sobre el empleo. En este sentido, soy de la opinión de que la mejor forma de cumplir con la suficiencia recaudatoria es crear las condiciones para el crecimiento y el desarrollo asegurando un incremento de la recaudación

por la tan consabida, como poco utilizada, vía de ampliar el número de contribuyentes que paguen impuestos de forma moderada en lugar de optar, como habitualmente, por incrementar la carga tributaria de cada vez menos empresas, trabajadores y autónomos.

Por último, creo conveniente señalar algo no por obvio menos olvidado en ocasiones: el Impuesto sobre Sociedades es solo un engranaje más de la compleja maquinaria que, correctamente ajustada, puede conducir a lograr la competitividad de nuestra economía y el crecimiento empresarial. De poco sirve contar con un Impuesto sobre Sociedades que incentive eficientemente la consecución de esos dos grandes objetivos si no se acompaña de medidas orientadas en el mismo sentido en el resto del sistema tributario, en el mercado laboral y en el ámbito económico en general. Son materias que escapan del alcance de este documento, pero no podemos dejar pasar la ocasión de recordarlo.

2. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PILAR DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La relación entre seguridad jurídica y competitividad puede no ser evidente y, desde luego, menos vistosa que los numerosos aspectos del Impuesto que deben ser modificados en aras de la competitividad y del empleo, pero lo cierto es que la experiencia pasada me lleva a concluir que de nada sirven las medidas que se introduzcan en el Impuesto con tales objetivos si no existe un alto grado de confianza en que van a ser correctamente aplicadas por la Administración y los Tribunales.

Las normas tributarias y, singularmente, el Impuesto sobre Sociedades no pueden dejar de ser complejas porque la realidad económica cada vez lo es más, a lo que se añade que nuestro sistema tributario obliga al contribuyente a interpretar y aplicar esa normativa compleja con carácter inmediato.

En este sentido, han sido innumerables las deducciones, bonificaciones y regímenes especiales incorporados históricamente al Impuesto sobre Sociedades cuya aplicación práctica devino en imposible a los pocos años, hasta el punto de que se ha hecho habitual el chascarrillo entre asesores fiscales de que España es el único lugar del mundo desarrollado donde el asesor responde «depende» a la pregunta de su cliente sobre las implicaciones fiscales de sus decisiones. En esta situación la seguridad jurídica deviene en condición necesaria para garantizar tales objetivos.

La cuestión de la seguridad jurídica es una materia clásica en el mundo del Derecho, en general, y en el ámbito tributario, en particular, y ha sido objeto de

numerosos análisis, artículos de opinión e informes, aunque solo recientemente ha alcanzado cierta notoriedad pública con reflejo en los medios de comunicación a raíz de la llamada «Declaración de Granada», en la que 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario denunciaban *«el preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica»*. A pesar de que la notoriedad pública fue efímera, el diagnóstico de la situación realizado en dicha Declaración resulta demoledor por su exactitud y la situación, lejos de mejorar desde que fue divulgada, ha empeorado sensiblemente.

Las fuentes de la inseguridad jurídica en el ámbito tributario son muy variadas. Resulta imposible abordarlas todas ellas con la profundidad que requerirían en este artículo, de modo que me centraré en las que considero más importantes y a las que, en mi opinión, sería más fácil poner remedio:

- La primera fuente de inseguridad jurídica es la inestabilidad normativa. No estoy abogando con ello por la «congelación» del Impuesto sobre Sociedades, ya que existen supuestos en los que el cambio regulatorio puede ser necesario, pero estos supuestos deberían ser la excepción, nunca la norma. Un inversor necesita tener la seguridad de que el marco normativo con el que planteó su inversión no se va a ver alterado en un plazo razonable y, de hecho, las economías más competitivas y que más inversión atraen son las más predecibles en el ámbito fiscal. En nuestro Impuesto sobre Sociedades abundan los ejemplos de la situación contraria. Como muestra, y no es la única, pensemos en el cambio radical que supuso la regla de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, sin el establecimiento de régimen transitorio alguno que protegiese decisiones de inversión tomadas años antes. Añadamos que la limitación introducida por decreto-ley fue modificada casi inmediatamente por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, ¡tan solo tres meses y medio (casi) de la aprobación de la nueva normativa!, y comprobaremos que nuestro Impuesto sobre Sociedades está ayuno de estabilidad normativa.

La Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades actualmente vigente, una norma técnicamente compleja y razonablemente bien resuelta, ha sido objeto de un «manoseo» especialmente llamativo. En vigor desde el 1 de enero de 2015, ha sufrido modificaciones en 77 de sus preceptos, las primeras ya en el propio ejercicio 2015 en fecha tan próxima a su entrada en vigor como el mes de abril del mismo año. 77 modificaciones en 5 años para una ley «nueva» no pueden calificarse de un asunto menor.

No discuto la necesidad, conveniencia o bondad de tales modificaciones. Lo que planteo es si la mejor carta de presentación que España puede ofrecer a un inversor es un nivel de incertidumbre como el que deriva de las continuas modificaciones normativas acometidas sobre la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades, cuyo impacto en la rentabilidad de las inversiones no es menor, por razones fundamentalmente recaudatorias. Las exposiciones de motivos de muchas de las normas modificativas arrojan una imagen de la política fiscal seguida por los distintos gobiernos escasamente halagüeña al tratar a las empresas poco más que como una fuente de ingresos directos que puede exprimirse a voluntad en lugar de como socios imprescindibles en el crecimiento económico y en la creación de empleo.

A lo anterior me atrevo a añadir un requisito adicional de cualquier reforma fiscal que desee acometerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: la necesidad de ser consistente en el sentido de mantener la tendencia seguida en las reformas anteriores para garantizar al inversor que su situación tributaria, si no mejora, al menos no empeorará en relación con la existente en el momento de plantear su inversión. No hace falta decir que este mínimo grado de consistencia brilla por su ausencia en las reformas acometidas en el Impuesto sobre Sociedades español.

En coherencia con esta necesidad de estabilidad normativa sugeriría que, una vez corregidas las distorsiones que se han ido introduciendo en el Impuesto a lo largo de estos últimos años, fuésemos capaces de garantizar que su regulación se mantiene inalterada en cuanto a la determinación de la base imponible, tipos de gravamen y cuota del Impuesto durante un plazo mínimo de 5 años. Cualquier modificación que se introdujese debería mejorar la situación del contribuyente, lo que es compatible con objetivos de política económica como el fomento de la inversión y del empleo y contribuirá, sin duda, a mejorar la competitividad de nuestra economía.

- Como segunda fuente de inseguridad jurídica aparece la escasa calidad de las normas tributarias, preñadas de conceptos jurídicos indeterminados, de remisiones normativas, de excepciones a las reglas generales, de excepciones a dichas excepciones y de técnicas de redacción que las hacen difícilmente comprensibles incluso para los profesionales del Derecho tributario. La elaboración de las normas tributarias requiere de tiempo, reflexión y debate y los tiempos que marca la agenda política lo hacen imposible en la actualidad. Se evitarían muchas deficiencias técnicas, muchos cambios normativos apresurados y mucha litigiosidad si durante la

preparación de los proyectos de ley y su posterior tramitación se contase con el tiempo suficiente para asegurar la imprescindible precisión y la claridad normativa.

El problema viene a agravarse por la pérdida de la primacía de la ley en favor del decreto-ley a la que asistimos estupefactos en los últimos años, con la consiguiente quiebra del principio de legalidad, lo que conduce, en términos jurídicos, a privar al Parlamento de su función legislativa en una materia de importancia tan radical como es la regulación del sistema tributario. En términos prácticos, la calidad técnica de los decretos-leyes, a pesar del cuidado que se ponga en su redacción, es manifiestamente mejorable precisamente por la urgencia con que son redactados. Si ya resulta difícil que la elaboración y posterior tramitación de un proyecto de ley cuente con el tiempo suficiente para el debate sereno que garantice su calidad técnica, la tarea deviene en hercúlea cuando la norma se redacta en unos días, cuando no de la noche a la mañana, al objeto de que salga publicada cuanto antes en el BOE en forma de decreto-ley.

El abuso del decreto-ley no es el único ataque que recibe el principio de legalidad. Como señala la «Declaración de Granada» citada anteriormente, se está produciendo un fenómeno curioso con la incorporación directa a nuestro ordenamiento tributario del criterio emanado del TJUE que se convierte así, de hecho, en una fuente del derecho ajena a nuestra tradición jurídica. El problema de esta asunción de las decisiones del TJUE como norma es que no lo son y, por tanto, no precisan, con claridad, los elementos de la nueva obligación tributaria que establecen *de facto*. Añadamos a ello que la Administración tributaria, cuando considera que conviene a sus intereses, aplica diligentemente tales criterios a ejercicios anteriores a la fecha de emisión de la sentencia y nos encontraremos con la tormenta perfecta en materia de seguridad jurídica.

La solución a esta fuente de inseguridad pasa, necesariamente, por recuperar la primacía de la ley en materia tributaria, devolviendo al decreto-ley al ámbito de extraordinaria y urgente necesidad real del que nunca debió salir. En ausencia de una interpretación más clara de nuestro Tribunal Constitucional en este sentido, me temo que la renuncia al abuso de esta figura normativa seguirá quedando al albur de la conveniencia del gobierno de turno.

En cuanto a la incorporación de los criterios del TJUE a nuestro Derecho tributario, lo ideal es que se realizase mediante la tramitación del correspondiente

proyecto de ley. Si no se actúa de este modo, hay que garantizar que nunca supongan la creación de una obligación tributaria no establecida por las leyes españolas y que, en todo caso, solo se apliquen a ejercicios iniciados a partir de su emisión.

- El último foco de inseguridad jurídica en el que voy a detenerme es la propia aplicación de la normativa por las Administraciones tributarias. La complejidad de las normas tributarias motivó, en su momento, que se introdujese en nuestra Ley General Tributaria la figura de la consulta a la dirección General de Tributos (DGT) cuya respuesta al contribuyente tiene el carácter de vinculante para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, no para sus órganos revisores.

La consulta a la DGT se convertía, de esta forma, en el «puerto seguro» que permitía al contribuyente conseguir la tan ansiada seguridad jurídica sobre la fiscalidad de sus operaciones. Adicionalmente, un contribuyente cualquiera no se veía en la obligación de tener que presentar consulta para su caso particular, sino que podía invocar el criterio de otra contestación de la DGT siempre que existiese coincidencia en hechos y circunstancias con aquella. La solución era perfecta: se alcanzaba plena seguridad jurídica y se reducía la litigiosidad, a lo que se añadía que el contribuyente no se veía obligado a presentar consulta por su caso particular siempre que existiese ya una respuesta de la DGT sobre el mismo asunto con identidad de hechos y circunstancias, lo que se traduciría en una mayor eficiencia de este Órgano administrativo que no tendría que dedicar tantos recursos a la resolución de consultas y podría destinarlos a defender los intereses de nuestro país en las cada vez más exigentes reuniones en foros internacionales, al análisis y reflexión sobre la mejor forma de hacer evolucionar nuestro sistema tributario y a facilitar la expansión internacional de nuestras empresas con una cada vez más completa red de Convenios internacionales para evitar la doble imposición (una completa red de convenios, por cierto, también es una herramienta de competitividad de una potencia extraordinaria). La realidad ha sido radicalmente diferente. Todas las Administraciones tributarias, ya sean locales, autonómicas o la estatal, han optado por buscar vías para no aplicar los criterios vinculantes emitidos por la DGT y tratar de llevar el asunto a los Tribunales Económico-Administrativos y a los de Justicia a quienes, estos sí, tales criterios no vinculan.

Los argumentos que utiliza la Administración son de lo más variado, pero suelen basarse en considerar que los hechos que constan en el escrito de

consulta, y cuyas consecuencias fiscales determina la DGT, no se corresponden con lo que es realmente ejecutado por la entidad, lo que, simplemente, resulta absurdo. No existe entidad que, después de describir con todo lujo de detalles una determinada operación y de precisar las fases de su ejecución, incluyendo los contratos que se pueden llegar a firmar, decida no seguir el esquema planteado a la DGT y optar por otro distinto que no le da garantía alguna. Es más, lo habitual es que, si cambian las circunstancias planteadas inicialmente a la DGT, se opte por presentar un escrito de ampliación de consulta para alcanzar la cobertura que sus contestaciones otorgan. No es necesario decir que el ataque a la seguridad jurídica que supone este modo de actuar administrativo es un golpe radical a la competitividad de nuestra economía. Únasele a ello que, al parecer, la doctrina de los actos propios solo vincula al contribuyente y tendremos el entorno perfecto para ahuyentar a inversores y emprendedores.

Justo es reconocer, en cualquier caso, que recientes pronunciamientos judiciales (Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019) e incluso del Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 23 de marzo de 2021), permiten albergar la esperanza de que se recupere cierta racionalidad en esta materia. Si ambos pronunciamientos son de enorme interés por su claridad y rotundidad, resulta particularmente significativo que el TEAC haya rechazado entrar, en su resolución, en el fondo del asunto por considerar que, de hacerlo, *«estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos (...) vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios»*, lo que constituiría una especie de *«puerta de atrás»* no contemplada por la ley para combatir los criterios vinculantes de la DGT que entiendan no convenientes. De consolidarse esta tendencia resulta indudable que habremos dado un paso de enorme importancia en la consecución de la seguridad jurídica y en la competitividad de nuestra economía.

3. PROPUESTAS CONCRETAS DE REFORMA

Entramos ya en la última parte del artículo en la que sintetizaré las medidas de reforma que, en coherencia con mi sugerencia de estabilidad y coherencia normativas, considero imprescindibles abordar en esta ocasión.

Partamos de un consenso que entiendo indiscutible: es imprescindible que toda reforma que se adopte en el ámbito nacional en la tributación de sociedades tenga en cuenta las propuestas que se están planteando en el ámbito internacional al objeto de evitar desajustes y, sobre todo, la tentación de «ser los primeros» cuando las consecuencias de tales propuestas para nuestro país y sus empresas distan de estar claras en estos momentos. Las medidas a que me refiero se exponen a continuación.

3.1. **Tributación mínima²**

La tributación mínima fue inicialmente incorporada al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2019 que decayó al disolverse las Cortes y no llegó, por tanto, a entrar en vigor. Una medida similar ha sido propuesta recientemente por el Foro Inclusivo de la OCDE en el que 130 países se comprometen a modificar las reglas de tributación internacional para, por una parte, regular un nuevo reparto de la potestad tributaria permitiendo gravar los beneficios obtenidos por grandes multinacionales en diferentes territorios aunque no operen en ellos mediante establecimiento permanente, y, por otra, establecer una tributación mínima global de, al menos, el 15% para evitar que los beneficios empresariales sean trasladados a jurisdicciones de baja tributación.

Son dos los aspectos que se deben tener en cuenta en relación con esta propuesta internacional. En primer lugar, hay que asegurar que su implantación, de producirse, se realiza siempre en la línea que finalmente marque la OCDE y, desde luego, evitar, como señalaba anteriormente, la tentación de «ser los primeros», ya que el golpe para la competitividad de nuestra economía sería demoledor. En segundo lugar, el impuesto mínimo que finalmente pudiera adoptarse en el seno de la OCDE no puede prescindir de los elementos esenciales de la configuración de la obligación tributaria en el marco del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, debe recaer siempre sobre la base imponible, nunca sobre el resultado contable³,

2. Este comentario fue escrito antes del inicio de la tramitación de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, que ha incorporado a nuestro Impuesto sobre Sociedades la regla de «tributación mínima». Creo que el aviso de evitar la tentación de «ser los primeros» en esta materia, aunque llegue tarde, sigue siendo absolutamente necesario.

3. La aplicación del impuesto mínimo sobre el resultado contable en lugar de sobre la base imponible sería dudosamente constitucional, incrementaría sustancialmente la litigiosidad y vulneraría los acuerdos para evitar la doble imposición internacional suscritos por España.

e integrar medidas para evitar la doble imposición a que una norma de este tipo pueda dar lugar.

3.2. Limitación de la exención sobre dividendos y plusvalías

Como es de general conocimiento, esta limitación fue introducida recientemente en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 y ha venido a dejar la exención de dividendos y plusvalías del artículo 21 de la LIS, en el 95% desde el 100% inicialmente previsto.

Haciendo abstracción del ataque que una medida de este tipo supone al principio tributario que aconseja evitar la doble imposición de una misma renta sea esta jurídica o económica, de que su regulación actual puede ampliar automáticamente el alcance de las normas de transparencia fiscal internacional (asunto no menor) y de que se ha introducido sin un régimen transitorio que deje totalmente exentos los dividendos y participaciones en beneficios generados antes de su entrada en vigor, la medida tiene efectos perniciosos sobre la competitividad de nuestros grupos empresariales debido al efecto acumulativo que se da cuando la misma renta queda afectada por esta limitación en los repartos de beneficios sucesivos que se dan en toda la cadena de participadas.

Esta circunstancia afecta a la estructura y organización de los grupos empresariales; estructura decidida por motivos empresariales, que no es sencillo modificar y cuya eficiencia se ve afectada por una medida de corte fiscal recaudatorio. Si hablamos de grupos fiscales, en los que existe un único sujeto pasivo, la limitación carece totalmente de sentido, ya que el mismo contribuyente queda gravado por la misma renta con ocasión de cada reparto de beneficios, sin que se produzca incremento alguno de su capacidad económica.

Por estas razones, la limitación en la exención de dividendos y plusvalías debería suprimirse para volver a la exención del 100% en los casos previstos en el artículo 21 LIS. Si se decidiese mantenerla, para evitar el efecto cascada habría que circunscribirla exclusivamente a casos en los que el contribuyente no fuese capaz de acreditar que un importe equivalente ha sido integrado en la base imponible de una entidad participada en el porcentaje establecido para los grupos fiscales.

3.3. Pago fraccionado mínimo

La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, que estableció el pago fraccionado mínimo de las grandes empresas

mediante la aplicación de unos porcentajes próximos al tipo impositivo sobre el resultado contable en lugar de la base imponible, no ha impedido que el sistema se siga utilizando a pesar de las dudas sobre su compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico.

La única solución lógica a esta situación debería conducir a su supresión para volver al procedimiento de cálculo que tomaba la base imponible como magnitud de referencia, de modo que el importe a pagar se aproxime lo máximo posible a la cuota tributaria que resulte de la autoliquidación.

3.4. Medidas para el fomento del emprendimiento

Estas medidas se articularían en dos grandes líneas:

- La primera, orientada a la supresión de los obstáculos que dificultan el aumento de tamaño de nuestras empresas. En este sentido, los límites de facturación cuya superación genera obligaciones o modificación de condiciones constituyen un poderoso desincentivo al crecimiento de nuestras empresas y afecta indirectamente a su eficiencia y competitividad, y hay que elevarlos generosamente.
- La segunda línea de actuación se dirige directamente al ámbito de los emprendedores para quienes la carga tributaria y los innumerables requisitos formales y modelos de declaración que hay que cumplir son un obstáculo al inicio de una actividad imposible de superar en ocasiones. Medidas orientadas a la exención total de impuestos y cotizaciones sociales durante el primer año de actividad, combinadas con reducciones en la base imponible durante los dos años siguientes constituirían, sin lugar a duda, una excelente vía de fomento del emprendimiento.

Seguridad jurídica y competitividad fiscal

CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Socia de Pérez Llorca

INTRODUCCIÓN

Buscar la competitividad de un sistema tributario es una tarea compleja que pasa no solo por plantear propuestas concretas (bajadas de tipos, exenciones, etc.) sino también por atender a cuestiones más amplias —conductuales, regulatorias o de técnica legislativa, por ejemplo— que, al margen de aquellas, resultan clave para hacer más competitivo un sistema tributario y, en concreto, el Impuesto sobre Sociedades como integrante del mismo.

Si desde este segundo punto de vista nos planteamos qué echamos de menos en el Impuesto sobre Sociedades, la respuesta que de manera inmediata nos surge es mayor seguridad jurídica. Y no es una respuesta que exija demasiada reflexión, porque en el ejercicio de la profesión la escuchamos continuamente. Se lo escuchamos a contribuyentes que acomodan su actuación al tratamiento fiscal vigente y el mismo resulta sorpresivamente modificado con efectos retroactivos —a pesar de lo que las exposiciones de motivos de las normas que contienen la modificación se esfuerzan en defender lo contrario— o, cuando menos, sin un adecuado régimen transitorio, con el consiguiente impacto en la rentabilidad de una serie de decisiones empresariales que se tomaron confiando en la norma que se modifica. O a contribuyentes que confiaban legítimamente en una interpretación o criterio por haberles sido aplicado en el pasado y que, después de ello, ven que la Inspección cambia el criterio respecto de los años siguientes.

Cuando se alude a los principios generales del Derecho, muchas veces parece que es algo etéreo y a lo que solo se acude cuando se va perdiendo la batalla. Esa actitud es profundamente inquietante porque cualquier norma debería pasar el «test» de respeto a los principios generales del Derecho y de los Derechos fundamentales en los que muchos de aquellos se materializan. El iuspositivismo

estricto no responde a un mundo como el actual, complejo y necesitado de un ca-suisismo imposible de reflejar en la normativa de un ámbito en el que el principio de ley es de amplia aplicación.

Como desarrollaremos escuetamente en estas páginas, en las decisiones de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades la fiscalidad sobre sus beneficios que este establece es, lógicamente, un factor fundamental para la toma de decisiones, porque la carga fiscal incide sobre la rentabilidad de una empresa. Así, las mismas toman decisiones empresariales relativas, por ejemplo, a la ordenación de sus medios, a la fijación de sus líneas de producción, a su estructura nacional o internacional o a la fijación de sus precios por mencionar algunas, confiando en un marco normativo seguro.

Que dicho marco se vea sometido a interpretaciones cambiantes o a modificaciones no es criticable por sí mismo, pero sí lo es que su diseño y su aplicación no respeten el principio de seguridad jurídica que les es exigible y se perjudiquen expectativas legítimas de los contribuyentes. Cuando eso ocurre, estos ven incrementada su carga tributaria con un coste con el que no contaban y que ya normalmente no pueden recuperar. Veremos algunos ejemplos.

La seguridad jurídica (o su ausencia) actúa directa e inmediatamente sobre la carga fiscal. No es algo abstracto. De hecho, la carga fiscal calculada por muchos contribuyentes es, en muchas ocasiones, muy diferente de la que finalmente soportan tras una comprobación.

Además, junto a los cambios normativos y los cambios de criterio o interpretación hay que referirse a las sanciones, que son un coste añadido al impacto de dichos cambios. En nuestro ordenamiento las conductas tipificadas como infracciones (elemento objetivo) se sancionan no ya cuando concurre dolo o culpa, sino también en caso de mera negligencia¹. No es nuestro deseo entrar en un debate sobre el régimen sancionador, tan solo constatar que la norma es menos restrictiva de lo que debería ser en un ámbito como el sancionador. La exigencia de «proporcionalidad»² no es suficiente para evitar que se sancionen conductas en las que sin haber dolo o culpa puede haber discusión sobre si el contribuyente ha actuado con la más absoluta diligencia. No siempre está en manos de la Administración

1. El artículo 179.2 d) LGT exige, para que una conducta no sea sancionable, que se haya puesto la diligencia necesaria, pero la concreción de tal concepto que se desarrolla en dicho apartado hace que la negligencia, en sus manifestaciones menos intensas, sea también sancionable.

2. Segundo párrafo del artículo 178 LGT.

evitar la imposición de sanciones, y por ello el legislador podría ayudar con un cambio normativo adecuado.

1. LA SEGURIDAD JURÍDICA DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

Según una reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica es *«suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»* (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988, 150/1990, 173/1996, 183/2014).

Quedan claras, así, las muchas manifestaciones de un principio de tal calado. Nos podemos quedar, a efectos de la finalidad de estas líneas, con la certeza, la publicidad normativa (adaptándola adecuadamente), la irretroactividad de lo no favorable y, por encima de todas estas manifestaciones, el significado y contenido propio del principio mismo de seguridad jurídica.

De todas estas manifestaciones hay dos cuya consecución o mejora podría, en nuestra opinión, ayudar de manera importante a incrementar la competitividad del Impuesto sobre Sociedades de nuestro sistema tributario: la claridad de las normas y su estabilidad.

En todo caso, no se trata ahora de referirnos al cumplimiento estricto del principio de seguridad jurídica, cuestión cuyo control corresponde al Tribunal Constitucional, sino de reivindicar la conveniencia —más allá de la exigibilidad en sede judicial— de construir un sistema tributario en el que los contribuyentes se sientan seguros. Ese valor es clave para que un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades calcule adecuadamente su carga fiscal y es, desde luego, la otra cara de la moneda de la asunción de sus deberes fiscales por todo obligado tributario.

2. LA CLARIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. LA PUBLICIDAD DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS Y LA ADMINISTRACIÓN COLABORATIVA COMO REQUISITOS DE ESA CLARIDAD

Es obvio que las normas tributarias —por la propia materia— son especialmente complejas, lo cual, unido a que en nuestro ordenamiento está generalizado el sistema de autoliquidaciones, de manera que es el propio contribuyente quien

tiene que calificar los hechos realizados, identificar las reglas aplicables, interpretarlas y, aplicándolas, determinar la cuota tributaria, demanda un especial celo en la claridad exigible en las mismas. Se trata de una exigencia lógica que también tiene un reconocimiento jurídico explícito, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional al afirmar que el principio de seguridad jurídica también comprende la exigencia de que la *«norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse»* (STC 150/1990) y emplee *«una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas»* (STC 150/1990).

Es cierto que, en ocasiones, la complejidad de la materia puede hacer especialmente difícil la redacción de una regla escrita que determine, con claridad, el contenido de las obligaciones establecidas y, al mismo tiempo, delimite, con precisión, los distintos supuestos que merecen un tratamiento diferenciado según las exigencias del principio de igualdad (SSTC 26/1990, 214/1994, 134/1996, 47/2001); pero que algo sea difícil solo significa que hay que intentarlo con mayor intensidad y que esa dificultad ha de ser tenida en cuenta en la revisión de la actuación de los «aplicadores» de la normativa tributaria.

Aunque no es deseable que estas líneas incorporen una lista de casos, creemos oportuno poner un ejemplo: el vigente artículo 11.6 de la LIS (artículo 19.6 del TLIS) ha sido un artículo cuya interpretación no estaba clara y no lo estaba porque la redacción no era respetuosa con el principio de seguridad jurídica al señalar que un determinado ajuste en base imponible se realizaría *«en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella»*. Durante muchos años este tema ha sido planteado ante tribunales administrativos y contenciosos, teniendo que decir que las soluciones no eran homogéneas. Solo recientemente el TS³ ha aclarado una norma con un claro impacto para numerosos sujetos pasivos del IS. Todos hemos visto cómo la fijación del precio en transacciones a las que este artículo resultaba aplicable era una tarea ardua y, normalmente, dada la inseguridad de la norma iba acompañado de la fijación de mecanismo de revisión que dotaba de incertidumbre al mismo.

Es cierto que nuestro ordenamiento jurídico-tributario contempla algunas medidas específicamente orientadas a facilitar el cumplimiento de esos deberes, entre las que cabe destacar (i) la posibilidad de aprobar «disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria», previsto en el artículo 12 LGT, que incluye la posibilidad de presentar consultas tributarias a

3. STS 630/2021 de 6 de mayo ECLI:ES:TS:2021:1814.

la Administración para aclarar el régimen tributario aplicable a un supuesto concreto, previsto en los artículos 88 y 89 LGT; y (ii) el reconocimiento de un deber genérico de la Administración de prestar a los obligados tributarios «*la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones*» y asistirles en «*la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias*», recogido en el artículo 85 LGT.

Dichas medidas son mejorables en su funcionamiento. En primer lugar porque muchas de las consultas de la DGT relativas al impuesto no solo superan en muchos meses —o años incluso— el plazo de los seis meses legalmente establecido⁴, sino que su tenor literal a veces no da la seguridad necesaria al contribuyente cuando esa es su finalidad. Por lo que a la parte colaborativa de la AEAT se refiere, y como es lógico, pues es la DGT la que tiene atribuida la interpretación del ordenamiento tributario, se trata más bien de una ayuda para la cumplimentación de modelos o de cuestiones formales⁵.

Por otra parte, resulta grave la falta de transparencia de criterios administrativos. Un ejemplo serían las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales que no se publican, o las del Tribunal Económico-Administrativo Central, muchas de las cuales no son tampoco objeto de publicación. Sería conveniente que si se trata de criterios «oficiales», los mismos sean públicos. Explicar a un contribuyente que hay arcanos hurtados a su conocimiento y que en cambio se utilizan expresamente para regularizarle, es tarea complicada.

3. LA ESTABILIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Es cierto que el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en un valor absoluto en materia de estabilidad normativa, ya que «*ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente*»⁶ ⁷, ni tampoco debe entenderse como «*un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal*».

4. Artículo 88.6 de la LGT.

5. Aunque el programa Informa de preguntas frecuentes está siendo un mecanismo muy útil.

6. SSTC 126/1987, 150/1990, 173/1996, 182/1997, 332/2005 o 183/2014.

7. SSTC 27/1981, 6/1983, 150/1990, 173/1996 y 182/1997.

No obstante, los lógicos cambios de la normativa fiscal deben pretender no perjudicar las expectativas legítimamente adquiridas por los contribuyentes de manera que cualquier cambio deba tomar en consideración las mismas. Los cambios sorpresivos y sin respetar adecuadamente la prohibición de retroactividad son claramente contrarios al principio de seguridad jurídica. Es cierto que los cambios pueden ser necesarios y ningún operador jurídico podrá oponerse lícitamente a los mismos, pero deben respetar la irretroactividad del nuevo régimen en la medida en la que el cambio normativo afecte a situaciones del pasado, y debe ser lo más respetuoso posible con las expectativas generadas en los contribuyentes mediante el establecimiento de un régimen transitorio adecuado.

Un ejemplo es la modificación del artículo 21 de la LIS por la LPGE para 2021. Si bien este no es el lugar adecuado para entrar en un análisis de la técnica legislativa seguida, lo cierto es que la manera en la que el legislador ha reducido la exención de dividendos y plusvalías en el importe de los gastos de gestión de la propia participación no es, en nuestra opinión, respetuosa con el imprescindible respeto a la seguridad jurídica de los contribuyentes. No lo es por establecer una presunción *iuris et de iure* con un discutible apoyo en la Directiva 2011/96⁸ 9, tampoco lo es por no fijar un régimen transitorio para la parte de dividendos y plusvalías que quedan sometidos a tributación desde el 1 de enero de 2021, aunque se hubieran generado en ejercicios previos, y menos aún lo es al establecer que la plena deducibilidad de gastos de ejercicios pasados (prescritos o no) devienen ahora no deducibles por mor del mecanismo de su descuento en el momento de generarse la tributación del dividendo o la plusvalía.

La utilización de presunciones *iuris et de iure* es altamente criticable y más aún cuando estamos ante impuestos directos que pretenden gravar la auténtica capacidad económica puesta de manifiesto mediante el resultado contable¹⁰. De

8. Cuando, además, el legislador lo ha hecho ignorando la facultad que la misma le concedía en su artículo 4.3 para establecer un mecanismo no presuntivo.

9. 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.

10. De hecho, una revisión del articulado de la LIS revela la existencia de numerosas presunciones *iuris tantum* (artículo 15.1 h), apartados 1.a) *in fine*, 1.b) cuarto párrafo, 3.b), 4.a) último párrafo y 4.b) último párrafo del propio artículo 21, artículos 23.3.b), 27.2.d), 54.3, 77.1 *in fine*, etc.) admitiendo, pues, todas ellas prueba en contrario, incluso en casos en los que las transacciones están relacionadas con paraísos fiscales (artículos 54.3 y 100 LIS), y ni una sola presunción *iuris et de iure* (hasta la comentada modificación del artículo 21).

hecho, los casos existentes en nuestro ordenamiento son mínimos entre los impuestos directos y más concretamente en el Impuesto sobre Sociedades. Una presunción *iuris tantum* cumple el objetivo de facilitar la reducción de carga formal o indirecta para el contribuyente, pero una presunción *iuris et de iure* cercena la posibilidad de gravar la auténtica capacidad económica.

El hecho de que las reservas generadas por una compañía durante períodos anteriores al cambio normativo, o la plusvalía generada igualmente en esos ejercicios con la expectativa de que su tributación quedara exenta al 100% pasen a no estarlo porque su reparto se produzca —por ejemplo— en 2021, resulta contrario también a la seguridad jurídica exigible por una empresa que si bien podría haber repartido antes, no lo ha hecho por motivos empresariales, y ve ahora como el 5% de esos importes pasa a tener la consideración de tributables cuando tal medida no existía cuando ella los generó y decidió no repartirlos o no materializar la plusvalía. Vemos, así, cómo decisiones del legislador en el ámbito fiscal pueden modular decisiones empresariales, lo cual resulta profundamente indeseable.

4. CONCLUSIÓN

Lo hasta aquí expuesto trata de reivindicar la conveniencia —más allá de la exigibilidad en sede judicial como decíamos— de construir un sistema tributario en el que los contribuyentes se sientan seguros porque se legisla desde el respeto al principio de seguridad jurídica y se aplica la normativa partiendo, igualmente, del mismo. No hacerlo así genera un daño que causa un grave y silencioso impacto a nuestra competitividad.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades y las pequeñas y medianas empresas

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Socio Director de Ideo Legal

INTRODUCCIÓN

La importancia que las pequeñas y medianas empresas (pymes), sean personas físicas (autónomos) o jurídicas, tienen en nuestro país no se corresponde con su tratamiento tributario. Según las últimas estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y correspondientes al ejercicio 2018, en España hay 2.964.340 trabajadores autónomos que declaran en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Asimismo, 1.261.111 empresas de reducida dimensión son declarantes del Impuesto sobre Sociedades, lo que representa el 78% del total.

Las reformas introducidas en nuestro sistema tributario siempre han tenido un alcance general, centradas en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, pero en relación con la totalidad de sus contribuyentes, y no dedicados de manera específica a las pymes. A lo sumo, se han introducido algunas mejoras concretas en el segundo de estos tributos, como la elevación del límite para la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión o la regulación de algún incentivo específico (reserva de nivelación).

En cuanto a la delimitación del concepto de pyme, son diversos los criterios aplicados en diferentes ámbitos, tales como el art. 2 del Anexo 1 del Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014; el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba su específico Plan General de Contabilidad; la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos

para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación; así como, en el ámbito tributario, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Centrándonos en esta última, en caso de que el trabajo autónomo se lleve a cabo con forma societaria (por ejemplo, una sociedad anónima o de responsabilidad limitada), le resulta de aplicación el régimen especial de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades (capítulo XI del Título VII de la LIS). De conformidad con el Preámbulo de la norma, se justifica en que *«constituyen un elemento característico en la configuración de nuestro tejido empresarial y que requiere normas más sencillas y neutrales, que permitan impulsar su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía»*.

El art. 101 de la LIS las define como aquellas cuya cifra de negocios, en el ejercicio anterior, sea inferior a 10 millones de euros, salvo que tengan la consideración de patrimoniales (cuando más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica).

En las páginas que siguen vamos a detallar, muy brevemente por razones de espacio, algunas propuestas de reforma.

1. DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

La STS de 26 de febrero de 2018 (rec. cas. 3574/2017) está vertiendo ríos de tinta sobre la retribución de los administradores de las sociedades no cotizadas. Los preceptos controvertidos son, básicamente, los arts. 217 y 249 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). Según el primero, *«el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración»* (art. 217.1), siendo la junta general quien fije su importe máximo anual (art. 217.3), *«dentro del marco estatutario»* [art. 249.bis.i)]. Por su parte, el art. 249.3 dispone que cuando *«un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros»*.

Pues bien, para el Tribunal Supremo, *«la atribución al consejo de administración de esta competencia supone el reconocimiento de un ámbito de autonomía «dentro*

del marco estatutario» a que hace mención el art. 249.bis.i TRLSC, que es el regulado con carácter principal en el art. 217 TRLSC, y dentro del importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores que haya aprobado la junta general conforme prevé el art. 217.3 TRLSC». En definitiva, la previsión estatutaria de que el cargo de administrador es gratuito impide la aplicación del art. 249.3. Lo mismo ocurriría si el importe pactado en el contrato fuera superior al aprobado por la junta general.

Trasladando esta doctrina al ámbito tributario, hemos de acudir al art. 15.e) de la LIS, según el cual no son deducibles los *«donativos y liberalidades»*. Y, a renglón seguido, que no *«se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad»*.

Estas previsiones hay que ponerlas en relación, de un lado, con la letra f) del precepto, que excluye del carácter deducible los *«gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»*. De otro, con el art. 18.2.b) que considera personas o entidades vinculadas, entre otras, una *«entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones»*.

En caso de que el cargo de administrador sea gratuito, pero se perciban retribuciones por la realización de actividades que puedan considerarse como inherentes a la alta dirección (por ejemplo, cualquier puesto directivo como gerente o responsable de una unidad de negocio) en virtud de contrato, caben dos interpretaciones contrapuestas. La primera, y de conformidad con la STS de 26 de febrero de 2018, concluir que cualquier retribución no prevista en los estatutos no es deducible, ya que es contraria al ordenamiento jurídico, tal y como concluyen las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 y de 17 de julio de 2020.

La segunda, considerar que el art. 15.e) de la LIS es una norma especial frente a la mercantil, resultando inaplicable la previsión del art. 15.f), ya que no está pensada para estos casos, de conformidad con la STS de 8 de febrero de 2021 [rec. cas. 3071/2019 (FJ 4.º)], pues la expresión *«actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»* se *«remite solo a cierto tipo de actuaciones, v.g. sobornos y otras conductas similares»*.

Tal y como puede observarse, la polémica iniciada con la STS de 13 de noviembre de 2008 (rec. 2578/2004, conocida como caso *Mahou*) vuelve a estar abierta, pues permite a la Administración tributaria utilizar un precepto como el art. 15.f) de la LIS, pensado para otra finalidad. Por tanto, es necesario incluir una norma clara en la LIS respecto a la deducibilidad de estas remuneraciones, en aras de la

seguridad jurídica de las pymes, donde el socio administrador no deja de ser un trabajador multiuso.

2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

Para las entidades de reducida dimensión, el art. 102 de la LIS contempla que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a su disposición en el período impositivo en el que se tenga dicha consideración, pueden ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período en que los bienes entren en funcionamiento, su plantilla media total se incremente, respecto de la media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante otros veinticuatro.

Para el cálculo de la plantilla media total y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la completa. En el mismo no se computarán los trabajadores que den derecho a las deducciones por creación de empleo previstas en los arts. 37 (contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a emprendedores) y 38 de la LIS (por discapacidad).

En nuestra opinión, no debe hacerse referencia al requisito de incremento de plantilla, sino al de la fija con mantenimiento de la total, con el fin de incentivar el empleo estable disminuyendo la temporalidad.

De igual modo ha de elevarse la cifra límite de las inversiones de escaso valor para gozar de esta libertad de amortización, pasando de los 300 euros actuales que establece el art. 12 de la LIS, de aplicación a cualquier entidad con independencia de su tamaño, y con un límite conjunto máximo de 25.000 euros anuales, a una cifra de 1.000 euros, que sería de aplicación únicamente a las pymes.

3. PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS POR INSOLVENCIAS

Las entidades de reducida dimensión pueden dotar una provisión global sobre el saldo de deudores, además de una provisión individualizada por los créditos en los que exista un riesgo cierto de insolvencia como el resto de los sujetos pasivos del Impuesto.

Así, en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para que la entidad sea de reducida dimensión, la pérdida por deterioro de los créditos para

la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias será deducible hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo (art. 104.1 de la LIS).

Una encuesta de ATA, de 2019, ha puesto de manifiesto que *«muchos autónomos se ven abocados a cerrar por no poder soportar los impagos de aquellos para los que realizan trabajos, adelantando recursos, materiales y esfuerzo»*. La misma refleja que el periodo medio de pago entre empresas privadas ha aumentado en 12 días más de los 77 que registraban en 2016, y 29 días más de los 60 que establece la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, incumpliendo así esta norma.

Por ello, se hace necesario incrementar la dotación por deterioro de créditos vigente desde el porcentaje del 1% (art. 102 de la LIS), hasta, al menos, un 5%.

4. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

En la actualidad, todos los sujetos pasivos del Impuesto tienen derecho a compensar las bases imponibles negativas que se generen con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70% de la base imponible del ejercicio en que se apliquen.

Así lo establece el art. 26 de la LIS, que permite, no obstante, la compensación en todo caso hasta el límite de un millón de euros por ejercicio. Por otra parte, también prevé una excepción para las entidades de nueva creación, que no tienen límite para la compensación en los tres primeros ejercicios en que obtengan una base imponible positiva.

Con el objeto de apoyar a las pymes, y al hilo de las propuestas realizadas por la Comisión Europea, debería introducirse una modificación que permita la compensación de las bases imponibles negativas con carácter retroactivo. Así, aquellas empresas que hayan sido rentables en ejercicios anteriores podrían compensar sus pérdidas actuales con los beneficios obtenidos previamente.

5. REDUCCIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN

La actual LIS, tal y como pregonaba su Preámbulo, equipara el tipo de gravamen general con el de las pymes, eliminándose, de esta manera, una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario

Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial y al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto.

Sin embargo, la generalización de la reducción de la carga fiscal societaria a nivel internacional aconseja una bajada del tipo que afecta al trabajo autónomo cuando adopta la forma societaria por varias razones. La primera, dado que este tributo es un coste para el mismo. La segunda, que la tendencia internacional consiste en situar un tipo de gravamen por debajo del nominal general, actualmente del 25% en España.

Teniendo en cuenta que las pymes, en general, tributan, según datos de la AEAT de 2018, a un tipo efectivo medio (sobre la base imponible) del 23,2%, cercanos ambos al nominal y superiores al 19,3% de los grandes grupos empresariales, se propone establecer uno del 20% para las que cumplan una serie de condiciones con relación al número de trabajadores empleados (menos de cinco) y cuyo beneficio fiscal sea inferior a una determinada cuantía (por ejemplo, 36.000 euros).

Esta medida permitiría reducir el diferencial de costes empresariales que lastran la competitividad de los negocios gestionados por autónomos.

El Impuesto sobre Sociedades, una realidad para el emprendedor

PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA

Profesor Titular de Hacienda Pública (UNED)

Socio fundador en MARTÍN MOLINA abogados y economistas

Las líneas estratégicas de actuación en el plan de apoyo al emprendedor por parte del Gobierno son de distinta naturaleza en pro de facilitar el crecimiento empresarial y el fortalecimiento y la expansión de nuestra empresa hacia el exterior. Recordemos que España es un país con un alto número de empresas, pequeñas y medianas –pymes– que representan un porcentaje muy elevado del tejido industrial de nuestro país. Motivo por el cual la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (LMAECE), dispone en su Exposición de Motivos que *«(...) este tipo de empresas y emprendedores constituyen uno de los principales motores para dinamizar la economía española, dada su capacidad de generar empleo y su potencial de creación de valor»*.

Una de las medidas más relevantes, que se va a tratar a lo largo de estas páginas, es la relativa a los beneficios fiscales al emprendedor. La Exposición de Motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) considera que estas reglas especiales tienen una doble finalidad: *«(...) todo ello incide directamente en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial (...)»*. Esta preocupación del legislador fiscal por la figura del emprendedor tiene su origen en el intenso período de crisis económica de los últimos años, como un medio para corregir la retracción de la actividad económica y las elevadas tasas de desempleo en España.

Además, en la actualidad, nuestra realidad económica es cambiante gracias a las innumerables innovaciones tecnológicas surgidas en los últimos años y que

han permitido la globalización y la aceleración de numerosos procesos, destacando, entre ellos, la creación de nuevas empresas. Cada día nacen nuevas entidades, con propuestas de valor y modelos de negocio innovadores, lo que ha llevado a que la figura del emprendedor haya adquirido un enorme peso.

1. EL EMPRENDEDOR SOCIETARIO

El art. 3 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (LMAEI) asimila el concepto de emprendedor al de empresario, especificando que es una persona –sin resaltar si es física o jurídica– que desarrolla «(...) una actividad económica empresarial o profesional».

Nos enfrentamos con un concepto amplio y abierto, que considero que hay que ajustar. Para realizar esta moderación se tienen en consideración las características particulares de esta nueva cultura del emprendimiento –la innovación, el conocimiento, la creatividad y la asunción de riesgos¹– de lo que resulta un concepto más concreto: el emprendedor es aquella persona física o jurídica que comienza una nueva actividad económica, empresarial o profesional, bien bajo la figura de empresario individual, bien a través de una entidad mercantil de nueva creación.

Se adquiere la cualificación de empresario individual a cualquier persona natural, mayor de edad, que no esté incapacitada para regirse por sí misma, donde el empresario es la propia persona física². Es la forma más fácil y menos costosa a la hora de iniciar una actividad económica.

En este estudio hemos de referirnos al emprendedor que constituye una empresa de reciente creación: el «emprendedor societario». El emprendedor puede elegir, de forma libre, la forma societaria que se desea adoptar, sobre la base de las diferentes opciones que recoge la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aunque el tipo de sociedad mercantil que con más frecuencia se utiliza para las entidades de nueva o reciente creación es la sociedad de responsabilidad limitada (SRL o SL). Es conveniente destacar que, cualquiera que fuera la forma societaria, la

1. Vid. VARONA ALABEM, J. E. (2018), «Los *business angels* en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», en VARONA ALABEM, J. E., *La Fiscalidad del Emprendimiento*, ed. Aranzadi.

2. Por el principio de responsabilidad universal, el empresario individual responde con todo su patrimonio, sea civil o mercantil, sin que tenga la posibilidad de constituir un patrimonio separado, limitando a ese conjunto de bienes y derechos la responsabilidad civil derivada del ejercicio de la actividad empresarial (art. 1911 del Código Civil, Cc).

sociedad es la que obtiene la condición de empresario y no las personas naturales o jurídicas que la han constituido³.

Esta figura, que va a ser objeto de análisis desde un punto de vista fiscal, es relevante en cuanto que disfruta de unos beneficios fiscales, vía por la cual el Estado incentiva esta actitud emprendedora, para, a su vez, fomentar el empleo y la ayuda al crecimiento económico.

Así, se han generado ventajas a los emprendedores en materia societaria como:

- La figura jurídica del «emprendedor de responsabilidad limitada», por medio de la cual la responsabilidad derivada de las deudas empresariales del emprendedor no va a afectar a su vivienda habitual –siempre y cuando el importe de esta deuda no supere la cantidad de 300.000 euros–,
- La creación de la «sociedad limitada de formación sucesiva» con un capital social inferior a 3.000 euros, bajo unas determinadas condiciones que aseguren la protección de terceros y obliguen a reforzar los fondos propios.

La introducción de estas nuevas formas mercantiles ha de ir acompañada de una agilización en los trámites de constitución de las empresas: (i) con la creación de una ventanilla única donde se podrán realizar los trámites para el inicio, ejercicio y cese de la actividad empresarial y (ii) la utilización de modelos simplificados y procesos telemáticos (DUE o CIRCE) para que la constitución de sociedades de responsabilidad limitada sea más ágil, rápida y efectiva.

2. LOS APOYOS FISCALES AL EMPRENDEDOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Desde el año 2013 hasta la actualidad, se han ido incorporando incentivos fiscales orientados a fomentar el emprendimiento y el mantenimiento en el tiempo de sus actividades económicas, como la forma idónea para comenzar y desarrollar una actividad económica⁴.

Aunque vamos a centrar nuestro estudio en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades (IS), los beneficios fiscales relativos al emprendimiento societario

3. En cuanto al principio de responsabilidad universal, la empresa tiene la condición de empresario y es la responsable frente a las deudas, de forma que los socios solo serán responsables hasta el límite del capital que han aportado.

4. Vid. LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. y ÁLAMO CERRILLO, R. (2016), «Emprendimiento y fiscalidad», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, n.º 15, p. 37.

se encuentran, principalmente, en las dos Leyes que se aprobaron en el año 2013 de cara a apoyar el emprendimiento y buscar las medidas para fomentar el empleo en España, esto es, la LMAECE y la LMAEI.

Del estudio sobre el desarrollo legislativo y la regulación fiscal del emprendimiento, mediante la constitución de sociedad mercantil sometida al IS, se hace necesario delimitar el concepto de emprendimiento, entendido como la actividad empresarial y no como la propia entidad emprendedora. Son cuatro los indicadores que miden esta actividad: (i) la producción de actividades innovadoras; (ii) la percepción de nuevas líneas de financiación con mayor o menor nivel de riesgo; (iii) la creación de nuevas empresas, y (iv) el denominado «emprendimiento tecnológico»⁵ que persigue nuevas oportunidades de negocio impulsadas a través de la innovación en ciencia e ingeniería.

No obstante lo anterior, esta actividad de emprendimiento debe desarrollarse por una «entidad de nueva o reciente creación», cuyo concepto difiere entre el IS y el IRPF⁶. Desde el punto de vista del derecho tributario y a efectos del IS, no existe un precepto concreto que exponga una definición específica sobre la empresa de nueva creación. Ahora bien, para ser calificada como tal, según el texto legal, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Es necesario que la entidad se haya constituido a partir del 1 de enero de 2015.
- b) La entidad debe iniciar el desarrollo de alguna actividad económica; es decir, ha de ordenar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos o uno de los dos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado.
- c) No existe ninguna limitación en cuanto al tamaño de la empresa, no se exige un volumen mínimo de negocios, ni una cifra de empleados para acogerse a los incentivos ficiales (art. 29 de la LIS).

A la vez, la LIS recoge una serie de circunstancias por las que una entidad no tiene cabida en esta clasificación:

- a) Las entidades de nueva creación que formen parte de un grupo de empresas.
- En este sentido el art. 29 de la LIS dispone que *«no tendrán la consideración*

5. Vid. ATXABAL RADA, A. (2018), «El emprendedor societario en el impuesto sobre sociedades», en capítulo V de *La Fiscalidad del Emprendimiento*, dir. VARONA ALABERN, J. E., ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pp. 211-212.

6. En cierta medida se distancia esta regulación de la prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a partir de la redacción dada por la LMAECE.

de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (...)», es decir, cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control sobre esta entidad y ese control se dé de forma que la sociedad dominante tenga la mayoría de los derechos de voto, disposición por pacto con terceros de la mayoría de los derechos de voto, la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración o, en general, el control del órgano de administración, «(...) con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

- b) Las entidades de nueva creación que no inicien una actividad económica. Circunstancia que puede darse en dos sentidos:
- Si la actividad se ha producido con carácter previo por otra persona o entidad con la que exista vinculación y esta la transmite de forma jurídica (art. 18 de la LIS, sobre operaciones vinculadas).
 - Si la actividad la ha realizado una persona física con un porcentaje de participación en la entidad superior al 50% de los fondos propios durante el año anterior a la constitución de la entidad de nueva creación, aunque existen ciertas excepciones⁷.
- c) Las entidades de nueva creación que tengan la consideración de sociedad patrimonial, como señala el art. 5.2 de la LIS *«(...) aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto (...) a una actividad económica».*

En principio, la normativa tributaria del IS es más bien parca, pues todas las referencias hechas a las entidades de nueva creación son relativamente escasas. Únicamente se refieren a ellas, de forma clara, los preceptos que regulan (i) la compensación de bases impositivas negativas; (ii) el tipo de gravamen, y (iii) la deducción

7. Cabe mencionar la consulta vinculante V0255-17 de la Dirección General de los Tributos (DGT). El consultante es una persona física que desarrolla la actividad de técnico de sonido; y quiere constituir una SL de la que será socio con una participación del 50%. La cuestión que resolver es conocer si sobre la nueva empresa se pueden aplicar los beneficios fiscales de entidades de reciente creación, ya que esta nueva entidad va a tener como actividad principal la edición de soportes grabados de sonido, de video y de informática, y no está dentro de las excepciones. La DGT confirma que es una entidad de nueva creación, ya que no consideran que la actividad sea la misma, pues la actividad profesional de técnico de sonido y la que va a realizar la empresa, aunque se encuentran dentro de la misma rama, se consideran actividades suficientemente diferenciadas.

por creación de empleo. Son aspectos de la liquidación del IS donde se establecen reglas especiales –menos onerosas– para las empresas de nueva creación.

Ahora bien, el «emprendimiento tecnológico» es una realidad que ha llegado para quedarse en nuestra sociedad. En ese sentido, las inversiones tecnológicas, las de propiedad intelectual o industrial, las inversiones en investigación y desarrollo o las inversiones en innovación tecnológica, que quedan implantadas en el mercado, aspiran a abrirse a nuevos mercados con la elaboración de productos innovadores. En consecuencia, se introducen dentro de la liquidación del Impuesto unas reglas específicas sobre las deducciones en la cuota por inversiones en el ámbito tecnológico para las empresas de nueva creación.

En este marco conceptual de emprendimiento es necesario detenerse en un concepto particular de empresa, con unas características concretas, que está a la orden del día: las *start-up*.

Actualmente se enmarcan en el Código de Comercio (CCom) y en la LSC, pues en su inmensa mayoría tienden a establecerse como SL, ante la ausencia de una ley específica que tenga en cuenta las particularidades de este tipo de empresas a nivel legislativo. Son formas de negocio totalmente nuevas que, en la regulación actual, no encuentran la seguridad jurídica necesaria para desarrollarse plenamente⁸.

Se ha producido un desarrollo legislativo respecto al emprendimiento, pero el Gobierno ha reconocido que, debido a su naturaleza jurídica especial, es necesario una regulación particular para las *start-up* y, tras una consulta pública previa realizada en enero de 2019, aparece en julio de 2021 el Anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. Se inicia un camino por el que se da respuesta a los impedimentos principales del emprendimiento de las *start-up*, como son: (i) modelos de negocio con un potencial global; (ii) fuertes necesidades de financiación; (iii) escasos beneficios fiscales que fomenten las inversiones en este tipo de empresa emergente, y (iv) numerosos inconvenientes administrativos.

El citado Anteproyecto de Ley, en su art. 3, dentro del ámbito de aplicación dispone que:

1. *«Esta ley será de aplicación a las empresas emergentes, entendiendo por empresa emergente a los efectos de esta ley, toda persona jurídica, incluidas las empresas de base tecnológica creadas al amparo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, o toda persona física,*

8. Vid. GALISTEO, A. y SEKULITS, C. (2019), «Guía para entender la ley que regulará a las *start-up*», *Expansión*, disponible en <https://www.expansion.com/pymes/2019/01/02/5c2618b8468aeb721f8b4608.html>

incluidos los emprendedores de responsabilidad limitada regulados por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que reúna simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) *Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde su constitución, con carácter general, o de siete en el caso de empresas de biotecnología, energía e industriales.*
- b) *No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación. Los términos concentración o segregación se consideran incluidos en las anteriores operaciones.*
- c) *Tener su sede social o establecimiento permanente en España.*
- d) *El 60% de la plantilla deberá tener un contrato en España.*
- e) *Ser una empresa innovadora, de conformidad con lo previsto en el artículo 4.*
- f) *No distribuir ni haber distribuido dividendos.*
- g) *No cotizar en un mercado regulado ni en un sistema multilateral de negociación.*
- h) *Si pertenece a un grupo de empresas de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, el grupo debe cumplir los requisitos anteriores».*

Los cuatro principales incentivos fiscales que se introdujeron con la LMAEI y la LMAEM y que se encuentran recogidos en la LIS, resultan positivos para las empresas de nueva creación creadas para el emprendimiento, ya que se traducen en una menor carga fiscal.

2.1. La compensación de bases imponibles negativas

En la actualidad, en virtud del art. 26.1 de la LIS se permite la compensación de bases imponibles negativas producidas en ejercicios anteriores:

- Sin limitación en cuanto al plazo para compensar esas bases negativas.
- Pero limitadas a una determinada cuantía: el límite del 70% de la base imponible previa⁹.

Con este límite se impide que la base imponible del período impositivo sea nula, aunque las bases imponibles negativas pendientes de compensación sean superiores a la renta positiva obtenida en el período impositivo. Siguiendo estas

9. Art. 26.1: *«Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación».*

pautas, si la base imponible negativa excede del límite del 70% de la base imponible del período en que se pretende aplicar la compensación, la cuantía máxima que se puede compensar es el citado límite, sin perjuicio de que la cantidad no compensada pueda ser objeto de compensación en ejercicios futuros sobre nuevas rentas positivas generadas, pero respetando siempre el citado límite del 70%.

Ahora bien, el art. 26.1, párrafo 2.º, dispone una salvedad a este límite cuantitativo: *«En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros»*. Si el importe de la base imponible negativa es igual o inferior al millón de euros, se puede compensar la base en su integridad, siempre que exista una renta positiva del período suficiente para cubrir esa cuantía, independientemente de que se supere o no el límite del 70% de la base imponible del período.

La regla especial contemplada en el apartado 3 del art. 26 de la LIS para las empresas de nueva creación señala que *«El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo —el 70% de la base imponible previa— no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1¹⁰ de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación»*¹¹.

Es una regla especial temporal por un período de tres años. Permite compensar la totalidad de la base imponible negativa sin que se aplique el límite del 70% de la renta positiva del período.

Pero, realmente, lo significativo de esta regla reside en el cómputo de los tres años: no tienen por qué ser períodos consecutivos. Por un lado, no coincide con el ejercicio en que se haya constituido la entidad de nueva creación, sino que se refiere al primer período impositivo en que la empresa de nueva creación haya obtenido rentas positivas. Por otro lado, la finalización del plazo tampoco coincide con el tercer período consecutivo tras el primero en que la empresa de nueva

10. El art. 29.1, párrafo 2.º, indica que *«(...) las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, (...) al tipo del 15 por ciento (...)»*.

11. En base a la Disposición Transitoria vigésima segunda de la LIS esta limitación tampoco será aplicable cuando las entidades de nueva o reciente creación hayan sido constituidas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014, por aplicación de la Disposición Adicional decimonovena de la anterior LIS.

creación obtuvo rentas positivas, ya que este precepto habla de los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva¹².

En consecuencia, la redacción de este artículo se dirige directamente al emprendedor societario que constituye una empresa de nueva creación, donde lo más habitual es que se generen bases negativas en el inicio de su actividad económica, en los ejercicios inmediatos posteriores a su constitución, y que, lo más probable, genere bases positivas en los ejercicios inmediatos siguientes. En estos casos, la regla fiscal especial es de plena aplicación.

2.2. El tipo de gravamen

Los comienzos de cualquier actividad económica son difíciles. Durante estos años iniciales, la empresa genera pérdidas hasta que el negocio se consolida, además de realizar inversiones para el desarrollo de su actividad. Evidentemente, en esos años no se tributa por el IS, generándose unas bases imponibles negativas para su posterior compensación en años venideros cuando ya se obtengan rentas positivas.

El legislador considera que otra medida de ayuda al emprendedor, que le supone otro ahorro fiscal, consiste en la reducción del tipo de gravamen para las empresas de nueva creación. Con esta medida se pretende que estas entidades dispongan de una mayor liquidez para el pago de sus inversiones y para crear puestos de trabajo¹³.

12. «De esta forma, si tras la primera vez que la entidad de nueva creación obtiene una renta positiva en un periodo le siguen otros dos periodos con pérdidas, con bases negativas, no se habría agotado el plazo de los tres periodos impositivos. Se habrían compensado bases negativas en un periodo, el periodo en que se obtuvieron rentas positivas, pero los dos siguientes no se tendrían en cuenta a efectos del cómputo porque no han generado rentas positivas, aunque cronológicamente hayan seguido al primero con rentas positivas. En este caso, habría que esperar a los dos siguientes periodos en que se obtuviera renta positiva para entender agotado el plazo de tres periodos impositivos a que se refiere la regla fiscal especial para las entidades de nueva creación», vid. ATXABAL RADA, A. (2018), «El emprendedor societario en el impuesto sobre sociedades», capítulo V de *La Fiscalidad del Emprendimiento*, dir. VARONA ALABERN, J. E., ed. Aranzadi, Cizur Menor, pp. 218-219.

13. Vid. ROMERO FLOR, L. M. y ÁLAMO CERRILLO, R. (2014), «Análisis de los incentivos fiscales introducidos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas para el fomento del emprendimiento», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 55, p. 150.

En este sentido, el art. 29.1, párrafo 2.º, dispone que *«(...) tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento (...)»*, lo que supone una disminución sobre el tipo impositivo general del 25%. Al igual que la medida anterior, nos topamos con una limitación temporal. Pero, a diferencia de la anterior, este tipo especial se aplica al primer ejercicio con rentas positivas y al inmediatamente posterior al primero, aunque en este segundo ejercicio no se haya obtenido una base imponible positiva. De la dicción literal del precepto no se deduce que el segundo ejercicio —*«en el siguiente»*— pueda aplazarse hasta un período posterior en que obtenga una renta positiva.

Es importante realizar este apunte sobre la limitación temporal, ya que el año siguiente al primero que se obtienen beneficios también es aplicable ese 15%, aun si la entidad obtiene un resultado negativo. En tal caso, la entidad perdería la posibilidad de aplicar el tipo reducido al beneficio durante ese segundo ejercicio contable, de forma que si al año siguiente —el tercero— vuelve a obtener un resultado positivo ya sería de aplicación el tipo del 25%¹⁴.

Si la intención de disminuir el tipo de gravamen es que se dote de tesorería a la empresa de nueva creación, su efectividad queda en entredicho. En mi opinión, no es una medida eficaz ni en el tipo —que debería ser más reducido los primeros años de actividad económica—, ni en la temporalidad —pues no se amolda a la realidad de la inversión y de la explotación del negocio—.

Ahora bien, si emparejamos los dos beneficios fiscales, existe una diferencia temporal entre ambos, ya que se puede aplicar el tipo de gravamen reducido el primer año que se consigan rentas positivas y el siguiente y, a su vez, se pueden compensar las bases imponibles negativas sin límite en los tres primeros años que se obtengan beneficios.

14. Una de las características que establece la LIS para estas entidades es que hayan sido creadas a partir del 1 de enero de 2015, pero se recoge en la Disposición Transitoria vigésima segunda de la LIS dos cuestiones relativas a esta fecha de creación: (i) para las entidades que se han constituido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014, y (ii) que cumplan el otro requisito relativo a que, efectivamente, realizan actividades económicas, se aplicará lo que se recogía en la Disposición Adicional decimonovena, previa a la reforma fiscal del 2019: para la parte de la base imponible entre 0 y 300.000 euros se aplicará el tipo del 15% y para la parte restante el tipo del 20%.

Además, si la entidad debe realizar un pago fraccionado, según se establece en el art. 40.3 de la LIS, no se aplicará la escala anterior para cuantificar los pagos fraccionados, sino que se aplicará únicamente el 15%.

Aplicando estas dos estrategias de ahorro fiscal en conjunto, la entidad de nueva creación puede obtener un mayor beneficio fiscal. Como el beneficio fiscal derivado de las bases imponibles negativas se extiende en el tiempo —ya que no son tres años obligatoriamente consecutivos—, esta diferencia la puede usar el emprendedor para obtener un mayor ahorro fiscal si decide compensar las bases imponibles negativas una vez comience a tributar por el tipo impositivo general del 25%, con una condición: siempre y cuando estas bases imponibles negativas sean inferiores a la base imponible del ejercicio, ya que, si son iguales o superiores, dará lugar a una base imponible igual a cero y, por tanto, no se iniciará el plazo para aplicar el tipo impositivo reducido.

Respecto del caso particular de las *start-up*, en el Anteproyecto de Ley citado se recoge la «*tributación de las empresas emergentes*» (en el capítulo I del título II «*incentivos fiscales*»), dedicándole un único precepto, el art. 8, muy escueto, que solamente se remite a un único beneficio fiscal de los concedidos a los emprendedores societarios, la reducción del tipo de gravamen al 15%, que se extiende al primer ejercicio cuya base imponible sea positiva y a los tres siguientes: «*Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español que tengan la condición de empresa emergente conforme al Título I de esta ley, tributarán en el primer período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada, al tipo del 15 por ciento en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*».

2.3. Las deducciones sobre la cuota

2.3.1. Las normas comunes a las deducciones

En el capítulo IV de la LIS se recogen una serie de deducciones aplicables a todo tipo de entidades. No obstante, en el art. 39 —el último precepto de este capítulo— se indican una serie de normas aplicadas a todas ellas en las que se determinan unas particularidades para las entidades de nueva o reciente creación.

En el apartado 1 del art. 39 de la LIS se establece que las cantidades que no se han podido deducir en el período impositivo pueden aplicarse en los siguientes 15 años (o 18 años en el caso de las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica) «*inmediatos y sucesivos*».

Para las entidades de nueva creación, el incentivo fiscal reside en que las deducciones pueden diferirse hasta el primer período en el que los resultados de la entidad sean positivos, dentro del plazo de prescripción del Impuesto que es de cuatro años. Esto quiere decir que la entidad de nueva creación puede deducirse toda la cantidad que no se haya deducido durante los cuatro años anteriores al primer año que obtenga beneficios.

Esta deducción tiene un límite: el máximo de deducción por inversiones ha de ser inferior al 25% de la cuota íntegra ajustada positiva.

Realmente, lo que se ha expuesto sobre estas normas comunes es la parte relativa al régimen concreto de las entidades de nueva creación. Además de ello, existen una serie de beneficios fiscales, de aplicación a todos los sujetos pasivos del IS, y que pueden ser de relevancia para los emprendedores, ya que están relacionados con la innovación y el empleo.

Es cierto de la existencia de varios incentivos fiscales, entre los que se encuentra la reserva de capitalización y la cesión de activos intangible o *patent box*, pero ahora procede destacar dos tipos de deducciones que tienen especial relevancia para el ecosistema emprendedor.

2.3.2. La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)

Forma parte de las deducciones para incentivar determinadas actividades y está vinculada con el beneficio fiscal recogido en las normas comunes de las deducciones.

El art. 35 de la LIS regula la deducción por I+D+i. Esta deducción entronca directamente con el emprendimiento tecnológico, pues se produce la realización de gastos e inversiones en una nueva actividad o en un nuevo producto o proceso productivo¹⁵. De esta forma, los contribuyentes del IS tienen derecho a deducir de la cuota íntegra ajustada positiva del mismo una parte de los gastos y de las inversiones efectuadas en las actividades de I+D+i para la obtención de nuevos productos o procedimientos industriales.

Entre los gastos e inversiones que dan derecho a la deducción se encuentran los siguientes:

15. Sin embargo, ¿son eficaces estas medidas fiscales respecto a las empresas nuevas? Este interrogante se plantea ante la realidad del nacimiento de la empresa de nueva creación: si esta deducción sólo actúa como incentivo para las empresas que obtienen beneficios y las empresas de reciente creación, generalmente, sufren pérdidas durante sus primeros años de vida, ¿son realmente incentivos fiscales?

- a) Los gastos en intangibles, los gastos del activo no corriente aplicado a las actividades de I+D+i y las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangibles afectos a la actividad de I+D+i —excluyendo siempre la inversión en bienes inmuebles (edificios y terrenos) que no dan derecho a la deducción—.
- b) Los gastos del personal que se dedique a las actividades de I+D+i, si bien en el caso de las empresas de nueva creación innovadoras esta deducción es compatible con la bonificación en la cotización a la Seguridad Social por este personal investigador. Por consiguiente, las empresas de nueva creación intensivas en I+D+i —que obtengan del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad el sello de «pyme innovadora»— pueden compatibilizar ambos beneficios, la deducción en el IS y la bonificación en la cotización a la Seguridad Social. Las demás empresas pueden elegir cuál de ambos beneficios aplican sin que puedan simultanearlos para un mismo trabajador por serles incompatibles.

Una de las dificultades que plantea esta deducción consiste en diferenciar entre actividades de investigación y desarrollo y actividades de innovación tecnológica, cuando nos referimos a un nuevo producto o a un nuevo proceso productivo.

Por un lado, existe una actividad de investigación y desarrollo cuando el producto o el proceso aparece, por primera vez, en el mundo de la ciencia y de la técnica, invención que no se aprecia en la actividad de innovación tecnológica; por otro, se entiende que, en la actividad de innovación tecnológica, el producto o el proceso ya existía con anterioridad a la actividad, pero con unas características y aplicaciones diferentes.

Va a ser el propio art. 35 de la LIS el que determine, no solo el concepto de investigación y desarrollo y el de innovación tecnológica, sino también el cálculo de la deducción, aplicable a los gastos, a las inversiones en inmovilizado y a los gastos de personal, teniendo en cuenta las subvenciones obtenidas. Tiene una especial relevancia para el emprendimiento, ya que la innovación tecnológica, entendida como «(...) la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los que ya existen (...)» (art 35.2.a de la LIS) es el modelo de negocio de numerosas *start-up* —entre las que destacan las denominadas *fintech*, empresas que han revolucionado el mundo financiero mediante innovaciones tecnológicas—.

Respecto al importe de deducción en el caso de actividades de investigación y desarrollo, se deducen, como regla general, el 25% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. Existen, a su vez, reglas especiales como las siguientes:

- Cuando los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplica el porcentaje del 25% hasta dicha media, y el 42% sobre el exceso respecto de esta.
- Independientemente del porcentaje de deducción como regla general, puede practicarse otra deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad, correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- Además, se aplica la deducción del 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible —excluidos los edificios y terrenos— siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo¹⁶.

En cuanto a la cuantía de deducción en las actividades de innovación tecnológica, el porcentaje de deducción es el 12% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

Por último, el importe conjunto de estas deducciones con las demás deducciones por inversiones no puede superar el 25% de la cuota íntegra ajustada positiva del ejercicio. No obstante, este límite conjunto se eleva al 50% de dicha cuota cuando el importe de la deducción por I+D+i correspondiente a los gastos del período excede, por sí misma, del 10% de la cuota íntegra ajustada positiva. Esta regla favorece la deducibilidad de los gastos en I+D+i frente a otro tipo de gastos con derecho a deducción por inversiones.

2.3.3. La deducción por creación de empleo

La Exposición de Motivos de la LMAECE destaca la relación que existe entre el emprendimiento y la creación de empleo.

Las deducciones ligadas a la creación de empleo en las empresas se recogen en el art. 37 de la LIS¹⁷. Se establecen dos deducciones por creación de empleo que

16. Los elementos en los que se materialice la inversión deben permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique fuese inferior.

17. En el momento de su constitución estaban condicionados a que la tasa de paro en España se mantuviese por encima del 15%, como llevaba haciendo desde 2008, pero dado que en el tercer trimestre de 2018 el paro disminuyó a un 14,55%, estos contratos fueron derogados de

están directamente vinculadas al emprendimiento: se trata de la firma de contratos de trabajo de apoyo a los emprendedores¹⁸. Por lo tanto, las empresas de nueva creación que firmen este tipo de contrato tienen derecho a una doble deducción en la cuota íntegra:

- a) Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que sea menor de treinta años. Se deduce, pues, de la cuota íntegra del IS la cantidad de 3.000 euros. Se trata de empresas que no tienen trabajadores con carácter previo a la nueva contratación, bajo la modalidad de contrato de trabajo de apoyo a los emprendedores (art. 37.1 de la LIS).
- a) Las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo de la Seguridad Social. Se pueden deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:
 - El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
 - El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta segunda deducción se aplica respecto de los contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores. De esta forma, no puede reducirse la plantilla en ese período de un año; ahora bien, una vez concluido el período anual se puede reducir la plantilla sin que afecte a la deducción (art. 37.2 de la LIS). Otra condición que recae sobre esta segunda deducción reside en que el trabajador contratado haya percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

forma expresa en el Real Decreto-ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, con efectos el 1 de enero de 2019.

18. Regulados en la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

Ambas deducciones se aplican en la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y están condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante, al menos, tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos señalados determina la pérdida de la deducción, que se ha de regularizar reintegrando las deducciones indebidamente practicadas.

Los beneficios de la firma de este tipo de contrato no se ciñen al ámbito tributario, sino que también generan el derecho a la aplicación de bonificaciones en la cuota empresarial a la Seguridad Social, llegando a ser una reducción del 100% de la cuota empresarial de la Seguridad Social, si esta contratación se efectúa por un autónomo o una microempresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATXABAL RADA, A. (2018): «El emprendedor societario en el impuesto sobre sociedades», en capítulo V de *La Fiscalidad del Emprendimiento*, dir. VARONA ALABERN, J. E., ed. Aranzadi, Cizur Menor.
- GALISTEO, A. y SEKULITS, C. (2019): «Guía para entender la ley que regulará a las start up», *Expansión*, disponible en <https://www.expansion.com/pymes/2019/01/02/5c2618b8468aeb721f8b4608.html>
- LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. y ÁLAMO CERRILLO, R. (2016): «Emprendimiento y fiscalidad», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, n.º 15.
- ROMERO FLOR, L. M. y ÁLAMO CERRILLO, R. (2014): «Análisis de los incentivos fiscales introducidos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas para el fomento del emprendimiento», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 55.
- VARONA ALABEM, J. E. (2018): «Los *business angels* en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», en VARONA ALABEM, J. E., *La Fiscalidad del Emprendimiento*, ed. Aranzadi.

Fiscalidad internacional y competitividad de la multinacional española

JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO

Socio PwC Tax & Legal

Inspector de Hacienda (en excedencia)

La imposición directa sobre sociedades es un campo de batalla donde históricamente, y esto no es literal pero tampoco puramente metafórico, han guerreado las jurisdicciones nacionales con dos objetivos fundamentales:

- Atraer inversión al país. Para ello, lógicamente, se trata de establecer una imposición efectiva atractiva, lo cual puede lograrse tanto directamente desde el tipo nominal, que tiene su propio efecto publicitario, como a través de deducciones y tratamientos más o menos específicos que permitan una reducción de la cuota finalmente exigida.
- Orientar la inversión, nacional o extranjera, hacia finalidades económicamente alineadas con los objetivos económicos del país, a través de regímenes especiales o medidas que fomenten determinadas actividades, sea aumento del empleo, inversión en I+D, etc.

Un tercer objetivo, o, si se quiere, una línea de trabajo en el segundo, ha sido históricamente también la de intentar crear, desde la imposición doméstica, una situación cómoda para la internalización de la empresa nacional, es decir, para fomentar la creación de grupos internacionales fuertes con sede en territorio nacional.

La relevancia del impuesto, como medida de política económica, está en relación directa con dos fenómenos ya muy veteranos en la economía occidental, la globalización de las grandes multinacionales y la plena movilidad de capitales. La superposición del sinfín de regulaciones fiscales nacionales, el difícil problema, exacerbado por el *boom* digital, de dónde está la sustancia que genera el valor en la economía actual, por parte de operadores económicos, y la lógica vocación de los grupos multinacionales de perseguir la mayor eficiencia económico-fiscal de

sus inversiones a nivel global, son, probablemente, las tres circunstancias concurrentes que explican la evolución reciente de la tributación internacional.

Como veremos sucintamente, el uso del Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política económica ha tenido una evolución pendular, tanto en el ámbito doméstico como en el internacional, y está, ahora mismo, afrontando un momento de gran limitación con restricciones establecidas desde organismos supranacionales.

1. EVOLUCIÓN DOMÉSTICA EN ESPAÑA

La normativa española contenía, a principios de este siglo, toda una batería de medidas muy relevantes para atraer inversión y fomentar la internalización de la empresa española, pero todas ellas han acabado por desaparecer. Entre las más importantes se encuentran las siguientes:

1.1. Amortización fiscal de las cantidades invertidas en la adquisición de las sociedades extranjeras

Era el famoso artículo 12.5 de la LIS que coadyuvó de manera singularísima a la internalización de la empresa española abaratando la factura de las adquisiciones a través de esta amortización fiscal.

Como es bien sabido, denuncias a la Comisión Europea acabaron propiciando una investigación que concluyó que esta deducción era una ayuda de Estado, es decir, que la rebaja de impuestos era, en la práctica, una subvención, que al favorecer a determinados sectores o producciones, alteraban la competencia en Europa. Tras un larguísimo trasiego judicial el TJUE resolvió, en octubre de 2021, que, efectivamente, el régimen fiscal español para la amortización del fondo de comercio financiero en relación con las adquisiciones directas de participaciones en entidades residentes en la Unión Europea (Primera Decisión) o en terceros Estados (Segunda Decisión), establecido en el artículo 12.5 del antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, constituye una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior.

Quedan así confirmadas íntegramente tanto la Primera como la Segunda Decisión de la Comisión, lo que implica que las ayudas fiscales derivadas de adquisiciones efectuadas con posterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha fijada a efectos de la confianza legítima, deberán ser devueltas por parte de los beneficiarios. De esta forma, es previsible que los numerosos procedimientos aún pendientes en esta materia se reactivarán, no pudiendo ya discutirse la existencia de ayuda

de Estado, aunque aún puedan quedar aspectos abiertos a debate, como pueden ser los relativos al importe a recuperar o, en su caso, a la aplicabilidad de la confianza legítima para aquellas operaciones de adquisición que se desarrollaron, en parte, antes y, en parte, después del 21 de diciembre de 2007. Queda abierto el debate sobre la Tercera Decisión de la Comisión, relativo a las adquisiciones indirectas, sobre todo en lo que tiene que ver con que si estas también están protegidas por la confianza legítima.

1.2. Garantía de que los beneficios no tributaban dos veces

La inclusión en la Ley del artículo 21 y 22 permite la exención de los dividendos, plusvalías o rentas de establecimientos permanentes provenientes de inversiones en el extranjero con el objetivo de evitar que esas rentas tributen dos veces. Esta exención está muy generalizada en el derecho comparado, con lo que no genera una ventaja relativa en términos de competitividad internacional. Al contrario, cualquier recorte sobre ese estándar sí se convierte inmediatamente en una desventaja. Eso es lo que ha hecho la Ley de Presupuestos para el ejercicio 2021 que modifica el artículo 21 LIS para establecer, además de otras limitaciones en el acceso, una limitación en su alcance, limitando la exención al 95% del importe de dividendos y plusvalías en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

En la práctica, la limitación del alcance de la exención supone que un 5 por ciento del dividendo o de la ganancia de capital derivada de la transmisión de la participación significativa tribute en el IS, resultando un tipo efectivo de gravamen del 1,25 por ciento (consecuencia de aplicar el tipo general de gravamen del 25 por ciento al 5 por ciento de la renta integrada en la base imponible). Debe repararse, además, que conforme a la literalidad de la norma este coste fiscal del 1,25 por ciento sobre el importe del dividendo se acumularía en cada eslabón de la cadena de sociedades españolas que pudieran existir. Una tributación en cascada que, con toda probabilidad, fomentará la estructuración horizontal de los grupos empresariales y desincentivará las cadenas verticales de sociedades.

1.3. Pérdidas de la actividad exterior compensables con los beneficios obtenidos en el negocio doméstico, actuales o futuros, sin restricción

Durante muchos años, el artículo 21, exención de los ingresos, convivió en España con la posibilidad ilimitada de integración de las pérdidas en el extranjero.

Es decir, el sistema permitía no ya solo la exención de beneficios sino la integración de pérdidas sin limitación alguna. Esta situación cambió progresivamente hasta que las pérdidas procedentes del exterior a través de filiales y sucursales dejaron de ser fiscalmente deducibles; solo lo son cuando la filial se liquida o el establecimiento permanente cesa en su actividad, sujeto a determinadas condiciones. No solo eso, el famoso Real Decreto-ley 3/2016 acabaría imponiendo la integración obligatoria en la base imponible de los deterioros de cartera deducidos antes del 2013 y pendientes de revertir con independencia de la evolución de los fondos propios de las filiales, y de su política de reparto de dividendos.

1.4. La Ley 6/2000 creó la deducción por implantación de empresas en el extranjero

De acuerdo con la letra a) del artículo 37.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, las actividades de exportación daban derecho a practicar de la cuota íntegra una deducción del 25 por ciento del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación fuera, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial.

La Ley 35/2006, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, derogó la deducción por implantación de empresas en el extranjero.

1.5. Régimen de exención de las UTE que operan en el extranjero

Durante muchos años, el artículo 50 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía las «empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención». Esta exención provenía de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que explicaba, en su exposición de motivos, que la finalidad de la misma era «fomentar nuestras exportaciones de tecnología» sin condicionar la exención a ninguna tributación previa en destino.

La ley 27/2014 modificó esta situación para equiparar, a partir del 2015, a las UTE con el resto de entidades remitiéndolas al métodos de exención del artículo 22 LIS o al de imputación del 31 LIS para así evitar la doble imposición. Por tanto, la exención ahora está condicionada a la existencia de un establecimiento permanente en el extranjero sujeto a un impuesto análogo en origen.

A todo esto hay que añadir dos medidas, derivadas de la crisis de 2008, que afectan a todas las empresas españolas, domésticas o multinacionales, pero que inciden muy particularmente en estas últimas:

- La limitación en la deducción de gastos financieros. El Real Decreto-ley 12/2012 modificó la Ley del Impuesto sobre Sociedades para reducir la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo del ejercicio.
- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas. La ley 27/2014 introdujo y el Real Decreto Ley 3/16 endureció limitaciones a la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores. A fecha de hoy se mantienen, aunque nacieron como provisionales, unos límites muy estrictos, 25% de la base imponible para empresas con una cifra de negocios superior a 60 millones, mientras se siguen pagando impuestos. Esta restricción tan marcada no tiene parangón en nuestro entorno económico.

Más recientemente, dos medidas en esta misma línea están a punto de introducirse:

1. El proyecto de ley de medidas contra el fraude modifica el artículo 100 LIS de manera que los *holding* externos son susceptibles de entrar en la transparencia fiscal. Este cambio, unido a la limitación de la exención del 21 comentada más arriba, que supone que a partir del 1 de enero de 2021 tributan en España a un tipo del 1,25 por ciento con carácter general, puede hacer que *de facto* las sociedades españolas con *holdings* en el extranjero tengan que reconocer en su IS y tributar por las rentas financieras obtenidas por su *holding* extranjera, aun cuando no hayan sido legalmente distribuidas en forma de dividendo o realizadas en forma de ganancia de capital a través de la transmisión de su participación.
2. La tributación mínima en el Impuesto de sociedades. De conformidad con el borrador de la ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de dicho año, se establecerá una tributación mínima del 15 por ciento de la base imponible para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, veinte millones de euros o que, independientemente de su cifra de negocios, tributen en el régimen de consolidación fiscal. De acuerdo con esa redacción la norma afecta a las siguientes deducciones:

- a) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- b) Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- c) Deducciones por creación de empleo.
- d) Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

Aunque dejaría fuera, es decir, no impide la aplicación de, por ejemplo, las deducciones por doble imposición.

Es decir, en tan solo unos años, nuestro país ha desmantelado todo el arsenal de que disponía para fomentar la competitividad exterior de la empresa española. Esto es un hecho cualquiera que sea la opinión que se tenga sobre la conveniencia de esos incentivos. Se podrá decir que eso es razonable en aras de la neutralidad de la imposición en el devenir empresarial pero lo que no se puede pretender es que no tenga consecuencias económicas. En todo caso, lo más determinante, en términos de competitividad, es la diferencia, es decir, la cuestión no es tanto la presión fiscal que soporte nuestra empresa sino cómo se parece a la que soportan sus competidoras internacionales. Este desmantelamiento será menos dañino si se ha producido un ejercicio parejo a nivel internacional y será, al contrario, más perjudicial, si otros países han mantenido sus medidas con más intensidad.

2. EVOLUCIÓN INTERNACIONAL

Al hablar de evolución internacional pueden contemplarse dos perspectivas distintas, la evolución de la normativa doméstica en los demás países de nuestro entorno económico y la evolución de lo que pudiera llamarse «fiscalidad internacional supranacional», entendido como las normas que rigen la cohabitación de las distintas Haciendas nacionales, que pueden nacer como medidas de «softlaw», meras directrices de cumplimiento voluntario, como las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia, pero que acaban convirtiéndose en normas positivas sea a través de Convenios de doble imposición y otros tratados internacionales, sea a través de su incorporación a la normativa doméstica. Otro importante actor, desde luego para España, es la Unión Europea, actor capaz de dar fuerza legislativa directa en el seno de la UE a los consensos internacionales orquestados en organismos más amplios como la OCDE.

En cuanto a la evolución de otras jurisdicciones en su normativa doméstica, no es posible aquí entrar en un análisis comparado de la misma. Baste decir que es, precisamente, esa evolución y la inflación de regímenes preferenciales, tanto

en países perfectamente homologables como en los célebres paraísos fiscales, lo que ha generado la evolución de lo que hemos llamado fiscalidad internacional supranacional.

Al mismo tiempo es importante entender que esa evolución normativa doméstica tiene efectos importantes en la competitividad empresarial de los operadores de la jurisdicción que la establece y sobre la competitividad de todos los demás operadores, afectados indirectamente al alterarse su situación relativa en un mundo plenamente globalizado.

En lo que hace a la evolución de la «fiscalidad internacional», la escalada de los planteamientos nacionales y de los llamados paraísos fiscales, ha alimentado una reacción de la comunidad internacional, capitaneada desde la OCDE, que podemos cifrar de forma probablemente grosera en tres etapas:

2.1. Level playing field: incremento de la transparencia

En 1998, un papel pionero de la OCDE: «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue», identifica los factores fundamentales para considerar que una medida genera una distorsión negativa, vengan de un paraíso fiscal o de un régimen privilegiado establecido en un país «respetable»:

- Una imposición efectiva nula o muy baja.
- Un régimen aislado y no accesible con carácter general por los contribuyentes nacionales.
- Falta de transparencia en la definición y aplicación del régimen.
- No intercambio de información con otras Administraciones.

A partir de ahí, la pelea por el incremento de la transparencia y el intercambio de información entre Administraciones se convierte en un elemento fundamental. Para conseguirlo, se creó el «Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información», integrado en la actualidad por 120 países, economías tanto de países miembros como no miembros de la OCDE, que se han comprometido en la transparencia y el intercambio de información. Este proceso, largo y laborioso, ha contribuido sobremanera a generar una base común de entendimiento y colaboración entre Administraciones.

2.2. BEPS: tributación donde se genera el valor y eliminación de la doble no imposición

El «Plan de acción sobre la erosión de bases y el traslado de beneficios», conocido como BEPS por sus siglas en inglés, fue un segundo paso en esa evolución.

Mucho más ambicioso, el ejercicio apunta a varios objetivos, pero muy particularmente se orienta a eliminar situaciones de doble no imposición creadas a partir de esa superposición de regulaciones. Muchas de las medidas propuestas en el consenso BEPS son ya una realidad en nuestro Impuesto sobre Sociedades, donde han llegado directamente (algunas ya estaban) o a través de la labor armonizadora de las Directivas comunitarias:

- Eliminación de los desajustes creados por el uso de instrumentos híbridos. En esencia recoge recomendaciones a los países para que introduzcan normas que ligan la exención/deducción en un país con la tributación en el otro, buscando así evitar situaciones de doble no imposición.
- Refuerzo de la transparencia fiscal internacional, aunque la Ley 27/2014 ya había alineado mayoritariamente el contenido de nuestra CFC con la que propone BEPS.
- Limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros. Aquí la justificación es una mezcla entre el sesgo evidente a favor de la financiación ajena que determina la fiscalidad y el miedo a la utilización de estos gastos como herramienta de deslocalización financiera lo que provoca la reacción, aunque es probable que el ataque a la segunda causa debiera venir más desde una perspectiva de precios de transferencia. En todo caso, la OCDE hace varias recomendaciones, entre otras junto a la limitación a través de un porcentaje fijo, la de incorporar una norma adicional que permita adaptar la regla general a la situación particular de cada grupo multinacional (group ratio rule).
- Control de las prácticas fiscales perjudiciales introducidas por los Estados. Básicamente se establecen requisitos en torno a la sustancia exigible (el nexus approach) y la transparencia de los acuerdos particulares a que se llegue desde la Administración fiscal.
- Medidas contra el aprovechamiento inapropiado de los beneficios de un Convenio. Recomendaba la inclusión en los convenios de cláusulas de limitación de beneficios y de una cláusula antiabuso más general, ligada a la prueba de que la finalidad principal no es la consecución del beneficio fiscal.

Buena parte de estas medidas, aquellas que requerían la modificación de la red de Convenios bilaterales de Doble Imposición, se implementaron a través del MIL, al que España se adhirió y que ha sido ratificado por España con fecha 28 de septiembre de 2021, por lo que las medidas podrán empezar a ser efectivas (dependiendo del convenio) a partir de enero de 2022.

Otras ya estaban en nuestra normativa doméstica, siempre tendente a la anticipación, o han llegado a la misma por intermedio de Directivas de la Unión Europea.

2.3. Pilar I/Pilar II: de la transparencia a la armonización

En octubre 2021 la comunidad internacional (136 jurisdicciones) aprobó el «Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy». Un compromiso en dos áreas, el Pilar I, que tiene que ver con cómo repartir la renta obtenida entre las distintas jurisdicciones, y el Pilar II, que se ocupa de cómo deben las jurisdicciones gravar su base imponible. Lo primero es un intento de perfeccionar el sistema ya existente; lo segundo es novedoso porque, por primera vez, se busca una armonización internacional que afecta directamente a la soberanía nacional, sagrada en materia tributaria.

El Pilar 1 responde directamente al desafío de la digitalización y busca reformar el marco de tributación internacional para evolucionar a uno que no descansa exclusivamente sobre la presencia física en un país. Se propone introducir una regla de reparto de la base gravable de modo que el país donde se haya remansado el beneficio residual del grupo tenga que compartirlo con las jurisdicciones de mercado, es decir, aquellos países donde vende, esté o no presente físicamente. El acuerdo se aplicará a compañías con ingresos superiores a 20.000 millones de euros con beneficios superiores al 10% de sus ingresos y supondrá que el 25% de ese exceso será atribuido a las jurisdicciones donde se han producido las ventas, haya o no presencia física del grupo.

La implementación de este compromiso está prevista a través de un acuerdo multilateral que permitirá aterrizar directamente esta medida, ya desde comienzos del 2023 en la, probablemente optimista, visión comunicada, en los convenios bilaterales que gobiernan la fiscalidad internacional.

El Pilar 2 tiene poco que ver con la digitalización y quiere ser una medida escoba que corrija los restos de deslocalización de beneficios que pudieran pervivir tras la implementación del proyecto BEPS. Se propone establecer una tributación mínima, otorgando al Estado de residencia de la matriz el poder de complementar la baja tributación de otros territorios sujetando a gravamen los beneficios allí localizados hasta un mínimo internacionalmente aceptado. La tributación efectiva mínima se fija en un 15% y afectará a multinacionales con un volumen de negocio superior a los 750 millones (aunque se permite a los países fijar umbrales menores si así lo consideran). En términos prácticos el sistema supone la eliminación de los incentivos fiscales de cualquier jurisdicción en la medida en que generan una tributación inferior a la mínima porque le facultan al Estado de residencia a gravar la diferencia.

El cálculo de la tributación efectiva se realiza por jurisdicción (no por entidad) y parte de una base imponible que toma como referencia la contabilidad financiera

con determinados ajustes y considerando diferencias temporales. Es decir, se va a «regular» una forma de cálculo *ad hoc* que no tiene por qué coincidir (que no coincidirá) con la que tenga una jurisdicción determinada, por ejemplo España. Es por ello por lo que el ejercicio de anticipación parcial que ha hecho España al establecer una tributación mínima habrá de ser probablemente revisitado (o se mantendrán dos cálculos en paralelo).

En este caso, la implementación no es automática en todos los países a través de un acuerdo internacional. Los países ni siquiera están obligados a adoptar estas medidas; su compromiso es si lo hacen, hacerlo conforme a las reglas acordadas y, en todo caso, aceptar que otros lo hagan.

Es decir, y esto es importante en lo que hace a la competitividad de las empresas, las medidas no tienen por qué adoptarse al mismo tiempo, de hecho, si siquiera tienen que ser adoptadas en todos los países.

3. CAPACIDAD DE MANIOBRA DESDE LA NORMA ESPAÑOLA

Todo este contexto nos lleva al momento actual y condiciona la visión de una posible reforma del tratamiento fiscal de la actividad internacional de nuestras empresas desde la doble certidumbre de que hay un camino fijado por la comunidad internacional del que no es posible abstraerse pero también de que el posicionamiento individual de España, tanto en cuanto al contenido como en cuanto al calendario de implementación, tendrá efectos importantes sobre la competitividad internacional de las empresas españolas en un mundo globalizado.

Sin ánimo ni capacidad para establecer posicionamientos muy dogmáticos, hay algunas pautas de actuación que creemos que toda reforma debe seguir en este momento:

1. Evitar la anticipación y la ingenuidad: por ejemplo, Irlanda.
2. Mantener la competitividad.
3. Interpretación y aplicación de la norma.

3.1. Evitar la anticipación y la ingenuidad

En la comunicación del gobierno irlandés aceptando el Pilar 2 se puede leer lo siguiente:

«The agreement provides that the minimum effective rate for multinationals with an annual revenue in excess of €750 million is 15%. We have secured

the removal of 'at least' in the text. This will provide the critical certainty for Government and industry and will provide the long-term stability and certainty to business in the context of investment decisions. This 15% rate will apply to 56 Irish multinationals employing approximately 100,000 people, and 1500 foreign owned MNEs based in Ireland employed approximately 400,000 people. Furthermore, the vast majority of businesses in Ireland will be outside the scope of this agreement, and there will be no change to their corporation tax rate. This is important for the domestic economy and the thousands of SMEs that operate here».

Es decir, el gobierno irlandés se compromete a lo mínimo posible. En primer lugar, deja claro que no piensa cambiar en absoluto su 12,5% nominal para todas aquellas empresas que no alcancen el umbral de los 750 millones de euros. En cuanto a las demás, sí parece que se acepta una subida al 15% aunque no está claro si las autoridades irlandesas entienden (seguro que sí) que se trata de un 15% de tributación efectiva, es decir, no basta con subir el tipo nominal al 15%.

De hecho, el gobierno irlandés parece haber exigido garantías de la Comisión sobre cómo se va a trasladar el compromiso a la normativa europea:

«The EU Commission has also provided assurances to me that that the Directive it will shortly propose to transpose the OECD agreement will be faithful to the agreement and not go beyond the international consensus...Importantly also, the agreement will continue to allow our tax system to support innovation and growth including through the use of R&D tax credits».

Traemos el caso irlandés a colación para ejemplificar que los intereses nacionales siguen estando muy presentes y que nuestro gobierno debe también tenerlos en mente a la hora de implementar estas medidas. La UE ya ha anunciado que pretende aprobar una Directiva que armonice la adaptación europea al consenso alcanzado por el marco inclusivo que ha liderado la OCDE; de hecho, la Comisión ha hecho todo un desarrollo programático de sus intenciones en relación con la tributación de los negocios en el siglo XXI¹. España debe, como Irlanda, estar vigilante y tener voz propia en ese proceso legislativo para conseguir que tanto el contenido como los tiempos acordados en la implementación protejan la competitividad de las empresas españolas.

1. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Business Taxation for the 21st.

De la misma manera, la implementación doméstica debe tener en cuenta los intereses de las empresas españolas y evitar ponerlas en una situación de inferioridad relativa en lo que hace a su tratamiento fiscal. Este sentido, la tributación mínima que va a introducir el gobierno en la Ley de Presupuesto para el ejercicio 2021 no deja de ser una anticipación innecesaria y probablemente problemática porque no está claro, en absoluto, que esa tributación mínima esté definida de forma alineada con la que pretende el consenso internacional.

3.2. Mantener la competitividad

En nuestra opinión, la internacionalización de la empresa española sigue siendo un objetivo que se debe mantener como país, como lo es el mantener un tratamiento fiscal que no ahuyente a la inversión extranjera en el interior. Por eso creemos que, dentro de los límites que establece el consenso internacional, la reforma debe orientarse a introducir mecanismos que permitan que la empresa española no pierda pie en relación con sus homólogas internacionales. Es decir, mantenerlas al nivel más competitivo que el consenso internacional permita.

Eso pasa por echar una mirada al derecho comparado de los países de nuestro entorno económico e introducir medidas que garanticen la competitividad de nuestras empresas, es decir, que garanticen un tratamiento no peor que el que sus competidoras obtienen en el extranjero. Una primera exploración permite identificar algunos ámbitos donde se puede actuar:

- Equiparar el nivel de compensabilidad de las bases imponibles negativas a los sistemas más frecuentes en Europa.
- Introducir mecanismos de compensación de pérdidas hacia ejercicios anteriores (loss carry back) que pueden llevar a devoluciones de impuestos, en línea, de hecho, con las recomendaciones de la Comisión Europea.
- Suavizar la norma sobre limitación de gastos utilizando el margen que aún tenemos dentro de lo establecido por la Directiva 2016/1164 y, en particular, ligar la limitación de gastos financieros con el ratio de endeudamiento del grupo en su conjunto, tal y como se recomendaba en la acción BEPS y cómo han hecho otros países europeos.
- Corregir, al menos, la imposición en cascada derivada de la modificación generada por la limitación de la exención introducida en el artículo 21 LIS que, además de ir en contra del principio de capacidad económica, penaliza la creación de grupos en España.

- Impedir que los *holding* en el extranjero de empresas españolas se vean abocados a la imputación de rentas por transparencia fiscal internacional.

3.3. Interpretación y aplicación de la norma

Un último elemento, último pero fundamental, tiene que ver con todo lo que pasa una vez que el legislador concluye su tarea, es decir, la interpretación y aplicación de la norma desde la Administración tributaria. La competitividad de la empresa española y el atractivo de España como territorio de inversión están estrechamente ligados con la seguridad jurídica que puede esperar un operador en la interpretación y aplicación de la norma.

En este sentido, cabe hacer una llamada a la Administración, en concreto a la AEAT, para que, de una vez por todas, profundice con decisión en una relación cooperativa con el contribuyente, en particular con los grandes contribuyentes, casi siempre multinacionales extranjeras y españolas, que permita una supervisión contemporánea y una tributación ajustada en tiempo real y no sorpresas *a posteriori* que dinamitan la seguridad jurídica y generan repercusiones negativas para la economía española.

Cabe hacer una llamada parecida en el ámbito de la interpretación para que el órgano encargado de la misma, la Dirección general de Tributos, sea dotado con los recursos necesarios para generar confianza en el sistema. Es necesario que la interpretación normativa llegue a los operadores en tiempo y forma, cuando necesitan tomar la decisión y se mantenga estable a lo largo del tiempo y eso no es compatible con consultas eternas, cambios de criterio o, incluso, en la práctica, inatención desde la AEAT de criterios expresados por la DGT.

Pero también hay, probablemente, medidas normativas que harían más fácil la labor de los centros administrativos o eliminarían obstáculos a su eficiencia práctica. En ese sentido, creemos que sería muy útil explorar mecanismos que permitan una interpretación positiva de las consultas ante el silencio administrativo, mecanismos que permitan a la AEAT dar garantía de la validez final de los criterios trasladados en el seno de la relación cooperativa o mecanismos que faciliten la vía de acuerdos en el seno de la inspección o de conciliaciones en el ámbito de revisión administrativa o en el contencioso-administrativo, donde existe la posibilidad de conciliación pero bajo condiciones que la convierten en una vía muerta.

En fin, la competitividad internacional de la empresa española es un elemento importante de una economía como la nuestra. Es perfectamente compatible

secundar el esfuerzo internacional por una mayor transparencia y una tributación justa y efectiva allí donde se genera el valor con una política que no menoscabe las oportunidades de la empresa española ni perjudique las opciones de España como destino de inversión. Ese equilibrio es posible y es, creemos, al que debe aspirar toda reforma en este ámbito.

El grupo fiscal como identificador más próximo a la renta real¹

ENRIQUE ORTEGA CARBALLO

Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)

Socio de Gómez-Acebo & Pombo (GA_P)

INTRODUCCIÓN

Aunque no por su importancia recaudatoria, el Impuesto sobre Sociedades es una de las figuras principales en el sistema tributario, ya que, además de permitir el control de rentas en la fuente, ejerce una influencia sobre las decisiones económicas, por lo que también es un instrumento de la política económica de un país.

El punto de partida en la instrumentación del Impuesto sería invocar su neutralidad, mediante el gravamen de la renta generada independientemente de la actividad desarrollada y la tipología del contribuyente. Sin embargo, de forma inmediata surge, como ya se ha indicado, su utilidad como herramienta de política económica ante la necesidad de atender ciertos aspectos motivados por razones macroeconómicas, pero con el fin de incentivar o desincentivar determinadas actividades de la economía. Por ejemplo, la actual Ley del Impuesto incluye, entre otros, los incentivos a la I+D a través de una deducción y a la generación de rendimientos de ciertos intangibles mediante una reducción de los ingresos obtenidos por su cesión, o el fomento de la financiación propia y la disminución del endeudamiento ajeno (a través de la limitación de la deducibilidad de los gastos o la incentivación de la reserva de capitalización); es decir, se incorporan en la liquidación del Impuesto medidas que coadyuvan al fomento de determinadas actividades que coinciden con la política económica trazada por nuestras autoridades.

1. En el presente trabajo ha colaborado Ángela Atienza Pérez, abogada en el Área Fiscal de GA_P.

Junto con estas medidas, que calificamos de «fomento» de ciertas actividades, surgen las de carácter «técnico», como la exención de los dividendos, que pretenden evitar la doble tributación, aunque en ocasiones puedan existir «tintes» que permitan avistar algún tipo de mixtura.

El presente trabajo, en aras de realizar una aportación, si llega así a calificarse, a la posible reforma del Impuesto, no pretende innovar sobre algo sino aportar razonamientos que permitan el sustento neutral de uno de los contribuyentes del Impuesto, el grupo fiscal.

1. EL GRUPO FISCAL COMO CONTRIBUYENTE

En efecto, el grupo fiscal no es más que un conjunto de contribuyentes que, una vez cumplidos una serie de requisitos, tributan como sujeto único. Posiblemente su referente es el grupo de sociedades regulado por la normativa mercantil y contable, donde se aprecia que, cuando dos o más sociedades están bajo el control de una sociedad dominante, la información económica que emite cada sociedad, individualmente considerada, adolece de la visión de grupo y, por ello, las cuentas consolidadas son las que reflejan la realidad económica de ese conjunto, como si se tratara de un único sujeto, en este caso, contable.

La evolución de este contribuyente en sede del Impuesto sobre Sociedades parte del Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades, que incorporó, por primera vez, un régimen de consolidación fiscal que, de acuerdo con la Exposición de Motivos, *«se propone como una primera etapa de un proceso en el que se irán introduciendo las modificaciones que la experiencia aconseje»*. Posteriormente se desarrolló en los artículos 78 y siguientes de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, y en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en sus artículos 64 y siguientes, hasta finalmente incorporarse con su regulación actual en la vigente ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Atendiendo a la forma en la que se ha incorporado al ordenamiento, el grupo de sociedades se configura como una fusión, *preiure*, ya que subsiste la personalidad jurídica de cada sociedad que lo integra, si bien la tributación de la renta que genera el grupo es como si, temporalmente, ya se hubiera fusionado.

El propio Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre las escasas diferencias entre una fusión y el régimen de consolidación fiscal considerando que en el régimen de consolidación no se produce la extinción de la personalidad jurídica de

las sociedades, a pesar de que en ambas situaciones quedan sometidas a un único poder de decisión².

Es cierto que, de haberse constituido jurídicamente como una fusión, el resultado contable sería único, mientras que, bajo la óptica del grupo, sería el resultado consolidado. La singularidad en los grupos consiste en que las sociedades que lo configuran mantienen su contabilidad individual para que la sociedad dominante, a través de la técnica contable de la consolidación, consiga el mismo balance y resultado que hubiera recogido si ese conjunto de sociedades ya estuviera fusionado. Esto implica que la sociedad, individualmente considerada, es un sujeto distinto al que representa el grupo, quien, a su vez, informaría de una realidad diferente, la del grupo, lo que puede dar lugar a que la calificación de las operaciones y el empleo de criterio de valoración puedan ser distintos al referirse a realidades informativas diferentes.

En cualquier caso, el grupo parte de una misma situación de hecho y de derecho: las decisiones de toda la actividad económica desarrollada por el grupo son tomadas por la sociedad dominante. Este aspecto económico y jurídico desvela el soporte que permite evidenciar la realidad de la renta generada, la del grupo, independientemente de las sociedades que lo integran; a continuación, se desarrollan determinados aspectos de esta realidad.

1.1. Renta individual que se difiere en el seno del grupo fiscal

Cuando entre dos sociedades de un grupo se realiza una transacción, en la medida en la que tributen en régimen de consolidación fiscal, se despliegan los efectos de la normativa contable aplicable a las cuentas consolidadas, de tal forma que la transacción es inexistente en el momento temporal en que se realiza, de igual manera que si fuera una entidad única que internamente realiza este tipo de operaciones; la consecuencia es temporal, por lo que el cómputo de la renta intragrupo se convierte en renta desde la óptica del grupo, cuando el bien o servicio se transmite a un tercero.

1.2. Operaciones inexistentes en un grupo fiscal

Las operaciones recíprocas de crédito-débito o ingreso-gasto, por su propia naturaleza son eliminadas en el grupo contable cuando este emite información; es

2. Sentencias del Tribunal Supremo números 678/1985 y 9384/1992.

decir, se trata de operaciones internas sin trascendencia en el grupo, pues la reciprocidad exige su eliminación. Es por ello por lo que, por ejemplo, el endeudamiento intragrupo (sociedad prestamista y prestataria forman parte del grupo) no existirá en sede del grupo fiscal y, por tanto, huelga la limitación de los gastos financieros que, al corresponderse con ingresos en sede de la sociedad prestamista, también se «eliminan» (como ingresos y gastos recíprocos), tal y como hace la ley vigente. Este aspecto no debería calificarse como ventaja alguna del grupo fiscal frente a la sociedad, considerados ambos como contribuyentes, sino que es fruto del ya concepto al que atienden: la fusión *preiure* que manifiesta una entidad única que distribuye la financiación ente las distintas áreas de la empresa.

1.3. Renta individual inexistente en un grupo fiscal

Si el grupo genera un resultado, es cierto que será fruto de la obtención de renta por el conjunto de entidades que lo forman, que se entenderá realizado cuando se destine a terceros ajenos al citado grupo. Dado que subsiste la personalidad jurídica cabe que, intragrupo, la renta que generó una sociedad y que computó el grupo, se traspase a otra sociedad también del grupo; generalmente a la sociedad dominante. Este aspecto, bajo la visión de grupo como entidad única, no genera renta alguna; ya se generó, por lo que se elimina definitivamente la transacción de traspaso interno, manifestando una mera reclasificación de los fondos propios del grupo, al no generar renta nueva y, por tanto, no hay transacción en el seno del grupo. Mas explícitamente, el reparto interno de resultados desde una sociedad a su matriz, operación intragrupo, ya tributó en el contribuyente grupo, y su posible traslación interna no manifiesta renta alguna³.

Existen operaciones más complejas, como son las ventas internas de participaciones en sociedades del grupo, en las que se manifiestan efectos similares, de forma que se ha reconocido que lo que se genera es una suerte de traslado de fondos propios intrasocietario en el grupo, que tampoco deberían poner de manifiesto renta alguna, a pesar de ciertas interpretaciones doctrinales publicadas en la

3. Este no es el criterio actual recogido por la doctrina en interpretación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades actual, en relación con el reparto de dividendos. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), V1154-21.

actualidad como pueden ser los negocios con acciones de la sociedad dominante y las variaciones de participación en una dependiente, por ejemplo⁴.

1.4. Parámetros tributarios que computan desde la perspectiva del grupo

Siendo el grupo un único contribuyente, la neutralidad en el grupo implicaría que su tributación efectiva refleje la realidad del conjunto de entidades como si de una sola se tratase. Como si nos encontráramos ante un conjunto de sociedades fusionadas, que integran sus activos y pasivos y cuyas actividades desarrolladas por cada sociedad en realidad se entienden realizadas por la misma unidad. Esta es la situación que parece que regula la Ley actual y que la DGT ha venido a consolidar con sus criterios.

2. POSICIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA RESPETO A LOS GRUPOS DE SOCIEDADES Y REFLEJO EN OTROS PAÍSES COMUNITARIOS

En el contexto de la neutralidad del grupo como contribuyente, podría surgir la duda sobre la existencia de incentivos discriminatorios entre grupos y no grupos. Es decir, cabría cuestionarse si debe o no buscar el régimen de consolidación fiscal una simetría con respecto al general, de tal forma que, si en el régimen de consolidación fiscal existe una determinada «ventaja», dicho incentivo debe estar reproducido en el general, con el objeto de evitar que el régimen especial pueda resultar, en su conjunto, una ventaja fiscal discriminatoria respecto de aquellas entidades que tributan individualmente. Todas estas cuestiones han surgido principalmente tras el análisis de determinados pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Este tribunal ha valorado en ciertas operaciones al régimen de consolidación fiscal, analizando si constituye un régimen discriminatorio tanto respecto del régimen general como en comparación con las entidades que pueden verse afectadas, residentes o no residentes.

4. Mientras que una venta de acciones propias es tratada fiscalmente en el grupo como si no generase renta alguna (DGT V0448-16), una venta de participaciones intragrupo no, analizándose la aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto (DGT V2409-18).

A título de ejemplo, el TJUE en sentencia de 22 de febrero de 2018⁵ (caso X BV y N BV), tomando como análisis la normativa holandesa pone de manifiesto que no debe ser admisible la existencia de asimetrías en el régimen de consolidación fiscal en relación con el régimen general. Concretamente, se pronuncia sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las diferencias que resultan de la aplicación del régimen especial de consolidación frente al régimen general con respecto a dos cuestiones: i) la aplicación de cláusulas antiabuso especiales que se proyectan sobre la deducibilidad de intereses vinculados con operaciones de financiación y adquisición intragrupo de participaciones representativas de fondos propios de entidades; y ii) la no deducibilidad de pérdidas cambiarias sobre el valor de participaciones de entidades europeas.

El debate del TJUE se centra en determinar si el tratamiento bajo el régimen de consolidación fiscal puede poner de manifiesto una «ventaja» compatible con el Derecho de la Unión Europea, teniendo en cuenta la posibilidad de trato discriminatorio respecto del régimen individual de tributación.

A través de este pronunciamiento, el TJUE considera lo siguiente:

«Sin embargo, no puede deducirse de la sentencia de 25 de febrero de 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), que cualquier diferencia de trato entre sociedades pertenecientes a un grupo fiscal consolidado, por una parte, y sociedades no pertenecientes a dicho grupo, por otra parte, sea compatible con el artículo 49 TFUE».

Es decir, considera que, con carácter general, el régimen de consolidación fiscal resulta compatible con el Derecho de la Unión, lo que no impide aplicar el denominado «enfoque por elementos», analizando si determinadas normas fiscales, cuya aplicación solo se permite en los casos de consolidación fiscal, supondrían una restricción injustificada de las libertades de circulación en el mercado interior. Es el llamado «test de proporcionalidad».

Sin embargo, la sentencia del TJUE declara la incompatibilidad con el Derecho de la Unión el trato fiscal diferenciado que resulta de la medida restrictiva de la deducibilidad de intereses en el marco del régimen general respecto del tratamiento que resulta en relación con las mismas operaciones en el marco del régimen de consolidación fiscal⁶, al considerarlo discriminatorio.

5. Asuntos acumulados C-398/16 y C-399/16.

6. En concreto, el criterio que asienta el TJUE es el siguiente: *1) Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado*

Más allá, incluso, de la declaración de incompatibilidad de la discriminación con el Derecho de la Unión, una de las principales implicaciones derivadas de este pronunciamiento del TJUE pasaría por incrementar la complejidad (y reducir el atractivo) del régimen de consolidación fiscal⁷, al romper con la neutralidad del grupo por no considerarlo en su conjunto.

En el mismo sentido, es posible destacar el caso francés. En Francia se regulaba de forma similar una limitación en la exención aplicable a dividendos y plusvalías, pero solo en aquellos casos en los que las entidades no formaban parte del grupo fiscal. Es decir, el reparto de dividendos entre sociedades del mismo grupo fiscal no conllevaba tributación alguna, limitándose, sin embargo, el reparto en tributación individual fuera del grupo fiscal. El caso fue analizado por el TJUE en la sentencia de 2 de septiembre de 2015⁸ (caso *Groupe Steria*), en la que se planteaba, también, una desigualdad entre el régimen individual y el régimen de consolidación fiscal:

«La demandante señaló en este sentido la desigualdad de trato entre los dividendos percibidos por una sociedad matriz de un grupo en consolidación fiscal, dependiendo de si los dividendos provienen de sociedades que sean ellas mismas miembros de ese grupo fiscal, lo que implica que estén establecidas en Francia, o que provengan de filiales establecidas en otros Estados miembros. En efecto, los dividendos quedan totalmente exentos del impuesto sobre sociedades únicamente en la primera situación, debido a la neutralización,

miembro no está autorizada a deducir los intereses de un préstamo contraído con una sociedad vinculada a fin de financiar una aportación de capital a una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que si la filial estuviera establecida en el mismo Estado miembro, la sociedad matriz podría disfrutar de dicha deducción formando con ella una unidad de tributación conjunta.

2) Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir de sus beneficios las minusvalías derivadas de las variaciones en el tipo de cambio relativas a los importes de sus participaciones en una filial establecida en otro Estado miembro, cuando esa misma normativa no somete al impuesto, de manera simétrica, las plusvalías derivadas de dichas variaciones.

7. CALDERÓN, J. M. (2018), «El TJUE revisita el régimen de consolidación fiscal de Países Bajos en relación con la deducibilidad de intereses por préstamos intragrupo y de las pérdidas cambiarias por transmisión de participaciones». Asociación Española de Asesores Fiscales. Sección de fiscalidad internacional y precios de transferencia, marzo, p. 12.

8. Asunto C-386/14.

en aplicación del artículo 223 B del CGI, de la integración –dentro del beneficio de la sociedad matriz– de la parte proporcional de gastos y cargas».

Ante tal situación de desigualdad, el TJUE consideraba lo siguiente:

«Ahora bien, una diferencia de trato como la controvertida en el litigio principal no puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. En efecto, esa diferencia de trato versa únicamente sobre los dividendos recibidos, percibidos por sociedades matrices residentes, de modo que afecta a la soberanía fiscal de un único Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, apartados 39 y 40).

(...) En efecto, aunque como sostiene el Gobierno francés, la neutralización de la integración de la parte proporcional de gastos y cargas resulta de la asimilación del grupo constituido por la sociedad matriz y sus filiales a una única empresa con diversos establecimientos, esa neutralización no crea ninguna desventaja fiscal a la sociedad matriz cabecera del grupo fiscal consolidado sino que, por el contrario, como resulta de los apartados 17 a 19 de la presente sentencia, le confiere la ventaja fiscal controvertida en el litigio principal. (...) Del conjunto de consideraciones que preceden resulta que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro relativa a un régimen de consolidación fiscal en virtud de la cual una sociedad matriz que lo integra disfruta de la neutralización de la integración de una parte proporcional de gastos y cargas fijados de forma uniforme en el 5% del importe neto de los dividendos percibidos por ella de las sociedades residentes que forman parte de la consolidación, mientras que dicha neutralización le es denegada, en virtud de dicha normativa, respecto a los dividendos que le son distribuidos por sus filiales situadas en otro Estado miembro que, si hubiesen sido residentes, habrían tenido derecho objetivamente a que se les aplicara, opcionalmente, el régimen de consolidación.»

Es decir, el TJUE considera que las diferencias de trato no pueden ser admitidas a la luz del derecho de la Unión, habiéndose modificado posteriormente la normativa francesa para incluir una limitación a la exención, aunque menor a la aplicable fuera del grupo fiscal (1% frente al 5%).

Con las interpretaciones del TJUE indicadas, podrían observarse ciertos aspectos que pueden resultar contrarios al principio de no discriminación y que generan «ventajas» que no son incorporadas en el régimen general.

Dicha conclusión nos podría llevar, incluso, a dudar de si la compensación intraperiódica de rentas generadas por distintas sociedades del grupo, que, en todo caso, se encuentra prohibida en el régimen general (especialmente desde que el legislador prohibió la compensación de pérdidas de filiales mediante la supresión del régimen de los deterioros de participaciones), es una ventaja del régimen de consolidación fiscal. No obstante, desde nuestro punto de vista, y con la debida cautela, entendemos que el régimen de consolidación fiscal, al emplear un sujeto integrado y, por tanto, distinto al individual, valora ciertas operaciones bajo la óptica del sujeto que las realiza.

En el caso suscitado de incorporar las pérdidas de la filial a la base imponible consolidada, bajo el planteamiento del grupo que se sobrepone al conjunto de sujetos individuales que lo componen, no parece que sea una ventaja respecto al régimen individual; hablamos de sujetos cuya morfología es distinta. En efecto, en el régimen de consolidación fiscal, aun subsistiendo la personalidad jurídica de la sociedad, el legislador lo identifica como una fusión *preiure*, por lo que, desde esta perspectiva, no se da la potencial ventaja, ya que no pueden ser objeto de comparación dos sujetos no equivalentes⁹.

3. CONCLUSIÓN

Sobre la base de lo expuesto, entendiendo que son sujetos no comparables el grupo y la sociedad individual, creemos que, ante la existencia de un grupo de sociedades, la aproximación más cercana a la renta que genera en el seno de dicho grupo es la renta que surge de la consolidación de la generada por las sociedades que lo forman. Ello nos permite situar la evolución lógica de este sistema de tributación en que, cuando se den las circunstancias exigidas por el legislador para configurar el grupo fiscal, la opción que debería, en su caso, tomar el grupo debería ser la de renunciar a esta configuración.

9. De la misma forma que no se puede comparar el efecto fiscal de una sociedad y un conjunto de ellas fusionadas.

III.

La fiscalidad medioambiental en España;
sugerencias para una reforma eficiente
que no afecte a la recuperación económica

La renovación de la fiscalidad medioambiental: hacia una coordinación eficiente

BEGOÑA GARCÍA-ROZADO

Directora Global de Fiscalidad

Iberdrola

La energía es un motor imprescindible en el funcionamiento de cualquier economía mundial, cualquiera que sea el momento histórico en el que nos encontremos. Sin energía no es posible concebir el progreso ni el adecuado bienestar, por muy digitalizado y tecnológico que sea el mundo en el que vivamos.

Por ello, es necesario que cualquier país, preferentemente de forma coordinada con el resto de los países, tenga claros los objetivos de su política económica en materia energética. Las economías mundiales son conscientes de ello, y los objetivos medioambientales se han convertido en una parte central de las acciones legislativas y de gobierno de los Estados y de las Organizaciones internacionales y, por ello, las políticas fiscales no pueden ignorar su vertiente medioambiental.

En este sentido, la fiscalidad debe utilizarse como uno de los mecanismos impulsores del cambio y de ayuda a la consecución de dichos objetivos medioambientales, siendo el más urgente el de la descarbonización. Es imprescindible que la fiscalidad coadyuve a la consecución de estos objetivos garantizando que la sociedad adapta su comportamiento a las nuevas necesidades sostenibles. Asimismo, se hace imprescindible reducir el número de interlocutores o, al menos, garantizar que todos los entes con potestades tributarias van en la misma dirección.

Es ampliamente reconocido que, hasta ahora, la normativa tributaria no ha asumido ese papel de protectora de los objetivos medioambientales y de impulsora de los cambios necesarios para alcanzarlos o, al menos, no lo ha hecho de la manera adecuada y en toda su amplitud, centrándose muchas veces en el aspecto

meramente recaudatorio. Uno de los elementos adicionales ha sido la descoordinación entre Estado, CC. AA. y entes locales a la hora de establecer la tributación medioambiental, que se ha dirigido más hacia objetivos meramente recaudatorios.

Por ello resulta imprescindible abordar una reforma del sistema fiscal integral que tenga en cuenta, en todo su conjunto, esos objetivos medioambientales y que garantice a futuro su cumplimiento coordinado.

En el ámbito del Derecho español, esa reforma debe tener en cuenta:

- las líneas marcadas por la Unión Europea (UE) con el Pacto Verde Europeo (EU Green Deal) y con su materialización,
- el Plan Nacional de Energía y Clima
- la reciente Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética.

Adicionalmente, la reforma no puede eludir que los cambios requieren de inversiones significativas y de mecanismos para que la consecución de los objetivos fiscales se realice mediante una transición justa que tenga en cuenta a los ciudadanos y partes más vulnerables, por lo que resulta deseable incentivar estos cambios.

1. LA DIRECTIVA 2003/96/CE Y SU PROYECTO DE REFORMA

El proyecto de reforma de la Directiva 2003/96/CE tiene una de sus razones de ser en el Pacto Verde Europeo y está guiado por la necesidad de adaptar la tributación de la energía a los objetivos medioambientales, lo que se concreta básicamente en (i) penalizar los combustibles fósiles; (ii) en fomentar las energías (y fuentes de las mismas) renovables y libres de emisiones y (iii) en promover el consumo eficiente.

Este proyecto establece una serie de medidas que entendemos sumamente relevantes de cara a su proyección al Derecho interno español:

- Aunque el proyecto de reforma de la Directiva establece niveles mínimos de tributación para los diferentes productos energéticos y usos, se indica expresamente que, en la aplicación práctica de los tipos impositivos, debe tenerse en cuenta la *proporción* establecida en esos niveles mínimos para cada producto y uso.
- A ese mismo respecto, el proyecto de reforma de la Directiva establece la necesidad de *privilegiar la electricidad*.
- Con carácter general, la electricidad y productos energéticos utilizados para la producción de electricidad estarán exentos de tributación. No obstante, se podrá introducir un gravamen sobre los productos energéticos utilizados

para la producción de electricidad por razones medioambientales (esta previsión ya se encuentra en la Directiva 2003/96/CE).

- Permite la aplicación de exenciones o reducciones para la electricidad de fuentes renovables (entre otras, de origen solar, eólico o hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas), así como por cogeneración de alta eficiencia (esta previsión ya está recogida en la Directiva 2003/96/CE).
- El proyecto de reforma de Directiva permite la aplicación de reducciones en productos energéticos para calefacción y electricidad para hogares y organizaciones caritativas, que partirá de un tipo del 0% e irá incrementándose hasta el nivel mínimo durante un periodo de 10 años (en la Directiva 2003/96/CE se prevé la aplicación de exenciones). El proyecto permite, además, la aplicación de exenciones para hogares vulnerables.
- Se permite la aplicación de reducciones para la electricidad utilizada en carga de vehículos eléctricos, equiparándola a la electricidad para calefacción.
- Por el contrario, se establece una fiscalidad superior a la actual en el caso de combustibles fósiles convencionales y, asimismo, se propone la supresión del tratamiento diferencial entre el uso comercial y no comercial de combustibles para la calefacción y electricidad y del gasóleo profesional.

2. PRINCIPIOS RECTORES DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICA

Parece, por tanto, como se acaba de ver, que en el ámbito europeo la fiscalidad energética se orienta, de forma coordinada, hacia objetivos de descarbonización y de reducción de emisiones contaminantes.

En el ámbito energético, la reforma fiscal debe desplegarse tanto *sobre la generación como sobre el consumo de energía*.

- En el ámbito de la producción, cualquier actuación debe tener en cuenta los objetivos generales de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la producción de energía procedente de fuentes renovables.
- Respecto al consumo, resulta crucial la sustitución de fuentes de energía productoras de emisiones, fundamentalmente por otras de origen renovable, así como el consumo responsable y eficiente de las mismas.

Para ello, los principios rectores marcados por el proyecto de reforma de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE), resultan de enorme relevancia, no solo

porque las normas de la Directiva resultante de dicha reforma sean de obligado cumplimiento en España, sino porque esa reforma se realiza sobre la base de los principios y objetivos medioambientales enunciado.

De todo lo anterior, pueden extraerse unos principios rectores que deben constituir el pilar de cualquier reforma de la fiscalidad medioambiental, principios que deben servir en el plano del sistema tributario general y en el de cada uno de los tributos en particular.

- *Medidas coordinadas*: las medidas que se introduzcan deben ser consistentes entre ellas, dando lugar a una homogeneización de los objetivos dentro del sistema tributario y marcando una línea de actuación clara para la consecución de los mismos, evitando contradicciones en el propio sistema tributario, ya sea a un determinado nivel (por ejemplo, a nivel tributario estatal) o entre los distintos niveles (es decir, entre los niveles supraestatal, estatal, autonómico y local), así como las distorsiones que esas contradicciones provocan.

- *Afectación a productores y consumidores*: las medidas deben trasladar la necesidad de los cambios a llevar a cabo a todos los sujetos responsables del mismo, es decir, tanto a productores como a consumidores. Y ello no solo como reflejo del principio de «quien contamina paga», sino también como materialización de los objetivos de sustitución de fuentes de energías nocivas por otras renovables, tanto en la producción como en el consumo, y en la incentivación del consumo responsable y eficiente de la energía y de sus fuentes de producción.

A este respecto, la distribución de la responsabilidad entre productor y consumidor resulta crucial.

- *Objetivo medioambiental, quien contamina paga y objetivo de descarbonización*: la fiscalidad medioambiental debe abandonar su aspecto meramente recaudatorio y configurarse, tanto en su conjunto como en la estructura de cada tributo, hacia un objetivo medioambiental.

Lo anterior debe materializarse en (i) penalizar las conductas que incrementen el uso de energías contaminantes y (ii) la introducción de beneficios fiscales que incentiven comportamientos medioambientalmente responsables y en el destino de la recaudación a la promoción de aquellas actividades que se consideren favorables desde un punto de vista medioambiental, así como a la mitigación y restauración de los daños ocasionados por las actuaciones negativas gravadas (incluyendo los consiguientes controles sobre ese destino efectivo).

- *Eliminación de la doble imposición y sencillez*: la reforma que se haga debe evitar la doble imposición como consecuencia del gravamen por distintos tributos de cada una las distintas etapas de la cadena de valor de los productos energéticos; es decir, debe evitarse la doble imposición y el gravamen por múltiples tributos de la producción de energía, por un lado, y en el consumo de energía, por otro.

Y ello no solamente por razones de capacidad económica y de favorecer la transición justa, sino también para posibilitar la coherencia del conjunto del sistema y la consiguiente consecución de los objetivos marcados, ya que la introducción de múltiples tributos origina distorsiones.

Es más, debe tenerse en cuenta que, entre los objetivos de la Directiva 2003/96/CE, y de su reforma en proyecto, está el evitar la doble imposición en la generación y el consumo de electricidad, salvo que la misma pueda justificarse por razones medioambientales.

- *Acorde con el derecho comunitario*: la reforma que se introduzca debería ser acorde con los principios marcados en la reforma de la Directiva 2003/96/CE. Ello incluye el mandato de que la electricidad esté entre los productos con una menor tributación (que, en todo caso, respete la proporción entre los niveles mínimos establecidos para los distintos productos y usos).

Por ello, debe evitarse que ese mandato sea circundado y quede sin efecto bien mediante la imposición de impuestos al consumo distintos de los impuestos especiales o bien mediante la imposición de impuestos en fases de la cadena de valor de la electricidad distintas del consumo (por ejemplo, en la producción) que, *de facto*, eleven la presión fiscal sobre el consumo de la electricidad.

3. PROPUESTA DE MEDIDAS DE REFORMA

Sobre la base de los principios, una reforma de la fiscalidad medioambiental en el ámbito de la producción y el consumo de energía eléctrica debería incluir, entre otras, las siguientes medidas:

3.1. Sector hidrocarburos

La propuesta de reforma de la Directiva 2003/93/CE asume que la tributación actual de los hidrocarburos no promueve suficientemente la reducción de la utilización de combustibles fósiles, generadores de emisiones y fuentes de energía y

productos energéticos no renovables (es más, podría decirse que la favorece). Del mismo modo, tampoco incentiva el uso de fuentes de energía o productos energéticos renovables o verdes, ni la inversión en los mismos.

Por ello, se propone (i) un incremento de los tipos impositivos aplicables a los hidrocarburos; (ii) una reducción de los incentivos fiscales actualmente existentes sobre los mismos, dejando a salvo (o no «castigando» tanto) aquellos que puedan considerarse sostenibles (hidrógeno renovable, biocombustibles avanzados o combustibles sintéticos, por ejemplo) y (iii) eliminación de exenciones al uso de combustibles fósiles.

Y entendemos que, con carácter general, esta es la línea que debe seguirse en cualquier reforma que pretenda realizarse en España.

No obstante, existen una serie de aspectos concretos que merecen ser destacados y que deben ser tenidos en cuenta en cualquier reforma tributaria que se realice dentro del ámbito interno español:

- La propuesta de reforma contempla la inclusión del hidrógeno dentro de la Directiva. Este es un aspecto relevante porque, hasta ahora, ese producto no se encuentra incluido dentro del ámbito del IEH (tal y como ha reconocido la Dirección General de Tributos al considerar que, estrictamente, no tiene el carácter de hidrocarburo, pues no cuenta con carbono en su composición). No obstante, la reforma apuesta (i) por diferenciar claramente el hidrógeno renovable del que no lo es y (ii) por favorecer al primero con una tributación reducida, equiparable, en la práctica, a la de la electricidad. Estas líneas deben mantenerse en el ámbito del Derecho interno español, a la vez que debería evitarse la tributación del hidrógeno en otras fases de su cadena de valor distintas del consumo (es decir, debería excluirse la aplicación de cualquier tipo de tributación sobre su producción).
- La propuesta de reforma no solamente apuesta decididamente por un incremento de la tributación de los hidrocarburos utilizados como combustibles en el transporte, sino que, además, opta por eliminar la distinción entre su utilización empresarial/profesional o no. Ello debe conducir a la eliminación de exenciones o reducciones del diésel/gasóleo «profesional». Tema absolutamente controvertido, pero que no por ello debe eludirse. Sin duda, el deseo de la propuesta es favorecer la electricidad y el hidrógeno como combustibles para el transporte y ello debe reflejarse en cualquier reforma que pretenda implementarse en España.
- La propuesta de reforma promueve una mayor tributación de los hidrocarburos (gas, diésel/gasóleo o carbón) utilizados en los hogares (con la intención

de fomentar una transición a la electricidad en ese ámbito) y la eliminación de cualquier exención por el uso de combustibles fósiles.

En todo caso, en relación con el consumo energético en el ámbito doméstico, la propuesta de reforma es consciente de que la transición pretendida tendrá una serie de costes sociales y por ello aboga por que la consecución de los objetivos medioambientales y fiscales se realice mediante una transición justa que tenga en cuenta a los ciudadanos y a las partes más vulnerables.

Por eso, a la vez que contempla el incremento de tributación referido, permite reducciones y exenciones transitorias para los hogares y, especialmente, los más vulnerables. Entendemos que ese aspecto no debería ser obviado por cualquier reforma que se realice en España y que afecte al ámbito doméstico.

3.2. Energía eléctrica

3.2.1. Generación de energía eléctrica

La generación de energía eléctrica está gravada en España por múltiples figuras impositivas, tanto a nivel estatal como autonómico y local. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012), es un tributo que grava la generación de electricidad con carácter general, sin distinguir el origen de la misma, lo que, unido a la falta de afectación de su recaudación a fines específicos, excluye su carácter medioambiental.

3.2.1.1. Energía eléctrica de fuente hidráulica

Por su parte, la energía eléctrica de fuente hidráulica está gravada, adicionalmente, por el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (CH), introducido por la Ley 15/2012, y regulado en el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, debiendo subrayarse que la estructura de ambos tributos cuenta con numerosas similitudes. Este canon ha sido anulado recientemente por la forma, pero no por el fondo.

En este caso, existen también una serie de tributos autonómicos que gravan la producción de energía eléctrica de fuente hidráulica.

Ello tiene las siguientes consecuencias:

- Existencia de múltiple imposición sobre la generación de energía eléctrica de fuente hidráulica, tanto a nivel estatal como a nivel autonómico.

- Desigualdad de la imposición de la generación hidráulica en los distintos territorios del Estado español.
- Generación de distorsiones en el mercado español de la energía y repercusión de las consecuencias de la tributación autonómica sobre consumidores de otros territorios.
- Sometimiento de la producción de energía eléctrica mediante una fuente renovable, como es la hidráulica, a un gravamen superior al que se someten fuentes de producción menos respetuosas medioambientalmente.
- Colisión, aunque sea de manera indirecta, con los objetivos de la Directiva 2003/96/CE y de la reforma proyectada de la misma, que pretende evitar la doble imposición entre la generación de electricidad y el consumo de la misma (salvo por motivos medioambientales que, en este caso, no concurrirían).
- La aplicación de los tributos autonómicos sobre aprovechamientos hidráulicos situados en cuencas hidrográficas intercomunitarias plantea cuestiones sobre su constitucionalidad (149.1.22 de la CE).

Lo expuesto podría evitarse mediante las siguientes alternativas:

- La eliminación de la tributación sobre una fuente de tributación de origen renovable, como es la hidráulica, es la alternativa que realmente se adecuaría de mejor manera a una fiscalidad que deba considerarse realmente medioambiental por los motivos expuestos más arriba.
- No obstante, de considerarse que la utilización de la fuente de producción hidráulica genera una serie de impactos medioambientales nocivos que merecen su gravamen (a pesar del carácter renovable de esta fuente), al determinar la imposición deberían tenerse en cuenta los siguientes aspectos:
 - La aplicación del IVPEE a esta fuente de generación renovable resulta cuestionable, como ya se ha comentado más arriba.
 - Necesidad de evitar la doble imposición a nivel estatal entre el IVPEE y el CH.
 - Necesidad de evitar la doble imposición con tributos de índole autonómica, utilizando, para ello, los mecanismos previstos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).
 - Considerando la necesidad de la eliminación general del IVPEE, configuración del CH (o de la figura que le sustituya) como un tributo verdaderamente medioambiental.

3.2.1.2. Energía eléctrica de fuente eólica

De la misma manera que ocurre con la generación hidráulica, la generación de energía eléctrica de fuente eólica está gravada, adicionalmente al IVPEE, por múltiples figuras autonómicas.

Tratándose la generación eléctrica de fuente eólica de uno de los ejemplos paradigmáticos de generación medioambientalmente responsable (sobre todo, teniendo en cuenta los objetivos de descarbonización), resulta desconcertante su sometimiento a gravamen.

Con carácter general, porque ninguno de los gravámenes aplicados (estatales o autonómicos) puede considerarse realmente medioambiental, aunando todos los defectos y produciendo todas las consecuencias negativas que hemos venido exponiendo más arriba.

Por su parte, respecto de las figuras autonómicas, que basan la tributación de la producción eólica en un aspecto tan intangible y cuestionable como es el «impacto visual» de los aerogeneradores utilizados para la misma, también debe plantearse su exclusión (añadiendo que la tributación de esta energía bajo impuestos autonómicos genera las mismas distorsiones ya comentadas respecto de la energía hidráulica).

Por lo tanto, resulta claro que una política tributaria medioambiental debería eliminar cualquier tributación sobre la producción de energía eólica.

3.2.1.3. Energía eléctrica de fuente solar

A día de hoy, la generación de energía por esta fuente está gravada, esencialmente, a nivel estatal por el IVPEE. Entendemos que las reflexiones realizadas en relación con la generación eólica (e incluso con la hidráulica) resultan plenamente aplicables a esta fuente de producción para adaptarnos a la propuesta de Directiva que establece la eliminación de la tributación sobre las fuentes de energía renovables.

3.2.1.4. Energía eléctrica de fuente nuclear

A nivel estatal, la generación de energía eléctrica de fuente nuclear está gravada por el IVPEE (en tanto que tributo general) y por los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la

generación de energía nucleoelectrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (IICNGyRR), regulados ambos en la Ley 15/2012.

No podemos olvidar, además, la tasa ENRESA y las tasas y precios públicos por prestación de servicios y realización de actividades del Consejo de Seguridad Nuclear.

Nuevamente, a nivel autonómico resultan de aplicación diversas figuras que gravan la generación eléctrica de origen nuclear, con una supuesta justificación en los perjuicios medioambientales y en el riesgo de esta forma de producción eléctrica.

Es evidente que la generación de energía eléctrica de fuente nuclear genera una importante controversia social, a favor y en contra de la misma, sobre la que no corresponde entrar ahora. Por ello, existen argumentos tanto para excluir totalmente su tributación (similares a los expuestos más arriba en relación con otras fuentes de producción y, principalmente, el tratarse de una fuente de energía libre de emisiones de efecto invernadero), como para su sometimiento a gravamen.

En caso de optarse por la opción de su gravamen, existen una serie de aspectos que, en todo caso, deberían corregirse:

- En general, existe una evidente sobreimposición en la producción de electricidad nuclear, tanto a nivel estatal como autonómico, así como una dispersión normativa (principalmente a nivel estatal) que impiden la efectiva consecución de cualquier tipo de política medioambiental respecto de esta fuente de energía.
- Además, tras varias sentencias que anularon impuestos catalanes que gravaban esta fuente de generación, el gravamen de la producción de esta fuente mediante tributos autonómicos está claramente en cuestión por razones de doble imposición, dada la existencia de los IICNGyRR en el ámbito estatal.

Por lo tanto, de considerarse necesario el gravamen de la producción de energía eléctrica de carácter nuclear, una profunda reforma de la tributación actual resulta evidente (excluyendo, en todo caso, la aplicación del IVPEE), debiendo cuestionarse, además, especialmente el establecimiento de gravámenes propios por parte de las comunidades autónomas.

3.2.2. Consumo de energía eléctrica

En relación con el consumo de energía eléctrica, entendemos que los aspectos a abordar serían los siguientes:

3.2.2.1. Introducción de medidas que fomenten la electrificación de la economía

Como se ha expuesto más arriba, el proyecto de reforma de la Directiva 2003/96/CE establece la necesidad de que la tributación de la electricidad sea lo más reducida posible y que los tipos impositivos que se impongan a la electricidad mantengan la proporcionalidad de los niveles mínimos de imposición previstos en la propia Directiva para cada producto y uso.

Asimismo, sería necesario introducir beneficios fiscales en relación con la electricidad de fuentes renovables, con la electricidad utilizada por hogares (especialmente los considerados vulnerables) y por entidades caritativas y con la electricidad utilizada para recarga con vehículos.

La implantación de dichas medidas en España resultaría aconsejable para dotar al Impuesto sobre la electricidad de un carácter medioambiental, incentivador de la electrificación.

3.2.2.2. Introducción de medidas que eliminen la doble imposición

Actualmente, el consumo de energía eléctrica es gravado, de manera explícita, por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por el IEE, así como por el IVPEE.

Resulta necesario que la tributación de la electricidad sea lo más reducida posible y que los tipos impositivos que se impongan a la electricidad mantengan la proporcionalidad de los niveles mínimos de imposición previstos en la propia Directiva para cada producto y uso, lo que permite concluir en la evidente necesidad de eliminación del IVPEE.

Por último, no podemos dejar de hacer referencia a la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, regulada en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Esta tasa grava a las entidades comercializadoras de electricidad en un importe del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal por la comercialización de electricidad.

Teniendo en cuenta su estructura y aplicación práctica, esta tasa y su aplicación también merecen una revisión y el cuestionamiento de su acomodo a la Directiva y al proyecto de su reforma.

CONCLUSIÓN

Como conclusión, resulta especialmente relevante y necesario llevar a cabo una reforma de toda la fiscalidad medioambiental en España que favorezca el cambio en los comportamientos necesarios, tanto en la generación como en el consumo de energía, para garantizar a futuro la descarbonización de las economías y la reducción de las emisiones contaminantes.

Solo de forma coordinada a través de reformas con marcado carácter medioambiental que garanticen el principio de que «quien contamina paga», se puede pensar en concienciar a la sociedad hacia un objetivo general de eficiencia energética.

Sugerencias por considerar ante una reforma de la fiscalidad ambiental

JULIO CÉSAR GARCÍA

Socio responsable de fiscalidad corporativa y procedimiento tributario
KPMG Abogados

1. PUNTO DE PARTIDA: ¿ESTAMOS COMPARANDO NIVELES DE FISCALIDAD AMBIENTAL O NIVELES DE «PARAFISCALIDAD» AMBIENTAL?

En primer lugar, considero imprescindible una reflexión metodológica que tiene que ver con el mantra tan difundido conforme al cual el nivel impositivo en España en tributos ambientales es muy inferior al de los países de nuestro entorno.

Debemos preguntarnos si, para llegar a esta conclusión, realmente estamos comparando magnitudes homogéneas, puesto que podría ocurrir que los términos de comparación que estemos utilizando no lo sean, en cuyo caso se estaría abordando esta reforma partiendo de una premisa errónea, lo que podría tener gravísimas consecuencias.

Cuando pensamos en fiscalidad ambiental tendemos a pensar que el concepto de tributo utilizado en los diferentes países cuya carga impositiva se compara responde a un concepto homogéneo, pero lo cierto es que la realidad es mucho más compleja, y podría ser que estuviésemos errando el tiro si no reparamos que, sin duda, nuestro nivel de cargas parafiscales asociadas directa o indirectamente a decisiones de política ambiental no parece, en absoluto, menor a la de los países de nuestro entorno.

Sin duda, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) nos demuestra que, en ocasiones, la frontera que separa el concepto de tributo de otras cargas económicas soportadas por empresas y particulares es tan fina que se convierte en inexistente.

Así se reveló en la Sentencia del TJUE de 18 de enero de 2017 (asunto C-189/15, *Fondazione Santa Luzia*), donde el análisis de un sistema de reparto de los costes

generales de financiación del sistema eléctrico italiano motivó que el TJUE tuviese que abordar la reflexión sobre la naturaleza de un sistema de contribuciones satisfechas por empresas y particulares destinadas a alimentar el «Fondo de Compensación del Sector Eléctrico», manifestando el gobierno italiano que «los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico no son de naturaleza fiscal, sino tarifaria, dado que se cubren a través de ciertos componentes de la tarifa eléctrica».

En contra de tal declaración, el TJUE consideró que dichos importes exigidos para la cobertura de costes generales del sistema eléctrico, que no eran calificados como tributos en derecho italiano, y que se exigían para fines de interés general tales como el fomento de las fuentes de energías renovables y de la eficacia energética, la seguridad nuclear y las compensaciones territoriales, los regímenes tarifarios especiales realmente debían considerarse tributos indirectos, puesto que su sustancia era similar a la de un tributo.

A la misma conclusión llegó el TJUE en su más reciente Sentencia de 25 de julio de 2018 (asunto C-103/17, *Messer France*), donde se analizó la naturaleza de la llamada «contribución al servicio público de electricidad» vigente en Francia hasta el año 2009 (los llamados «CSPE») y que representaba un coste satisfecho en la factura eléctrica por los consumidores recaudado por los suministradores de energía eléctrica. Esta contribución también fue calificada como un impuesto indirecto por el TJUE. De hecho, es significativo que estas contribuciones fueran sustituidas en Francia, a partir del ejercicio 2011, por impuestos específicos sobre el consumo de electricidad.

Pues bien, es fácil advertir que los costes de la energía que soportan empresas y consumidores en España desde hace décadas están fuertemente influidos por exacciones parafiscales de todo tipo que quizá no sean consideradas como cargas tributarias con arreglo a nuestras definiciones doctrinales clásicas, pero que, sin embargo, desde la perspectiva del derecho europeo posiblemente reúnan todos los requisitos para ser definidas como medidas fiscales.

Permitásenos poner, como ejemplo, dos medidas de política energética que imponen cargas configuradas como exacciones no fiscales y que motivaron sendas cuestiones prejudiciales ante el TJUE en cuyo debate, con mayor o menor intensidad, se ha sugerido su posible caracterización como medida fiscal:

- La previsión legal de la disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 14/2010 de Financiación de planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 y 2013 (aportación obligatoria para financiar planes de eficiencia cuya finalidad es adoptar medidas relacionadas con la protección

medioambiental, incluida la eficiencia energética y la protección del clima), que dio lugar a la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2019 (asunto *Engie Cartagena*).

- El Real Decreto 968/2014, de 21 de noviembre, por el que se desarrolla la metodología para la fijación de los porcentajes de reparto de las cantidades a financiar relativas al bono social previsto en el artículo 45, apartado 4, de la Ley 24/2013, que ha dado lugar al asunto C-683/19, –pendiente de fallo– donde el Abogado General, en sus conclusiones dice que «67. *Los intervinientes han descrito ante el Tribunal de Justicia la aportación obligatoria como una obligación financiera, impuesta por el Estado a cierto número de sociedades, a las que se exige el pago de una suma de dinero destinado a financiar un determinado servicio que necesita el Estado. 68. En mi opinión, como en la cita de Shakespeare según la cual «lo que llamamos rosa exhalaría el mismo grato perfume aun cuando de otra forma se llamase», dicha descripción es la de una exacción parafiscal».*

Por ello, no es posible compartir una tesis de partida para una reforma ambiental que sea la de que la fiscalidad ambiental en España es inferior a la del resto de países de la Unión Europea si dentro de dicha comparación no se incluyen también todas las exacciones parafiscales que desde hace lustros ya vienen incrementando nuestros costes energéticos.

Junto a los dos ejemplos anteriores podrían citarse muchos otros, desde la financiación de los costes de la moratoria nuclear, pasando por las decisiones de política ambiental eventualmente asociados al déficit de tarifa del sector eléctrico hasta llegar al anunciado Fondo para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico. Y no estamos hablando de un fenómeno vinculado exclusivamente a los costes energéticos, puesto que no debemos olvidarnos de otros costes ambientales que presentan notas de parafiscalidad bajo este enfoque de doctrina europea como, por ejemplo, pudieran ser los costes asociados al funcionamiento de los sistemas integrados de gestión de residuos y embalajes.

Si ignoramos esta realidad, estaríamos realizando una comparativa heterogénea, obviando que quizá estas mayores cargas fiscales ambientales de los países con los que nos queremos comparar puedan tener su explicación, al menos parcial, en una mayor utilización de la fiscalidad ambiental propiamente dicha en otros países, frente a una mayor utilización de la parafiscalidad en el nuestro.

Por ello parecería más ajustado que el marco comparativo a partir del cual se encauzase cualquier reflexión tuviera en cuenta tanto las exacciones fiscales como las exacciones parafiscales, puesto que solo dicha comparativa que incluya

ambos factores tendrá en cuenta en forma razonada el nivel de costes ambientales que ya soportan nuestras industrias y consumidores.

2. LA FISCALIDAD AMBIENTAL REQUIERE UNA ARMONIZACIÓN ENTRE ESTADO, AUTONOMÍAS Y MUNICIPIOS

Muchos de los llamados impuestos ambientales introducidos en nuestro ordenamiento en las últimas tres décadas han estado vinculados a la búsqueda por parte de las comunidades autónomas (CC. AA.) de espacios de competencia normativa que permitiesen a dichas CC. AA. crear tributos propios escapando de las restricciones contempladas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Esto ha provocado una dispersión normativa sin precedentes, y ha sido una de las principales fuentes de conflictividad tributaria y de inseguridad jurídica, puesto que la creación por una determinada comunidad autónoma de un determinado «impuesto ambiental» ha provocado normalmente un «efecto anuncio», y la consiguiente réplica del impuesto en otros territorios, en paralelo al inicio de litigios, a veces entre el Estado y la C. A. respectiva, otras veces con las empresas afectadas, que, en ocasiones, han podido dilatarse durante varios lustros, cuando no décadas.

Es urgente, por ello, que la fiscalidad ambiental sea tratada bajo un prisma único, en el que se conjugue la voluntad de las diferentes Administraciones (estatal, autonómica y local) de forma tal que exista una aproximación conjunta al fenómeno de la fiscalidad ambiental.

3. LA FISCALIDAD AMBIENTAL DEBE SER COHERENTE CON LOS OBJETIVOS DE POLÍTICA AMBIENTAL QUE SE QUIERAN PERSEGUIR

Es esta una reflexión muy relacionada con la anterior. En su búsqueda de objetivos imponibles, las comunidades autónomas han llegado a adoptar soluciones que parecen manifiestamente contradictorias con los objetivos de política ambiental que inspiran la acción ambiental en España y en Europa. Sin duda un ejemplo ilustrativo lo constituye la imposición de gravámenes ambientales por presuntos «impactos visuales» a algunas de las fuentes de producción eléctrica renovable más respetuosas con el medioambiente, como es la energía eólica, o a una actividad cuyo desarrollo es esencial para la disminución de la contaminación, como es

el despliegue de determinadas infraestructuras de telecomunicaciones. Tampoco la imposición de cánones estatales o impuestos autonómicos a la producción hidráulica parecen un ejemplo de alineamiento entre los objetivos de política ambiental europea y las medidas adoptadas en materia de imposición ambiental en España.

Por ello es esencial que, definidos los objetivos de política ambiental uniformes, se defina un marco armonizado de fiscalidad ambiental integral en el que las compañías y consumidores tengan certeza sobre la carga fiscal de naturaleza ambiental asociada a un consumo determinado, y en el que no existan sorpresas.

4. FISCALIDAD AMBIENTAL NO ES FISCALIDAD SECTORIAL. EL DISEÑO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL DEBE TENER EN CUENTA SU RELACIÓN CON LA FISCALIDAD CONTRIBUTIVA CLÁSICA PARA NO PRODUCIR SOBREIMPOSICIONES QUE INTRODUZCAN DESIGUALDADES

En ocasiones, las decisiones adoptadas hasta ahora por los diferentes legisladores estatales o autonómicos parecen dirigidos a buscar un colectivo que financie determinadas medidas, antes que a identificar comportamientos que se consideren nocivos para el medioambiente y cuyo ejercicio se quiera desincentivar. No es este un fenómeno exclusivo de la imposición ambiental, pero, sin duda, se manifiesta con especial intensidad en este ámbito.

Especialmente significativo, una vez más, es el fenómeno de la fiscalidad autonómica, que, por definición, no puede trasladarse a los consumidores en el territorio, siendo trasladado cuando la competencia lo permite al precio de bienes y servicios diferente de aquel que introdujo el impuesto ambiental, y yendo contra los márgenes de la empresa afectada en el resto de los casos. En la práctica, en estos otros casos, muchos de los teóricos impuestos ambientales no trasladables al consumo operan recargos impositivos de naturaleza directa, que acaban recayendo sobre los beneficios de las empresas que los soportan, creando, con ello, distorsiones en el funcionamiento de la competencia en el mercado, puesto que dará lugar a que nos encontremos con empresas operando en competencia que soportan diferentes cargas impositivas.

5. LA FISCALIDAD AMBIENTAL NO PUEDE PERJUDICAR LA COMPETITIVIDAD DE LA EMPRESA EUROPEA EN LOS MERCADOS INTERNACIONALES

En ocasiones, cuando se habla de fiscalidad ambiental pareciera que olvidemos que estamos ante un problema global, que debe ser solventado en forma coordinada con iniciativas globales.

Es por ello por lo que el diseño de una política fiscal ambiental en el seno de la Unión Europea debe estar siempre acompañado de mecanismos de ajuste en frontera que permitan que la fijación de objetivos ambientales más ambiciosos, por parte de los Estados europeos, no acabe penalizando a nuestras empresas, de tal forma que, al soportar mayores costes, estas se acaben viendo desplazadas en la producción de bienes y servicios por otras producciones situadas en territorios con una fiscalidad ambiental muy inferior.

En tal sentido, parece positiva la introducción de iniciativas como el mecanismo de ajuste en el carbono en frontera, al permitir que nuestros productos sean competitivos en el mercado europeo, no resultando desplazados por bienes producidos en terceros Estados con unos menores costes ambientales.

Ahora bien, lo cierto es que este mecanismo parece insuficiente para compensar los sobrecostes ambientales soportados por las empresas europeas en su competencia en otros mercados internacionales fuera de la Unión Europea, donde se enfrentan a competidores locales o de otros territorios terceros que no deban soportar costes ambientales similares.

Por lo tanto, quizá podría resultar razonable analizar la viabilidad de algún tipo de mecanismo en frontera que permitiera incentivar positivamente la competitividad exterior de las empresas europeas mediante algún mecanismo de ajuste negativo o devolución parcial en la exportación hacia determinados territorios.

¿Es posible aunar protección medioambiental y competitividad empresarial? Reflexiones ante la reforma de la fiscalidad medioambiental

PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO

Socio responsable de Impuestos Especiales y Medioambientales
EY Abogados

INTRODUCCIÓN

Las sociedades avanzadas modernas tienen cada vez una mayor sensibilidad hacia los riesgos y daños a los que se enfrenta el medioambiente, en particular debido a que gran parte de ellos son el resultado de la acción del ser humano. Las instituciones públicas empiezan a recibir una gran presión de la opinión pública para que sean ellas quienes lideren, mediante actuaciones legislativas y ejecutivas decididas, el establecimiento de estándares más rigurosos de cumplimiento medioambiental.

Los principales instrumentos normativos de los que disponen los legisladores para tratar de conseguir una mayor protección medioambiental son las regulaciones, los incentivos, los instrumentos de mercado y los impuestos. Estos dos últimos instrumentos persiguen de un modo análogo el objetivo de «internalizar» unos costes ambientales que, de lo contrario, en su condición de «externalidades negativas», no quedarían incorporados en los costes empresariales ni en el precio de los bienes y servicios.

En los últimos años, la utilización del instrumento fiscal (al igual que ocurre con el de mercado) ha ido ganando predicamento entre las organizaciones internacionales más relevantes. Así, por ejemplo, la OCDE ha resaltado las ventajas que aprecia en el establecimiento de impuestos medioambientales, ya que, a su juicio, cuando están adecuadamente diseñados resultan eficaces para internalizar costes

ambientales y, con ello, fomentar el cambio tecnológico y de patrones de consumo hacia conductas menos dañosas para el medioambiente.

Añade la OCDE que, frente a otros instrumentos (como las medidas regulatorias), los impuestos tienen la doble ventaja de: i) aportar mayor flexibilidad, en cuanto que dan a empresas y consumidores mayor margen para optar por la forma que les resulte menos costosa para reducir el daño medioambiental; y ii) favorecer la neutralidad legislativa, toda vez que las regulaciones restrictivas y los incentivos atribuyen a las autoridades un mayor poder de identificar qué operadores o sectores deben soportar los costes (o recibir los beneficios) de adaptar sus procesos para reducir el daño ambiental.

En el caso de España, en los sucesivos informes y comunicaciones que han sido dirigidos a nuestro país por la propia OCDE y otros organismos internacionales (UE, FMI), siempre se ha advertido del escaso peso relativo (tanto en proporción al PIB como a la recaudación fiscal total) que tiene en nuestro sistema tributario la fiscalidad medioambiental. Estos informes se han emitido en el contexto de las muy evidentes deficiencias presupuestarias que hemos padecido desde hace más de una década, por lo que generalmente han puesto un mayor foco en ese supuesto potencial recaudatorio «no aprovechado», en lugar de hacerlo en la necesidad de corregir las deficiencias que presenta nuestro sistema de fiscalidad ambiental: impuestos con dudosa o nula finalidad ambiental, escasa orientación a la lucha contra el cambio climático (con impuestos, incluso, contraproducentes respecto de tal fin), fragmentación territorial, figuras que plantean dudas de inconstitucionalidad o inadecuación al Derecho de la UE, etc.

Los distintos gobiernos que ha tenido España en este periodo también han coincidido en su visión favorable acerca de la potencialidad de la fiscalidad, ya sea para aumentar la recaudación tributaria (como fue el caso de las figuras tributarias sobre la generación eléctrica creadas por la Ley 15/2012), ya para conseguir determinados fines de protección ambiental (como ocurrió con el impuesto de gases fluorados de efecto invernadero, creado por la Ley 16/2013), ya sea, idealmente, para cumplir ambas finalidades de forma simultánea.

Sin embargo, la intención de los gobiernos y legisladores a la hora de impulsar el establecimiento de nuevos impuestos medioambientales o de incrementar la carga tributaria asociada a los ya existentes, tropieza sistemáticamente con los impactos desfavorables que los mayores costes fiscales pueden provocar a la actividad económica.

Como regla general, los impuestos medioambientales no gravan los beneficios empresariales, sino que se dirigen a penalizar unas actividades que tienen una

determinada afectación medioambiental. Se entiende que, por definición, estos costes fiscales adicionales se deberían trasladar —de forma directa o indirecta— a los precios de los bienes y servicios, traslación que puede tener un efecto disuasorio de su consumo. Este efecto penalizador del consumo será mayor cuanto más alta sea la carga fiscal asociada a los bienes, aunque se podrá ver reducido en el caso de consumos que sean relativamente inelásticos y menos sensibles al precio (como es el caso de la energía y de determinados productos energéticos).

Pero, aparte de este impacto general desincentivador del consumo, el principal problema que plantean los impuestos ambientales se produce cuando, en un mismo mercado, compiten bienes y servicios que han soportado los citados costes fiscales con otros que no lo han hecho. A medida que los mercados se han internacionalizado y convertido en globales, estos impactos en la competitividad relativa de las compañías se han hecho más significativos.

Por lo expuesto, es indudable que el legislador se enfrenta, al menos inicialmente, a un conflicto entre los fines ambientales y recaudatorios que persigue con la fiscalidad medioambiental, y el objetivo, también de interés público, de disponer de un tejido empresarial competitivo, generador de empleo y riqueza.

Ante las dificultades que provoca esta aparente contradicción entre fiscalidad medioambiental y defensa de la competitividad empresarial, proponemos en este trabajo una reflexión acerca de determinados principios y criterios que pueden servir para superar dicha dicotomía y alcanzar soluciones que equilibren adecuadamente los intereses públicos en presencia.

Estos principios pueden ser de interés en un contexto como el actual, ya que estamos en los albores de una previsible reforma sustancial del sistema de fiscalidad ambiental aplicable en España. Por un lado, se prevé la continuación de la reforma de la imposición estatal que ya ha comenzado con las propuestas de nuevos impuestos sobre envases plásticos de un solo uso y de residuos. A tal fin, como es sabido, se ha creado un Comité de personas expertas que deberá elaborar y presentar, a principios de 2022, un libro blanco con sus recomendaciones sobre cómo afrontar dicha reforma. Por otro lado, el Reino de España es un actor relevante para la iniciativa legislativa comunitaria, máxime cuando en menos de dos años, durante el segundo semestre de 2023, España asumirá la presidencia rotatoria semestral del Consejo y deberá tomar el liderazgo del impulso normativo dentro de la UE.

Tradicionalmente la protección de la competitividad se ha encauzado a través de medidas tan evidentes como el establecimiento de exenciones, tipos reducidos, previsiones de entrada en vigor diferida o progresiva, medidas distributivas, etc.

Observamos, sin embargo, que este tipo de medidas son puestas últimamente en entredicho por parte de la doctrina y, sobre todo, por las autoridades nacionales y comunitarias, ya que limitan la consecución de los efectos ambientales parcialmente perseguidos por estos impuestos, en particular cuando se conceden precisamente a sectores intensivos en el consumo de energía o productos energéticos.

Sin querer restar relevancia a este tipo de medidas, que seguirán teniendo su espacio y quedando justificadas en determinadas situaciones (tras una adecuada ponderación de los intereses públicos en presencia), proponemos en este trabajo una serie de reflexiones acerca de medidas que, estando dirigidas a evitar impactos desfavorables para la competitividad empresarial, intentan también preservar la eficacia de los fines de protección medioambiental que, al menos en parte, se persiguen con los impuestos medioambientales (y con los instrumentos de mercado equivalentes).

1. DEBE EVITARSE INTRODUCIR IMPUESTOS EN ÁREAS EN LAS QUE LOS FINES DE PROTECCIÓN AMBIENTAL SE PUEDEN CUMPLIR DE FORMA ADECUADA MEDIANTE EL PROPIO INSTRUMENTO REGULATORIO

Frecuentemente nos encontramos con que el legislador introduce impuestos medioambientales en respuesta a actividades que ya están sometidas a regulaciones ambientales muy estrictas.

En ocasiones, esta superposición de regulación e impuesto está justificada porque responde a una lógica de complementariedad. Así, puede ocurrir que, por ejemplo, la regulación medioambiental establezca la prohibición de emitir gases contaminantes (SOx, NOx, partículas, etc.) por encima de un determinado límite máximo, al tiempo que un impuesto grava las emisiones producidas, con independencia de que se encuentren por debajo de dicho límite máximo. Con ello se consigue internalizar los costes ambientales de dichas emisiones (con arreglo al principio de que «quien contamina, paga»), pero también se impide que se alcance una presencia de gases en la atmósfera que resulte inaceptable desde el punto de la protección del medioambiente y de la salud de los ciudadanos¹.

1. De haber únicamente restricción cuantitativa y no impuesto, los operadores solo se verían empujados a invertir en tecnologías de reducción de emisiones hasta el punto estrictamente necesario para no exceder el umbral máximo de emisión; el impuesto, por el contrario, mantiene el incentivo a la mejora tecnológica continua, ya que esta se ve «premiada» con una menor base imponible sujeta a gravamen. Por su parte, de haber únicamente impuesto y no restricción

De igual modo, puede ocurrir que la introducción del impuesto venga impulsada por el hecho de que una regulación preexistente no está resultando lo suficientemente efectiva. Así ha sucedido, por ejemplo, con el impuesto de gases fluorados de efecto invernadero, que ha conseguido reducir, en alguna medida, las deficiencias de gestión existentes anteriormente en relación con este tipo de gases de alto potencial de calentamiento. En ello ha tenido mucho que ver el hecho de que el cumplimiento normativo haya pasado a ser objeto de control por la Agencia Tributaria, que cuenta con recursos humanos y tecnológicos superiores a los de la autoridad medioambiental competente.

En otros casos, sin embargo, no se entienden bien las razones que justifican la superposición de un impuesto en un área en la que ya existe una regulación restrictiva que ya resulta efectiva. A nuestro juicio, es lo que ocurre con el nuevo impuesto a los envases plásticos de un solo uso que ha sido incluido en el Proyecto de nueva Ley de residuos y suelos contaminados.

Aparte de suponer un coste fiscal añadido, el impuesto proyectado es extraordinariamente exigente para las compañías en términos de cumplimiento formal, y obligará a la adaptación de sus sistemas de gestión interna (para poder extraer el peso del plástico no reciclado de cada envase fabricado o introducido en España), de facturación (para desglosar en factura el peso del plástico incluido en los productos vendidos), contables, etc. Y ello viene a establecerse en un ámbito en el que la regulación derivada de la futura Ley de residuos y de la ya vigente Directiva 2019/904, debería ser suficiente para conseguir una reducción significativa del impacto de los plásticos de un solo uso en el medioambiente.

Ha de tenerse en cuenta que, entre las obligaciones de diverso tipo que se derivan de la futura Ley de residuos y de la Directiva 2019/904 (reducción de puesta en consumo de los productos, prohibiciones de comercialización de determinados productos, normas de diseño, publicidad, sensibilización, etc.), se encuentran las derivadas del régimen de responsabilidad ampliada del productor del residuo. Se trata, por lo tanto, de productos que ya quedan sujetos a las obligaciones económicas derivadas de la implantación de los sistemas colectivos de responsabilidad ampliada del productor del residuo, como es el caso en España, señaladamente, del sistema Ecoembes. De modo que el nuevo impuesto pasa a gravar un impacto

cuantitativa, pudiera darse el caso de que un operador prefiriera asumir el daño ambiental como un coste más de su actividad empresarial, en lugar de afrontar la adaptación tecnológica necesaria para mantener sus emisiones por debajo de un umbral máximo aceptable para la salud o el medioambiente.

medioambiental cuyos costes ya se encuentran, de algún modo, internalizados en los precios de los productos por esta vía. Con todo ello creemos que, en este caso, como en algunos otros, no resulta necesario establecer un nuevo impuesto, sino de asegurarse de que se produce una adecuada puesta en práctica de la regulación.

2. EL RECURSO A LOS INCENTIVOS FISCALES

Tradicionalmente, sobre todo en comparación con otras jurisdicciones, los incentivos fiscales han sido «el hermano pobre» de nuestro sistema de protección ambiental. Esta escasa utilización de la figura del incentivo tributario se agudizó tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades en 2014, que eliminó gran parte de las deducciones y bonificaciones existentes hasta la fecha y, entre ellas, varias de carácter medioambiental. A este respecto, conviene recordar que países tan avanzados como EE. UU. hacen un uso frecuente del incentivo fiscal como instrumento idóneo para reorientar la acción (inversiones, investigación, etc.) de los operadores económicos.

Esta situación no es coherente con el nivel de prioridad que el Gobierno de España y la Comisión Europea han atribuido a la protección medioambiental y, en concreto, a la declarada «emergencia climática».

Parece que en fecha reciente ha vuelto a despertarse el interés del legislador por el uso de los incentivos fiscales. Prueba de ello es la reciente previsión de ventajas fiscales en el marco de la nueva normativa impulsada en materia de rehabilitación de vivienda y promoción de una mayor eficiencia energética en el sector residencial.

Queda, no obstante, mucho camino por recorrer en este ámbito. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, podría empezarse por recuperar incentivos existentes en el pasado y que fueron retirados en una anterior reforma fiscal (es el caso de las deducciones por inversiones medioambientales), para avanzar también en otras medidas como las de flexibilizar los requisitos para la deducibilidad de las provisiones medioambientales, mejorar las deducciones por I+D+i de carácter medioambiental, etc. En el IRPF la situación es similar, ya que apenas prevé incentivos fiscales, y donde se podrían introducir medidas de fomento de la movilidad sostenible, mejorar la tributación de las ayudas públicas que tengan una finalidad medioambiental, etc.

Se trata, en definitiva, de medidas que contribuyen a mejorar la competitividad empresarial, al tiempo que fomentan la consecución de fines medioambientales, sin suponer un menoscabo relevante de la recaudación tributaria.

3. POSIBLE UTILIZACIÓN DE INSTRUMENTOS NOVEDOSOS ALTERNATIVOS

Además de los ya citados, existen otros instrumentos normativos alternativos que vienen desarrollándose a nivel teórico y que pueden ser útiles para atenuar la dicotomía entre impuestos y competitividad empresarial. Nos referimos aquí, por ejemplo, a la novedosa figura de los *feebates*.

Se trata de mecanismos que fijan un nivel medio o aceptable de emisiones en un determinado sector, de modo que los operadores que emitan por encima de ese umbral deben satisfacer cantidades por ello (*fee*-), mientras que los que lo hagan por debajo se benefician de descuentos o subvenciones (*-(re)bate*). Este tipo de sistemas puede articularse idealmente de un modo que determine una recaudación neta 0, de modo que únicamente sirvan para transferir ingresos desde los competidores más contaminantes a los menos contaminantes, introduciendo con ello un incentivo a la competencia en materia de buen desempeño medioambiental. Por lo tanto, la solución arbitrada por el *feebate* no consiste en eliminar el impacto en la competitividad, sino en hacer que dicho impacto sea favorable a los competidores con mejor desempeño. Un ámbito en el que la experiencia comparada muestra que los *feebates* pueden ser idóneos es el de los impuestos sobre matriculación de vehículos, como ocurre en Singapur o, en cierto modo, en el modelo bonus/malus de Francia.

En resumen, lo que proponemos en estos tres primeros apartados es que el legislador fiscal, antes de recurrir a incrementar unos costes fiscales que, por definición, pueden perjudicar la competitividad de las empresas, debería analizar cuidadosamente en cada caso si respecto de un determinado ámbito merecedor de protección ambiental: a) ya existe o puede articularse un instrumento regulatorio que resulte eficaz y suficiente; b) sería preferible acudir a una política de incentivos, ya sea con carácter único o complementario respecto del uso de otros instrumentos; o c) puede acudirse a un mecanismo alternativo como el citado *feebate*, idealmente con recaudación neta 0.

4. ES CONVENIENTE TOMAR EN CONSIDERACIÓN LA OPINIÓN DE LOS SECTORES AFECTADOS

En general, constituye una buena práctica legislativa la de dar participación y audiencia a los sectores que vayan a resultar afectados por un determinado impuesto ambiental. Generalmente, estos sectores propondrán soluciones que limiten

los efectos del impuesto de que se trate en su actividad y competitividad. Con frecuencia, estas propuestas revestirán la forma de reducciones de tipos, exenciones o bonificaciones, la entrada en vigor diferida o progresiva, etc. Pero en otras ocasiones, sin embargo, las propuestas de los sectores afectados no irán en detrimento de la efectividad de los fines ambientales perseguidos, sino que simplemente permitirán cumplirlos de un modo menos gravoso para las empresas.

Es el caso, por ejemplo, de las propuestas que van dirigidas a reducir la carga fiscal indirecta asociada a las obligaciones de cumplimiento de determinadas formalidades. Así, es habitual que las empresas afectadas sepan encontrar mecanismos alternativos de cumplimiento que les supongan un menor coste administrativo, pero que mantengan el nivel de seguridad y control que requiere la Administración tributaria.

Y, lo que es más relevante, puede incluso ocurrir que la propuesta del sector afectado permita superar la aparente dicotomía existente entre los fines (ambientales y recaudatorios) perseguidos por el impuesto, y la protección de la actividad económica de los sujetos afectados.

Nos parece interesante recordar aquí el caso de la imposición sobre vehículos, ámbito en el que las propuestas que vienen realizando las asociaciones representativas del sector (fabricantes de vehículos, de componentes, concesionarios, etc.) podrían permitir conciliar una mayor protección ambiental con el fomento de la actividad económica.

Así, el sector parte de la observación de que los vehículos más antiguos son más contaminantes, debido a la introducción paulatina de estándares legales de emisiones más exigentes para los nuevos vehículos que se ponen en el mercado. Existe con ello cierto consenso acerca de que el rejuvenecimiento del parque de vehículos en circulación debería llevar normalmente a la reducción de las emisiones, tanto de CO₂ como de gases contaminantes (en particular, los NOx)². El sector,

2. La observación empírica de este principio en otros mercados de la UE no resulta totalmente unívoca y requiere de un estudio detallado. Además del elemento fiscal, hay otras causas que inciden en la antigüedad del parque (muy señaladamente el nivel de renta); de igual modo, el nivel de emisiones medias no solo se ve condicionado por la edad media del parque, sino por los patrones de consumo predominantes en cada país, por otras medidas regulatorias que incidan en la mayor o menor presencia de vehículos de bajas emisiones, aspectos comerciales, relativos a las infraestructuras, al propio método de medición de emisiones, etc. Pero con todo ello, es indiscutible que el rejuvenecimiento del parque debería tener un efecto beneficioso en el nivel de emisiones procedentes del transporte por carretera.

que lógicamente está también interesado en que se favorezca la compra de vehículos nuevos, propugna que la fiscalidad se oriente al objetivo de favorecer la renovación del parque.

En este contexto, las Asociaciones representativas han denunciado que la fiscalidad actual desincentiva la compra de vehículos nuevos, ya que conviven un impuesto a la compra y matriculación, más gravoso y que se encuentra «ambientalizado» en función del nivel de emisiones (el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte –IEDMT–), con un impuesto a la circulación (el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica –IVTM–), menos gravoso y calculado en función de la potencia fiscal del vehículo, sin atender en ninguna medida a sus emisiones a la atmósfera. Este sistema supone en la práctica una barrera de entrada a la renovación del parque y un incentivo indeseado a la extensión del ciclo de vida del vehículo antiguo.

La propuesta del sector, ampliamente compartida, consiste en unificar ambos impuestos en uno solo que grave la tenencia y uso de vehículos, que se encuentre suficientemente «ambientalizado», de modo que ejerza una suerte de penalización por la tenencia de vehículos contaminantes y suponga con ello un incentivo para la compra de vehículos nuevos menos emisores. Siendo conscientes de las dificultades inherentes a eliminar un tributo como el IVTM, que tiene su recaudación cedida a los ayuntamientos, podría también mantenerse este último y simplemente sustituir el actual impuesto de matriculación (IEDMT) por el nuevo impuesto a la tenencia y uso de vehículos. Esta reordenación de los impuestos sobre vehículos debería venir completada por incentivos a la electrificación del parque y, en general, a la movilidad sostenible.

Vemos aquí una muestra de cómo dando la adecuada audiencia y participación a los sectores afectados, el legislador tendría en su mano una solución que contribuiría a reducir las emisiones vinculadas a la movilidad y el transporte, manteniendo la recaudación fiscal, al tiempo que se estimularía la demanda de vehículos nuevos menos contaminantes.

5. CONVIENE CONFIGURAR LOS IMPUESTOS AMBIENTALES CON ARREGLO A SOLUCIONES TÉCNICAS QUE SEAN LO MÁS NEUTRALES POSIBLES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL

No hay una forma única de configurar un impuesto medioambiental. Dependiendo del impacto ambiental que se quiera afrontar, el legislador podrá configurar los

elementos constitutivos del impuesto (hecho imponible, base imponible, tipos impositivos, etc.) de un modo u otro. De hecho, en nuestro sistema tributario encontramos impuestos ambientales y pretendidamente ambientales de muy diversa naturaleza y configuración.

Uno de los elementos más relevantes a la hora de definir la naturaleza de un impuesto medioambiental es el de la/s fase/s de la cadena de suministro en la/s que se ubica/n el hecho imponible y el devengo. Se trata en general de impuestos monofásicos, pero en los que no necesariamente coinciden la fase del hecho imponible y la del devengo efectivo. Así, encontramos ejemplos de tributos que gravan la fabricación (por ejemplo, el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, que sujeta la generación eléctrica y su subsiguiente incorporación a la red eléctrica); otros gravan formalmente la fabricación, pero asumen la traslación del coste del impuesto en el precio (como es el caso del futuro impuesto sobre envases plásticos de un solo uso); y otros gravan la fase final de consumo del producto de que se trate (como es el caso de la configuración actual del Impuesto especial sobre la electricidad).

En general, consideramos que de entre las soluciones técnicas posibles, son preferibles por ser más neutrales aquellas que llevan el coste del gravamen a la fase de consumo, y que además lo hacen mediante establecimiento del hecho imponible y el devengo en dicha fase, en lugar de hacerlo en una fase previa bajo la asunción de que todos los intervinientes en la cadena trasladarán el coste del impuesto en sus ventas hasta hacerlo llegar al consumidor.

Y por neutralidad no nos referimos únicamente a que los productos que compiten en un mercado incorporen unos determinados costes fiscales bajo condiciones iguales o equivalentes, sino que el legislador debería evitar que se configuren los impuestos de un modo que supongan unas excesivas cargas de gestión administrativa para las empresas.

Así, por ejemplo, podemos citar de nuevo el caso del impuesto sobre envases plásticos de un solo uso que se encuentra en fase de Proyecto de Ley. Puede decirse que el impuesto, tal como ha sido diseñado, asegura la neutralidad de condiciones de acceso de los productos al mercado. A tal fin, el tributo grava la fabricación nacional, pero también la adquisición intracomunitaria y la importación, al tiempo que se establecen mecanismos de resarcimiento (no sujeción, exención, deducción o devolución, según los casos) aplicables cuando los productos sean enviados fuera de España. Además, el impuesto se configura de un modo que prácticamente asegura que los operadores trasladen el coste al precio de sus productos hasta la fase de consumo.

Sin embargo, esta neutralidad de costes fiscales no es suficiente, dado que también ha de atenderse a los «costes indirectos» vinculados con la gestión administrativa de las obligaciones derivadas del impuesto. Y en este punto el nuevo tributo no sale bien parado, ya que impone obligaciones y formalidades muy exigentes a todos aquellos que intervienen en cadenas de suministro de productos que vengan envasados en plástico, incluso a quienes únicamente utilicen envases de tipo secundario o terciario.

A nuestro juicio, este futuro impuesto especial sería más neutral, sin perder efectividad, si se articulase finalmente como un impuesto minorista a aplicar en el punto de venta (de modo similar a los ya conocidos impuestos sobre bolsas de plástico de un solo uso). Puede alegarse de contrario que al gravar a los fabricantes, el impuesto incentiva la introducción de mayores tasas de plástico reciclado en el circuito de producción. Sin embargo, configurarlo como impuesto al consumo devengado en fase minorista permitiría que el coste fiscal fuese mucho más visible para el consumidor, con el consiguiente efecto de sensibilización y reducción del consumo. En última instancia, los fabricantes adaptan su oferta a lo que demandan los consumidores, por lo que la mayor sensibilización de los consumidores también contribuiría a una mayor presencia en el mercado de plástico reciclado o de envases más idóneos para su reutilización.

La fijación del gravamen en fase de consumo no es la única posible solución técnica favorecedora de la neutralidad de acceso al mercado. Existen otras, como las que recurren a las diversas modalidades existentes del mecanismo denominado «ajuste en frontera». Posteriormente nos referiremos a la posición de la UE en relación con el uso de este tipo de mecanismos en el ámbito de la imposición sobre el CO₂.

6. HAN DE PRIORIZARSE LOS INSTRUMENTOS MULTILATERALES

Mientras que la economía actual se encuentra globalizada y la competencia entre los grandes operadores es fundamentalmente internacional, las competencias tributarias y los sistemas impositivos son en su mayor parte nacionales (a lo sumo, regionales).

De este modo, los competidores internacionales pueden llegar a soportar muy diversas cargas fiscales dependiendo de en qué país se encuentren radicados, lo que afecta decisivamente a la competitividad de unos respecto de los otros. Hay estados que imponen costes fiscales reducidos a las compañías que allí se radican, política ciertamente controvertida que es vista por algunos como el legítimo ejercicio de

unas competencias soberanas, mientras que es criticada por otros bajo el concepto de «competencia fiscal perniciosa» o algún otro calificativo equivalente. En realidad, la controversia no es exclusiva del ámbito internacional, ya que a nivel nacional también nos encontramos con casos en los que la totalidad o parte del sistema fiscal está regionalizado, de modo que puede ocurrir que unas regiones graven determinadas actividades que en cambio no quedan sujetas en otras zonas, incluso limítrofes.

Además, los costes fiscales a los que nos referimos en este trabajo son los derivados de impuestos medioambientales, lo que puede llevar al escenario indeseable de que el impuesto que se establezca vaya dirigido a penalizar un daño ambiental que tenga un ámbito territorial de actuación que sea superior al del tributo. Así, nos encontramos con la paradoja de que, por ejemplo, se graven las emisiones de CO₂ a la atmósfera mediante instrumentos (fiscales o de mercado) de la UE, estatales o incluso autonómicos, cuando el daño ambiental que se trata de minimizar (el cambio climático) es de carácter global.

Esta disfunción entre ámbito de aplicación del tributo y alcance del daño ambiental se manifiesta de forma muy evidente en el fenómeno conocido como «riesgo de fuga de carbono», que tiene lugar cuando se desplaza actividad emisora desde un territorio con alta carga fiscal sobre las emisiones hacia otro (en ocasiones incluso limítrofe) en el que dicha carga fiscal es nula o reducida. Se pierde con ello actividad económica y empleo en el primer territorio en favor del segundo, al tiempo que se mantiene (o incluso incrementa) un daño ambiental que, al ser de carácter global, tiene efecto en ambas jurisdicciones. El muy elevado precio de los derechos de emisión de CO₂ hoy vigente en la UE (en 2021 los precios han sido regularmente superiores a los 50 euros / tCO₂e), en contraposición con los precios de carbono nulos o inexistentes que se aplican en la mayor parte del mundo, ha hecho que el debate sobre el riesgo de fuga de carbono cobre especial importancia en la UE.

A la vista de esta realidad, surge la recomendación evidente de que los legisladores prioricen el establecimiento de mecanismos fiscales medioambientales (o equivalentes) de carácter multilateral. Si, en general, parece necesario alcanzar acuerdos globales en materia fiscal, esta necesidad se hace más apremiante en el caso de los impuestos que van dirigidos a atajar daños ambientales globales.

La necesidad de establecer instrumentos globales o, al menos, coordinados, para atajar determinados impactos ambientales globales, viene siendo objeto de encendidos debates, por ejemplo, en relación con el tratamiento de las emisiones de los sectores marítimo y aéreo. Se trata de actividades emisoras pero que tienen alcance extraterritorial, en las que la fuente emisora es móvil, en las que las

largas distancias recorridas dificultan la aparición de alternativas tecnológicas sostenibles, y que presentan grandes diferencias en los enfoques adoptados por los distintos Estados.

Desde hace años la UE trata de incrementar el nivel de sometimiento de estos sectores a su política de precios de carbono, pero ello ha dado lugar a serias discrepancias con otras potencias e, incluso, a la necesidad de retirar alguna iniciativa legislativa ya aprobada. Recientemente, sin embargo, la UE ha decidido afrontar más decididamente esta cuestión. En el paquete *Fit for 55* presentado el 14 de julio pasado, programa legislativo de gran alcance que trata de acomodar la normativa comunitaria al nuevo objetivo de reducción de emisiones del 55% para 2030 (el objetivo anterior era del 40%), la Comisión Europea ha presentado varias medidas para incrementar la carga fiscal (reforma de la Directiva de fiscalidad de la energía y los productos energéticos) y el sometimiento al sistema de precios de carbono (reforma del RCDE-UE) que afrontan estos sectores.

Pero, aun así, es importante resaltar que la UE sigue confiando en el enfoque multilateral y contribuyendo a los avances que se van produciendo en este ámbito en sede de las Agencias de la ONU que rigen sobre la aviación civil internacional (OACI) y la navegación marítima internacional (OMI). La Comisión considera que las propuestas presentadas el 14 de julio pasado respetan el ámbito natural de decisión de los citados foros multilaterales, y que las medidas que sí se han adoptado sobre la navegación internacional son coherentes con los acuerdos adoptados durante los últimos años en dichos foros. La solución adoptada dista de ser inocua, ya que, por ejemplo, pone en riesgo el atractivo de nuestros puertos frente a los del norte de África como destinatarios de escalas de buques dedicados al transporte marítimo internacional.

En otros casos, sin embargo, la UE no confía en la viabilidad inmediata de la solución multilateral, por lo que está adoptado iniciativas unilaterales, si bien en el contexto y con las condiciones que a continuación se exponen.

7. EN AQUELLOS CASOS EN LOS QUE EL ENFOQUE MULTILATERAL NO ARROJA RESULTADOS, TAMBIÉN PUEDE ACUDIRSE A MECANISMOS UNILATERALES QUE CONCILIE PROTECCIÓN AMBIENTAL Y DEFENSA DE LA COMPETITIVIDAD, PERO CON CIERTOS LÍMITES

Nos encontramos también ante situaciones en las que no hay expectativas inmediatas de que un foro multilateral fije unos estándares comúnmente aceptados sobre la forma y cuantía en la que debe gravarse una determinada fuente de daño

ambiental. Muy señaladamente, éste es el caso de los sistemas de precios de carbono (mercado de derechos o impuestos), que en la mayoría de las jurisdicciones son inexistentes o bien determinan precios efectivos muy inferiores a los del RCDE-UE.

Ante esta situación, que podría poner en riesgo la supervivencia de la industria comunitaria frente a competidores radicados en países con «precios de carbono» nulos o muy reducidos, el legislador comunitario se ha visto obligado a reaccionar estableciendo medidas de protección de la competitividad, en particular de aquellos sectores «carbono-intensivos», que son los más expuestos al riesgo de fuga de carbono.

Como regla general, la competitividad se protege reequilibrando las posiciones competitivas de los productos manufacturados en la UE frente a aquellos otros que son importados desde terceros países. Tradicionalmente ello se ha conseguido mediante dos mecanismos a favor de estos sectores: las asignaciones gratuitas de derechos de emisión y las compensaciones indirectas por los costes de CO₂ implícitos en el precio de la energía. El problema de estos mecanismos es que, aun estando justificados, hacen menos efectivas las políticas de protección climática de la UE, ya que ni los productos comunitarios ni sus alternativas extracomunitarias quedan efectivamente sujetos al pago de derechos.

Ello ha dado lugar a que la UE modifique su enfoque para los próximos años. En lugar de equilibrar las posiciones eximiendo del pago de derechos a los productos comunitarios y a los extracomunitarios, se propone ahora que esta equiparación se haga desde la perspectiva opuesta. Así, mediante el denominado ajuste fiscal de carbono en frontera lo que se busca es asegurar que tanto los productos comunitarios como extracomunitarios soporten los precios de carbono vigentes en la UE, algo que se consigue mediante la sujeción de los comunitarios al RCDE-UE, y la aplicación del nuevo ajuste a los extracomunitarios. El ajuste obligará a los importadores de energía eléctrica y de productos pertenecientes a los sectores del cemento, fertilizantes, hierro, acero y aluminio, a adquirir certificados correspondientes al volumen de toneladas de CO₂ implícitas en los productos importados en la UE, por un precio equivalente al que coticen las subastas de derechos de emisión en el RCDE-UE.

Se trata, por lo tanto, de un ejemplo de medida unilateral que reacciona ante la inexistencia de un acuerdo multilateral que asegure la extensión a otras jurisdicciones de sistemas de precio de carbono similares al vigente en la UE. En este caso, el enfoque unilateral dista de ser una solución ideal, pero puede estar justificado ante las diferencias notables que se aprecian en el nivel de ambición climática de los países.

Pero nos interesa subrayar aquí también la idea de que, tratándose de una medida unilateral, ha de quedar sometida a ciertos límites. El ajuste plantea dudas de compatibilidad con la normativa de liberalización del comercio de la OMC e incluso con el «principio de responsabilidades comunes pero diferenciadas» que rige en materia de protección climática. Para atajar, al menos, la primera de estas salvedades, la UE ha puesto mucho empeño en asegurar que los sectores comunitarios en riesgo de fuga de carbono no tengan un doble aprovechamiento de las medidas actuales y del ajuste. Es por ello por lo que la propuesta prevé que el ajuste empiece a operar efectivamente en 2026 (entre 2023 y 2025 solo habrá obligaciones declarativas, no de pago), pero que se introduzca gradualmente por décimas partes hasta 2035, al mismo tiempo que estos sectores dejan de percibir gradualmente, también entre 2026 y 2035, las asignaciones gratuitas de derechos que han recibido tradicionalmente.

Creemos que de la posición de la UE en este ámbito se pueden extraer algunas enseñanzas de interés para cualquier legislador tributario:

- Que el hecho de que deba primarse el enfoque multilateral no implica renunciar al unilateral cuando el primero no determine resultados³.
- Que el recurso al enfoque unilateral ha de hacerse de forma excepcional, ponderada y tratando de asegurar la sujeción al marco normativo internacional, limitando con ello el riesgo de medidas de respuesta o represalia por parte de otras Jurisdicciones que puedan verse impactadas.
- Que incluso dentro de un enfoque unilateral, el legislador debe analizar la posibilidad de recurrir a soluciones novedosas, que persigan el objetivo de conciliar protección ambiental y competitividad empresarial. La solución que se adopte debe asegurar la neutralidad en el acceso al mercado, incluso aunque ello obligue a establecer un sistema tan complejo como el que ha propuesto la Comisión Europea respecto del mecanismo de ajuste de carbono en frontera.

3. No ha de perderse de vista que, en última instancia, la UE está dispuesta a asumir el coste de llevar la iniciativa en el ámbito de la protección ambiental. En un contexto internacional en el que la UE ha perdido quizás su anterior preponderancia en ámbitos como el económico, el de la innovación y la tecnología, el de la influencia geoestratégica, la política de seguridad y defensa, etc., la UE parece decidida a ejercer una suerte de liderazgo regulatorio, de modo que sean las instituciones comunitarias las que fijen los estándares internacionales en las más diversas materias. Por lo que se refiere en concreto a la protección climática, la UE insiste en que aspira a ser el primer continente climáticamente neutro en 2050.

8. UTILIZACIÓN DE LA RECAUDACIÓN ADICIONAL OBTENIDA COMO RESULTADO DEL INCREMENTO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

La última de las ideas que proponemos para aunar los objetivos de protección medioambiental que, al menos parcialmente, se persiguen con la fiscalidad ambiental, y la preservación (incluso estímulo) de la actividad económica, tiene que ver con el destino que se confiera a los fondos obtenidos con este tipo de tributos.

Una primera aproximación en este sentido podría ser la de destinar los recursos adicionales obtenidos a la constitución de fondos públicos o instrumentos financieros similares que se pongan a disposición de las empresas mediante subvenciones, «créditos blandos», financiación de programas público-privados de investigación y desarrollo, etc., y que vayan destinados a financiar iniciativas de protección ambiental, en especial aquellas relacionadas con la transición energética y la descarbonización. De esta posibilidad existe algún precedente en Derecho Comparado. La afectación de la recaudación a la persecución de fines medioambientales constituye además uno de los elementos que la Jurisprudencia (por ejemplo, la del TJUE) ha considerado relevantes a la hora de determinar si un impuesto tiene verdadera naturaleza medioambiental a los efectos de valorar su adecuación al marco normativo vigente (ya se trate del interno –constitucional– o del Derecho de la Unión).

No obstante, se trata de una alternativa que no goza ni mucho menos de respaldo doctrinal unánime. Más bien al contrario, la OCDE y otros organismos internacionales de referencia se han mostrado contrarios a la afectación de la recaudación a determinados fines de protección ambiental (defienden el tratamiento como ingresos fiscales ordinarios), y ello aun reconociendo que la afectación incrementa el grado de aceptación y sensibilización por los destinatarios del impuesto.

Sí existe, por el contrario, un mayor apoyo doctrinal a la opción de destinar la mayor recaudación obtenida con los impuestos medioambientales a descargar relativamente la imposición sobre la inversión y sobre el factor trabajo. En la actualidad, la tendencia dominante en Derecho Comparado y la que se promueve en las publicaciones de organismos como la OCDE o el FMI, es la de desplazar carga fiscal efectiva desde los impuestos personales y al trabajo hacia los impuestos indirectos sobre el consumo y en particular a los medioambientales. Esto último se hace en el marco de lo que se ha venido en llamar «reforma fiscal verde», concepto asentado sobre la teoría doctrinal conocida como «hipótesis del doble dividendo».

A nuestro juicio, la «reforma fiscal verde» es un instrumento idóneo para que el legislador pueda conseguir los objetivos de protección medioambiental perseguidos (normalmente en forma de internalización de costes ambientales por parte

de las empresas o de imposición destinada a desincentivar determinados consumos), sin dañar la actividad económica y la competitividad de nuestras empresas. En concreto, consideramos que una propuesta que podría ser de interés analizar sería la de destinar la recaudación obtenida a reducir los costes de las cotizaciones a la seguridad social, o al menos, a evitar las subidas que han sido anunciadas recientemente. Reducir una de las principales barreras de entrada al mercado laboral seguramente tendría sentido en un país como el nuestro, aquejado de un importante volumen de desempleo estructural.

En definitiva, hemos tratado de exponer en este documento diversas reflexiones que consideramos de interés en el contexto de una posible reforma de la fiscalidad medioambiental, bajo la recomendación general de que dicha reforma se haga atendiendo a la necesidad de no dañar la actividad económica ni la competitividad empresarial. De forma complementaria al enfoque tradicional de las propuestas que persiguen proteger la actividad económica y la competitividad mediante medidas (exenciones, devoluciones, tipos reducidos, entrada en vigor diferida o progresiva, etc.) que limitan los efectos que los nuevos impuestos pretenden conseguir, hemos propuesto aquí diversas ideas que creemos útiles para proteger la competitividad sin menoscabar con ello los fines de protección ambiental de este tipo de impuestos. Uno y otro tipo de medidas podrían, idealmente, emplearse de forma complementaria.

En los próximos meses comprobaremos qué principios guían la reforma fiscal que previsiblemente impulsará el Gobierno. Sin duda, uno de los elementos más relevantes va a ser el de la reforma de la fiscalidad medioambiental y, en concreto, cómo va a tratar de equilibrarse la previsible mayor carga fiscal y administrativa para las empresas (resultado de la mayor ambición ambiental y de las necesidades presupuestarias) con la necesaria protección de su capacidad competitiva, sobre todo en un contexto económico que, —en esta época pospandémica— sigue estando lleno de incertidumbres y dificultades.

La fiscalidad medioambiental, realidad o ficción

PABLO RENIEBLAS DORADO

Socio en Deloitte Legal

Inspector de Hacienda (en excedencia)

Durante los últimos años asistimos a multitud de declaraciones en relación con la necesidad de realizar una reforma fiscal basada en la imposición medioambiental.

Estas manifestaciones parten desde orígenes muy diversos.

Unas de las primeras declaraciones que surgieron al respecto proceden de organismos internacionales, como pueden ser la OCDE, el Fondo Monetario Internacional, o la propia Comisión Europea.

Estos organismos exponen en sus informes que es necesario que en España se profundice en una reforma fiscal en la que se tienda a reducir la fiscalidad directa, a los efectos de dotar de mayor liquidez al sistema y dar una mayor capacidad de inversión a las empresas, y compensar las pérdidas de recaudación con el incremento de la fiscalidad indirecta y, en particular, con la creación de nuevos impuestos medioambientales, ya que los mismos representaban un porcentaje muy bajo de recaudación en relación con el PIB español, en comparación con otros países europeos.

A esta tesis se han acogido diversos catedráticos y estudiosos y, basándose en ella, se han publicado diversos artículos en los que, en mayor o menor medida, se reproducen propuestas de naturaleza similar.

También la «*Comisión Lagares*», comité de expertos en materia fiscal al que el Gobierno encargó en el año 2014 un informe sobre una reforma integral del sistema impositivo español, se pronunció al respecto, y, de nuevo, con sus propias peculiaridades, asumía la tesis de realizar modificaciones en la imposición directa, que favoreciera la creación de puestos de trabajo y se compensará la pérdida

recaudatoria con modificaciones en la fiscalidad indirecta, en particular en la fiscalidad de los llamados Impuestos Especiales, junto con la reforma en la fiscalidad del agua y la creación de algún impuesto medioambiental.

En el mundo periodístico también hemos encontrado diversos artículos al respecto sobre esta materia.

Y en el mundo práctico o de los hechos, hemos asistido desde el año 2013 a la aprobación de una variedad de impuestos, ya sean estatales o autonómicos en los que todos ellos aparecen bajo la denominación o con el apellido de impuestos medioambientales.

Si bien, como hemos visto, en los últimos años siempre los impuestos medioambientales han estado en boca de los periodistas, fiscalistas, catedráticos, organizaciones internacionales y en la propia Administración española, una serie de circunstancias acaecidas recientemente hace que, de nuevo, los impuestos medioambientales estén en todas las portadas.

Por un lado tenemos a la Unión Europea que, a raíz de la adopción del denominado «European Green Deal», ha ido adoptando una serie de medidas para proceder a su consecución.

En julio de 2021 ha entrado en vigor la denominada «European Climate law», que tiene el objetivo de conseguir que Europa sea neutra en emisiones para el año 2050, con un objetivo previo parcial: la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en, al menos, un 55% para el año 2030.

Para la consecución de este objetivo, la Comisión ha decidido aprobar un paquete legislativo de medidas llamado «Fit for 55», entre las cuales se encuentra la reforma de la fiscalidad energética a nivel europeo, la reforma del sistema de derechos de emisiones de CO₂ y la creación de un nuevo impuesto, el denominado «carbon border tax», que no deja de ser un sistema de ajuste en frontera en las emisiones de CO₂ en la elaboración de determinados productos que van a ser objeto de importación en el territorio comunitario.

El Gobierno español, así como el resto de los Gobiernos de los países europeos, han tenido que reaccionar ante la entrada en vigor de la nueva legislación comunitaria, y acaba de enviar a Bruselas, para su aprobación, el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) 2021-2030, que no deja de ser la forma en que el Gobierno español espera poder alcanzar los objetivos marcados en Bruselas, lo cual conlleva la necesaria reducción de gases a la atmósfera, y la obligación de establecer medidas que permitan el cambio de vector energético y cumplir con dicho objetivo.

A esto debemos sumar la situación generada por la covid-19 en las economías de los países europeos, y en la necesidad de, por un lado, realizar programas de

ayudas al sector empresarial y, por otro, la necesidad de obtener fondos, surgiendo, de nuevo, los impuestos medioambientales.

A nivel europeo se han aprobado los Fondos Europeos de Ayuda (Next Generation), en los que uno de sus objetivos es lograr una transición climática justa, con lo que muchos de los proyectos que se presenten deben tener en cuenta, de nuevo, el factor medioambiental.

Para la financiación de dichos fondos, la Comisión Europea ha aprobado un nuevo Impuesto al plástico de un solo uso, el cual recae directamente sobre los Gobiernos, siendo decisión de estos el trasladar un impuesto de naturaleza similar a los ciudadanos, así, por ejemplo, en España, Italia y Polonia se está tramitando legislativamente la aprobación de un impuesto de esta naturaleza.

De forma similar están actuando los diferentes Gobiernos de cara a obtener recursos internos para financiar las políticas implementadas a raíz de la covid-19.

A todo esto debemos sumar la situación de precios del mercado energético, con importantes subidas en el precio del gas, petróleo y carbón, junto con el incremento del coste de los Derechos de emisión de CO₂, debido a la política implementada por la Unión Europea (reducción de oferta de derechos).

Esta situación ha llevado a que se abra un nuevo debate sobre cómo afecta el incremento del coste de la energía en la economía europea tanto a familias como a la actividad empresarial, y, por ende, esa discusión alcanza al nivel de la imposición existente sobre la energía y su influencia en el precio final.

Finalmente, el Gobierno ha encargado, recientemente, a un grupo de expertos la elaboración de un nuevo informe sobre la reforma del sistema fiscal, y en donde, sin lugar a duda, se planteará la creación de impuestos de naturaleza medioambiental.

Como decimos, estos factores, hacen que, de nuevo, se vuelva a hablar de la necesidad de realizar una reforma fiscal basada, en parte, en la imposición medioambiental.

Pero para realizar una reforma de ese calado, previamente han de tenerse en cuenta las características de estos impuestos, los beneficios que pueden atraer y los problemas que pueden generar, de cara a diseñar una reforma adecuada, equilibrada y que consiga sus objetivos, algo que se suele obviar en la mayoría de los estudios, lanzándose a proponer la creación de nuevas figuras sin ver los efectos que generan las mismas en toda la actividad económica, la duración de los efectos, la recaudación en el largo plazo, etc.

En primer lugar, debemos definir qué se entiende por un impuesto medioambiental, y, en este sentido, dentro de la Unión Europea debemos acudir al Reglamento de la Comisión Europea N.º 800/2008, que define los Impuestos medioambientales,

«como aquellos impuestos cuya base imponible tiene un claro efecto negativo en el medio ambiente o que busca gravar ciertas actividades, bienes o servicios, de tal forma que los costos ambientales pueden incluirse en su precio y/o que los consumidores se orienten a llevar a cabo actividades que respeten el medio ambiente».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea realiza una acotación en el asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, al destacar que un impuesto tiene por objeto la protección del medioambiente siempre que la estructura del referido impuesto esté diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo.

Desde el punto de vista nacional, cabe destacar la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Tribunal Constitucional, que señala que estos impuestos deben gravar determinadas conductas nocivas para el medioambiente, en pos de favorecer la realización de otras conductas que no resultan nocivas para nuestro entorno.

Y, finalmente, la Real Academia Española define el impuesto ecológico (medioambiental a nuestros efectos) como la exacción pública que, sin perder su finalidad recaudatoria, persigue objetivos de protección ambiental.

Conforme a lo señalado, debemos de tener en cuenta que nos encontramos ante un término que está compuesto por dos palabras «Impuesto» y «Medioambiente», cada una con su significado.

Todo impuesto tiene, como objetivo principal, el de recaudar una fuente o capacidad económica, ya sea directa o indirecta.

El medioambiente se refiere a las condiciones que nos rodean, entendiéndose siempre como toda acción que tiende a mejorar esas condiciones, evitando o reduciendo las conductas nocivas y favoreciendo las positivas.

Luego un impuesto medioambiental debe cubrir ambas facetas y aquí nos encontramos con el primer problema.

Un impuesto debe de recaudar y debe de tener cierta potencia recaudatoria para que el mismo resulte rentable a la Administración.

En muchas conferencias he escuchado la necesidad de crear multitud de impuestos que cumplan con el principio constitucional de que «quien contamina paga», pero una de las cosas que se suele obviar es que la creación del impuesto tiene costes para la Administración.

Con la aprobación de un nuevo impuesto se deben realizar los cambios necesarios que permitan, por un lado, a los ciudadanos cumplir con su nueva obligación y, por otro, dotar de suficientes medios a la Administración que permitan dicho cumplimiento y, a su vez, el control de su cumplimiento (funcionarios, formación, medios informáticos, creación de modelos, programas, etc.).

Si se crean impuestos que recaudan una pequeña cantidad de dinero, el resultado va a ser que los mismos no resultan eficientes o rentables desde un punto de vista económico a la Administración, y por tanto, para realizar una reforma fiscal medioambiental se requiere, en general, impuestos que tengan una potencia recaudatoria suficiente, algo que no se da en muchas conductas que se quieren gravar por muy nocivas que estas sean para la naturaleza.

Si observamos las estadísticas que publica la OCDE al respecto de los países con mayor nivel de recaudación en relación con el PIB en materia de fiscalidad medioambiental, observaremos que uno de los países con mayor nivel es Grecia, y si analizamos las mismas estadísticas de hace unos 10 años veremos que era uno de los países situados en la tabla en puestos cercanos al cincuenta.

Esa subida en la recaudación no ha sido debida a la aprobación de nuevos impuestos medioambientales, simplemente se produjo una fuerte subida en los tipos impositivos del Impuesto Especial que grava los hidrocarburos.

Si vemos el detalle de la tipología de impuestos que se califican como medioambientales, observamos cómo la mayoría de la recaudación en los países se obtiene de la fiscalidad energética (de media el 80%), la fiscalidad sobre el transporte alcanza valores cercanos al 18%, quedando un 2% restante respecto de la fiscalidad de otros productos (emisiones y gravámenes a productos específicos; datos OCDE e Informe del Colegio de Economistas 2019).

No existen grandes variaciones de estos porcentajes entre los países con mayor nivel de imposición medioambiental y los de menor nivel, lo que viene a indicar, claramente, que no es fácil encontrar impuestos medioambientales que doten de cierta capacidad recaudatoria al sistema, fuera de los energéticos y el transporte.

Otro problema que encontramos en estos impuestos es la durabilidad o la vida útil de los mismos, debido a su propia configuración.

En la medida en que el impuesto medioambiental pretende evitar determinadas conductas, según vayan desapareciendo las mismas, minorará la recaudación y, por tanto, el sistema necesitará de nuevas figuras impositivas que sustituyan a las anteriores, evitando que nos encontremos ante un sistema impositivo estable, lo cual resulta nocivo tanto para la Administración como para los administrados, incrementando los costes de adaptación a cada nueva modificación que deba de introducirse.

Por ello, los impuestos medioambientales con mayor carga recaudatoria los encontramos en los productos energéticos y en el transporte, ya que son elementos que permanecen en el tiempo y con una cierta inelasticidad en cuanto a su sustitución, pues su cambio no puede ser inmediato.

Un ejemplo es el mal denominado impuesto de matriculación en España (IEDMT), impuesto que llegó a recaudar unos 1.600 millones de euros, el cual se convirtió en medioambiental a través del establecimiento de tipos distintos en función del grado de emisiones de CO₂ de los vehículos, lo que llevó a que, al cabo de los años, el impuesto recaudaba cerca de los 400 millones, habiéndose producido un nuevo cambio legislativo, en cuanto a la forma de medición de emisiones que hace que, de nuevo, el impuesto vuelva a tener potencia recaudatoria y sea un renovado estímulo a la hora de la reducción de emisiones por los fabricantes.

Un tercer problema de estos impuestos es que suelen configurarse como impuestos indirectos monofásicos, es decir, que gravan una única fase en el consumo de determinados productos, y con tipos elevados; así pensemos en los Impuestos Especiales, y en el tipo medio impositivo.

Esta estructura impositiva, y en particular el alto coste impositivo que recae sobre estos productos, puede suponer la existencia de un efecto llamada a que se produzcan fraudes fiscales, ya que el ahorro y la ventaja competitiva en la venta de estos productos que se obtiene, en caso de que no se haga frente al pago del impuesto, es muy alta.

Si nos fijamos, de nuevo, en los Impuestos Especiales armonizados veremos que son impuestos relativamente sencillos en cuanto a su configuración, pero altamente complicados en cuanto a las obligaciones formales que se establecen.

El objetivo es claro, evitar fraudes fiscales incrementando al máximo el control en el movimiento de estos productos. Si a pesar de todas esas obligaciones que, además, están armonizadas a nivel europeo, nos encontramos con la publicación de constantes noticias respecto de estructuras creadas a efectos de evitar el pago de los Impuestos Especiales, imaginemos qué ocurre en impuestos nacionales no armonizados, en donde el fraude es mucho más fácil que se produzca al ser más difícil realizar un control de los movimientos intracomunitarios.

Un ejemplo lo tenemos en España con el denominado Impuesto sobre gases fluorados, impuesto no armonizado y en donde el año de su creación se previó una recaudación cercana a los 400 millones, y la misma no alcanzó los 50 millones (Ministerio de Hacienda, Presupuestos Generales del Estado).

Independientemente de que pudiera haber un error de cálculo en los Presupuestos Generales del Estado, es evidente que una buena parte de esa diferencia vino dada por el fraude que existió en compras masivas de productos en Portugal y Francia sin que se declarara a los efectos del pago del impuesto.

Luego, en general, estos impuestos deben de ir acompañados de la implementación de un conjunto de obligaciones formales de cierto calado a los efectos de

lograr un adecuado control, lo cual supone un incremento de los costes en los operadores para proceder a su cumplimiento, algo que sucede tanto en aquellos que reduzcan sus conductas nocivas como en aquellos que las mantengan, y supone que la Administración tenga que destinar muchos recursos al efecto, con el coste añadido que eso genera, y que los mismos funcionan mejor en el caso en el que están armonizados a nivel europeo, al reducirse el riesgo de fraude.

Finalmente, en cuanto a las características de estos impuestos, debemos señalar que los mismos, al implementarse, llevan a un efecto querido que es el incremento del coste de producción o de distribución de determinados productos o conductas; y estos costes, evidentemente, tienden a trasladarse al consumidor final y respecto de aquellos que deciden cambiar su operativa a los efectos de evitar conductas contaminantes, también incurren en altos costes por las inversiones que deben de afrontar, al menos en el corto plazo, lo que lleva, inexorablemente, a un incremento del precio en el producto final, ya sea tanto por los que no cambian de proceso como por los que sí que lo cambian, y en donde, además, los cambios en los procesos productivos no son rápidos ni fáciles de hacer.

Ello hace que la creación de estos impuestos y su estructura, en cuanto a los tipos impositivos que deban aprobarse, no sea nada sencilla, ya que se deben tener en cuenta muchos factores y analizar cómo afecta a la economía de un país el establecimiento de un determinado nivel de imposición, y consiguiendo que ese tipo impositivo sea disuasorio de las conductas nocivas y favorable respecto de los que lo dejan de hacer a pesar del coste en inversiones al cual hay que recurrir.

Como ejemplo, solo se debe analizar lo que está ocurriendo, en este momento, en el sector energético.

La Unión Europea, en su afán por realizar una transición hacia un vector energético más limpio, ha recortado la oferta de derechos de emisión de CO₂, que, junto con la subida del precio del gas natural y la imposibilidad fáctica de realizar un cambio tan rápido en el sector energético en cuanto al uso de los vectores, ha producido un importante incremento del coste de la energía que afecta no solo a los particulares sino también al sector industrial, con anuncios de paralizaciones en empresas que no pueden asumir ese incremento de costes al dejar de ser competitivas con respecto de aquellas que producen fuera de la Unión Europea.

Por tanto, se debe ser muy cuidadoso, en cuanto a la estructura que se establezca en estos impuestos, tanto desde el punto de vista del tipo impositivo que se fija como en los plazos en los que se deba de implementar las distintas subidas de estos impuestos, a los efectos de evitar un grave perjuicio no solo a los consumidores finales de un país sino también a su tejido industrial, pudiéndose encontrar las

empresas ante una situación de alto riesgo de viabilidad económica, al no poder competir con productos que se importen de fuera de la Unión Europea, o teniendo un problema de comercialización a la hora de exportar productos, ya que, si ahora resulta difícil poder competir con la estructura de costes que tienen las empresas, más lo será cuando tenga que abordar inversiones millonarias para cambiar la estructura productiva.

A todo esto debemos añadir la problemática existente en España en cuanto a la competencia Autonómica (CC. AA.) para crear Impuestos para su financiación, y en la medida en que la aplicación de las políticas medioambientales corresponde a las CC. AA., hemos asistido a la creación de una «diarrea» de impuestos denominados medioambientales, que conllevan un incremento de las cargas administrativas, las cuales varían en función de cada CC. AA., teniendo que analizar qué impuesto se paga en cada CC. AA., las obligaciones formales por cumplir (distintas respecto de impuestos similares, con periodos de liquidación diferentes), que, de nuevo, es trasladado, vía costes, al mercado y con los problemas que crea desde el punto de vista de la competencia.

Con todos estos comentarios podría parecer que el que suscribe, personalmente, pueda estar en contra de los impuestos medioambientales, y nada más lejos de la realidad.

Por el desarrollo de mi carrera personal, he tenido la fortuna y el honor de participar en el diseño y elaboración de alguno de los impuestos medioambientales que hoy en día se encuentran en vigor dentro del territorio español, al haber estado destinado en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Conforme a dicha experiencia, está claro, a mi entender, que *«el que contamina paga»*, y un impuesto puede ser una manera eficaz de cumplir con dicho objetivo, a la vez que dota de financiación y recursos al sistema. Pero justo, dada esa experiencia, he observado que la creación de un impuesto medioambiental no es tan fácil y sencillo, y no se puede crear cualquier tipo de impuesto, y que por ende, debe de procederse a analizarse, de forma muy detallada, la conducta que se quiere hacer grabar y los efectos que produce la creación de un impuesto, tanto los beneficiosos en el medioambiente, así como los costes que se generan, la capacidad de recaudación y ver cómo afecta su creación a la actividad económica de un país o de un sector determinado.

Por tanto, no es tarea fácil ni sencilla la de plantear una reforma fiscal basada, fundamentalmente, en la fiscalidad medioambiental.

Para realizar dicha reforma, en primer lugar, se debe de huir de lo que se ha hecho hasta ahora, que es la creación de impuestos de forma individualizada, ya

sean aprobados por el Estado, ya sea por las CC. AA. Es necesario que se realice un análisis profundo de las distintas figuras que se quieren crear, viendo la eficacia en su conjunto de las mismas y los efectos que tienen en la actividad económica en el país, para, conforme a dichos estudios, determinar qué impuestos conviene implementar y la estructura de tempos que deben de adoptar de cara a la fijación de los tipos impositivos.

En este sentido, la Comisión de expertos nombrada por el Gobierno debería de ser una buena oportunidad para realizar dicho análisis, no debiéndose adoptar medidas individualizadas, sino conjuntas, y con estudio serio de los efectos que las mismas puedan suponer.

Un ejemplo puede ser la tan cacareada necesidad de la subida del tipo impositivo del diésel en España.

En España, por su situación geográfica, tenemos un problema de distribución de nuestros productos en el resto de Europa, ya que nos cuesta más llevar los mismos debido a la necesidad de realizar un transporte de larga distancia.

Si subimos el diésel e incluimos el transporte por carretera, nos encontraremos con que no tenemos, hoy en día, un sustitutivo al transporte por carretera, ni vía ferrocarril, ni vía marítima, ni con productos alternativos que podamos usar en vez del diésel, lo que supondrá un incremento del coste de nuestros productos y dificultad para poder venderlos en el resto de Europa.

Lo mismo se podría decir sobre el efecto en la agricultura, o en el uso del diésel para fines de calefacción.

Por tanto, se necesita un estudio serio, que determine las alternativas existentes al transporte por carretera o al uso del diésel, tiempo medio para implementar los cambios necesarios, los costes que eso puede llegar a suponer y, conforme dicho estudio, establecer una estructura de tipos impositivos, con incrementos paulatinos que permita a la economía del país adaptarse a esta nueva situación, teniendo en cuenta los plazos que se requieren para encontrar o implementar sustitutivos al transporte por carretera.

Evidentemente este estudio no se debe de limitar al diésel, sino que se debe de realizar respecto de la totalidad de la reforma medioambiental que se plantee.

Un segundo factor, que no se debe de olvidar, son las competencias que tiene al respecto la Comisión Europea.

En este sentido, no se debe obviar por la Administración española y por la propuesta que se realice desde la Comisión de expertos, que, en materia de fiscalidad energética, es la Unión Europea la encargada de marcar el paso a través de la Directiva 2003/96/CE, la cual, justo en este momento, se encuentra en fase de revisión.

No parece que tenga ningún sentido realizar cambios en la fiscalidad energética que vayan a tener que ser modificados en breve porque la futura modificación de la Directiva 2003/96/CE vaya en contra de los mismos.

Por tanto, la Administración debe de ser cautelosa y analizar el Borrador de Directiva recientemente publicado (14 de julio de 2021) y ver la tendencia que marca dicho borrador, de cara a que cualquier cambio que se pueda introducir en la actualidad vaya en la posible línea de la futura modificación.

Es evidente que no siempre es fácil detectar cuáles van a ser las medidas que finalmente se fijen por Directiva, ya que se requiere, para su aprobación, unanimidad de los 27 países miembros, y eso conlleva una alto nivel de negociación por parte de la Comisión, de tal forma que el resultado final del texto puede ser muy distinto de las intenciones que tenía inicialmente la Comisión, pero, por mi experiencia, de las primeras reuniones en las que participe la Administración española podrá obtener suficiente información para conocer el posicionamiento de los distintos países y de la propia Comisión, y tener una cierta idea de qué medidas se podrán implementar, de tal manera que cualquier reforma que se quiera llevar a cabo, en el corto plazo, debería de ir alineada o, al menos, no ser contraria a dichas medidas.

De nuevo, un ejemplo pueden ser las propuestas en las que se indica que los tipos de la fiscalidad energética deben de tener en cuenta tanto la capacidad energética de un producto como las emisiones de CO₂.

Si la propuesta europea solo tiene en cuenta la potencia calorífica de un producto, ya que considera que si, a su vez, se gravará en función de las emisiones de CO₂ se produciría doble imposición, pues para eso ya existen los derechos de emisión, no parece que tenga sentido que cualquier propuesta de modificación de nuestros tipos impositivos se base en ambas variables, y parece más lógico que sigamos el criterio que aparece en el borrador de la Directiva.

Otra cuestión a tener en cuenta en relación con la Unión Europea, son las medidas fronterizas por implementar y la necesidad de que el productor europeo no se vea perjudicado con respecto a los productores de fuera de la Unión.

Si bien en un impuesto indirecto la característica principal es que solo grava aquellos productos que van a ser consumidos dentro del ámbito de aplicación del mismo, y por ende, en caso de importación o adquisición intracomunitaria el producto va a estar gravado, y en caso de exportación o entrega intracomunitaria dará lugar a la devolución, también es cierto que eso no se produce con todas las medidas implementadas en la actualidad.

El ejemplo más característico es el pago de derechos de emisiones de CO₂.

Este pago se realiza, exclusivamente, por el sector productivo ubicado en el territorio de la Unión Europea, de tal forma que cualquier importación de productos fabricados fuera de la Unión no tiene que hacer frente a este coste, lo cual supone un serio perjuicio para el sector productivo europeo, existiendo un claro aliciente para llevarse las fábricas fuera de la Unión Europea, con el grave perjuicio que eso conlleva para la economía. En el caso de la exportación de mercancías, tampoco se procede a devolver los derechos, al haberse emitido el CO₂ en territorio de la Unión.

Si bien es cierto que, dentro de las medidas publicadas en el plan «Fit for 55», la Unión ha anunciado la creación de un impuesto a la importación de determinados productos (cemento, electricidad, abonos, hierro, acero y aluminio), a los efectos de tener que hacer frente al pago de los derechos de emisión que se deberían de haber pagado en caso de que dichos productos hubieran sido producidos en la Unión Europea, también es cierto que la entrada en vigor definitiva es en el 2026, y solo respecto de los productos indicados.

Esto supone que, si bien la Unión Europea intenta lograr una armonización de costes a los efectos de que los productores europeos estén en igualdad de condiciones con respecto de los productores de fuera de la Unión, esta medida es claramente insuficiente, y aunque el borrador de Directiva señala que se podrán, en un futuro, introducir nuevos productos, esto no evita que se produzca un grave perjuicio a los productores europeos, debiendo el Gobierno presionar, en el seno de la Unión, para que esta medida sea acelerada y permita que los operadores europeos estén en igualdad de condiciones.

Otro ejemplo es el propio precio de la energía: la implementación de todas estas medidas fiscales puede llevar, como ya está ocurriendo, a un incremento del precio y que, independientemente de lo que ocurra con el producto (exportación o entrega intracomunitaria), el impuesto no se va a devolver, lo que supone un coste más alto para el productor nacional, y, por tanto, la implementación de cualquier medida debe de ser paulatina a los efectos de evitar un grave quebranto a la economía nacional, y debe ser una posición a defender ante Bruselas por parte del Gobierno español.

En tercer lugar, los impuestos que apruebe la Administración deben de cumplir con dos premisas en general: primero, que respecto de los productos o conductas gravables exista una cierta inelasticidad, que permita un mantenimiento durante un tiempo de los mismos de cara a dotar de recursos suficientes a la Administración; y, segundo, que la potencia recaudatoria sea suficiente a los efectos de evitar un coste a la Administración.

En este sentido parece adecuada la implantación de un impuesto al uso de envases y embalajes de plástico de un único uso, al igual que el impuesto sobre la deposición de residuos no valorizables en vertederos, impuesto que se encuentran en tramitación en sede parlamentaria.

Aunque, de nuevo, también sería deseable que el Gobierno español propusiera, en el seno de la Unión Europea, que el Impuesto sobre el plástico, estuviera armonizado a nivel europeo, dado que las principales críticas que está recibiendo el mismo se refieren a los altos costes administrativos que impone la norma a los efectos de controlar el movimiento de productos y evitar un fraude masivo, problema que se podría minorar mediante la armonización a nivel europeo.

Otro impuesto, que debería ser analizado, sería la creación de una única imposición al agua, con verdaderos tintes medioambientales, ya que el mismo cumple con todas las características que hemos señalado.

La creación de un impuesto de esta naturaleza desata uno de los problemas que debe de abordar la reforma medioambiental: la adecuada coordinación entre los impuestos autonómicos medioambientales y la obtención de recursos en importe suficiente por parte de las CC. AA.

Si analizamos la totalidad de impuestos implementados en las CC. AA., observaremos cómo una gran mayoría se han definido como impuestos medioambientales, cuando, en realidad, los mismos carecen de dicha naturaleza, y suponen un escaso bagaje recaudador y con importantes costes administrativos para las empresas, que suponen una cierta barrera para el desarrollo de la actividad económica del país.

De nuevo sería necesario un estudio para determinar qué posibles impuestos medioambientales se podrían plantear que dotaran de suficiente capacidad recaudatoria tanto para las CC. AA. como para las entidades locales, y que no supusieran una barrera de desarrollo de la actividad económica. En este sentido, se podrían abordar las siguientes modificaciones:

1. Como ya se ha indicado, un reforma de la fiscalidad del agua con la creación de una única figura impositiva que tenga en cuenta criterios medioambientales, y que sirva para dotar de financiación tanto a las CC. AA. como a las cuencas hidrográficas y a las propias entidades locales.
2. Reformar la fiscalidad del automóvil, de tal forma que se coordine de forma adecuada tanto el Impuesto sobre determinados medios de transporte (impuesto de matriculación) como el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Esa posible coordinación podría llevar a la unión de los dos impuestos, de tal forma que se cree una cuota autonómica y otro local, y se

pueda hacer frente al pago del impuesto en función del carácter contaminante del vehículo y en un futuro se tenga en cuenta (cuando la tecnología lo permita) el número de km recorridos por los vehículos, ya que el mayor nivel de contaminación se produce en función del uso (pudiéndose tener en cuenta no solo la contaminación de emisiones sino también la sonora).

3. Modificación del Impuesto sobre actividades Económicas, para dotarle de un carácter medioambiental, de tal forma que las mayores actividades contaminantes tengan que hacer frente al pago de un mayor importe (teniendo en cuenta el grado de emisiones no solo de CO₂ sino también de otro tipo de partículas como azufre, etc.) e introduciendo bonificaciones a aquellos que realizan inversiones de cara a la reducción de los efectos nocivos sobre el medioambiente.
4. Modificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para introducir otros criterios medioambientales, que permita incrementar o reducir el importe a pagar en función de las actuaciones emprendidas en los inmuebles, y con la posibilidad de obtener créditos fiscales, tal y como ya existen en otros países (Italia) de cara a poder monetizar, con la mayor rapidez posible, este tipo de beneficios fiscales.
5. Desaparición de todos aquellos impuestos autonómicos que no aportan casi liquidez al sistema y que solo suponen un coste extra y una barrera al comercio, junto con un estudio sobre si el resto de las medidas propuestas dotan de suficiente liquidez al sistema, y, en caso negativo, la creación de algún impuesto de corte medioambiental, como puede ser sobre algunos productos alimenticios que no se consideran perjudiciales para la salud.

En todo caso, las CC. AA. y las entidades locales deberán de tener capacidad normativa para poder variar, dentro de los límites que marce la norma, los tipos impositivos aplicables y algunas exenciones por introducir, dadas las particularidades de cada uno de los territorios.

Como podemos observar, la realización de una reforma de este calado no resulta fácil ni sencilla, dadas las dificultades que implica, tanto desde un punto de vista de su implementación administrativa y legal como por los efectos que puede generar sobre la actividad económica.

Quizás la parte más sencilla recae en la fiscalidad energética, debiendo tener en cuenta, en todo caso, las futuras medidas por implementar que propone el Borrador de la Directiva y los efectos que puede producir esa reforma sobre la actividad económica de un país, existiendo, sin embargo, medidas de gran complejidad como puede ser el realizar todo el análisis sobre la fiscalidad en las CC. AA.

y entidades Locales, y cómo lograr una cierta armonización con figuras impositivas que, a su vez, doten de recaudación al sistema.

En todo caso, y a pesar de la dificultad, nos encontramos en un momento trascendental, con la necesidad de implementar un nuevo Plan Nacional de la Energía, con la existencia de fondos Europeos para financiar inversiones que, en su gran mayoría, deben de ir destinadas a medidas de naturaleza medioambiental, y con una situación de la economía generada por la pandemia que exige la toma de decisiones y cambios estructurales, que debe permitir y facilitar el poder llevar a cabo una reforma de gran calado, entre las cuales se encuentra la forma de dotar financiación a las Administraciones públicas mediante una reforma de la fiscalidad energética y medioambiental.

Propuesta de reforma de la fiscalidad medioambiental en España en el sector de hidrocarburos

IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA

Director de Fiscalidad
Enagás

1. CONTEXTO ACTUAL DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

La fiscalidad es una herramienta clave para ejercer la acción política por parte de los gobiernos. En el caso de España, tras la cesión de la mayor parte de competencias en materia macroeconómica a la Unión Europea con la incorporación al euro, cobra mayor importancia todavía al ser la principal vía para poder aplicar la política económica.

El sector de la energía es uno de los pilares básicos de la economía, fundamental para el correcto funcionamiento de las empresas y de la vida de las personas. Se halla en pleno proceso de transición hacia un modelo más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, sin que ello tenga que suponer un incremento de los precios.

Es, precisamente, en dicho contexto en el que la fiscalidad tiene un papel protagonista como palanca que debe facilitar dicha transformación del sector energético.

Es preciso referirse aquí al paquete *Fit for 55* lanzado por la Comisión Europea, que tiene como objetivo primordial la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero en un 55% en el año 2030. Este objetivo se pretende alcanzar utilizando para ello la adopción de medidas dirigidas a armonizar la fiscalidad de los productos energéticos con las políticas energéticas y climáticas de la Unión Europea, impulsando tecnologías limpias y eliminando las exenciones obsoletas y los tipos reducidos.

Otra muestra de que la revisión de la fiscalidad ambiental es imperativa la encontramos en el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC), que en su Medida 1.20, establece la necesidad de *realizar «el estudio en profundidad y, en su caso, el despliegue correspondiente de la actualización de aquellos elementos del sistema tributario que incentiven de manera sistemática una economía baja en carbono y resiliente al clima, mediante la internalización progresiva y generalizada de las externalidades medioambientales que tienen lugar en la generación y el uso de la energía, así como en el desempeño de aquellas principales actividades económicas que generan emisiones de gases de efecto invernadero y aumentan la vulnerabilidad de la economía española ante los previsibles impactos del cambio climático»*.

La fiscalidad medioambiental cobra todavía mayor vigencia en el momento actual en el que la Unión Europea ha lanzado el plan de ayudas mediante los fondos destinados a reparar los daños provocados por la crisis de la covid-19, y, a través de reformas e inversiones, construir un futuro más sostenible.

El Gobierno de España ha establecido para la distribución de estos fondos 10 políticas palanca *«de gran capacidad de arrastre sobre la actividad y el empleo, para impulsar la recuperación económica a corto plazo y apoyar un proceso de transformación que aumente la productividad y el crecimiento potencial de la economía española en el futuro»*. Hay dos palancas que nos interesan.

La palanca III es la de Transición energética justa e inclusiva. Incluye cuatro componentes enfocados al desarrollo de un sector energético descarbonizado, competitivo y eficiente que permita movilizar inversión privada significativa.

La palanca X es la que hace referencia a la Modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible. Esta palanca se desarrolla a través de 4 componentes. Uno de dichos componentes, en concreto el número 28, tiene como objeto la Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI. Entre los objetivos definidos en este componente se señala que *«se desarrollará una fiscalidad verde que contribuya a la sostenibilidad, protegiendo al medioambiente como herramienta de lucha contra el cambio climático y atender además a los compromisos asumidos internacionalmente»*.

En concreto en la reforma número 4, denominada Reforma de medidas fiscales que contribuyen a la transición ecológica, se propone la creación de un impuesto sobre los residuos y otro impuesto sobre los envases de plástico no reutilizable. Estas dos medidas están actualmente en tramitación. Por otro lado, propone la modificación del impuesto sobre los gases fluorados y sobre las bonificaciones del impuesto sobre hidrocarburos.

Este plan europeo de fondos se apoya en ampliar el sistema europeo de derechos de emisión y el establecimiento de un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono.

Con ello entendemos que se dan las condiciones perfectas para abordar una reforma de la fiscalidad en materia medioambiental. Es un proceso complejo pero necesario con un objetivo ambicioso. Este proceso no puede postergarse.

2. PRINCIPIOS PARA LA REFORMA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Como hemos indicado, la tributación ambiental actual debe ser objeto de revisión para lograr de forma efectiva la consecución de los objetivos mencionados en los párrafos anteriores.

Esta modificación debería realizarse atendiendo a una serie de principios que deberían guiar su configuración:

2.1. Quien contamina paga

La reforma debe tener en cuenta los costes generados por los daños medioambientales producidos. Estos costes deben internalizarse para evitar que se produzcan externalidades.

La idea fundamental es que, si no se hace así, el emisor de contaminación no paga por el daño que genera, y esto acaba generando una disociación entre el coste público y el coste privado. El consumidor no tiene un incentivo monetario para consumir procesos productivos menos contaminantes.

Aquí, dentro de los daños medioambientales, hay que tener en cuenta no solo las emisiones de CO₂, sino también el resto de las emisiones nocivas como los óxidos de azufre, óxidos de nitrógeno o las partículas.

2.2. Objetivo de descarbonización

Debe estar alineada con la consecución de la senda de descarbonización propuesta por los diferentes organismos internacionales. En concreto, como ya se ha referido, debe estar enfocada a permitir lograr el ambicioso objetivo fijado por la Comisión Europea en el paquete *Fit for 55* de reducción de emisiones.

2.3. Sin incremento de la presión fiscal global

No se trata de añadir nuevas figuras impositivas adicionales a las ya existentes, sino de modificar el sistema actualmente vigente para lograr los objetivos perseguidos, introduciendo los cambios que resulten necesarios y eliminando las figuras que queden obsoletas o que puedan generar supuestos de doble imposición. El objetivo no es recaudar más.

Se trata de adecuar el sistema fiscal con el objetivo perseguido de descarbonización, pero hacerlo de modo compatible con la sostenibilidad económica del sistema energético.

2.4. Seguridad jurídica

Debe reunir una mayor claridad en la definición de los elementos delimitadores de los tributos para evitar la alta litigiosidad existente en la actualidad. La existencia de las diferentes administraciones intervinientes en esta materia (Estado, comunidades autónomas, 8.000 municipios) exige una mayor coordinación entre todas ellas. Asimismo, debería facilitarse la gestión de los diferentes tributos para que su cumplimiento no suponga una carga administrativa tan elevada.

2.5. Gestión centralizada

La proliferación de impuestos autonómicos similares hace muy compleja la gestión y genera tratamientos dispares en función de la comunidad autónoma en la que se opere. Algunos autores califican la situación actual de falta de consistencia y de falta de uniformidad.

Por lo que sería recomendable plantear el desarrollo de una normativa centralizada, pudiéndose ceder la recaudación a las comunidades autónomas, o definir a nivel estatal unos elementos comunes de esta fiscalidad para que posteriormente las comunidades autónomas puedan regularlo dentro de los límites fijados por la normativa estatal.

2.6. Generar incentivos económicos encaminados a la transición energética

El Consejo de la Unión Europea propuso sus conclusiones acerca del marco sobre la imposición de los productos energéticos considerando que esta puede constituir una parte importante de los incentivos económicos que lidere una transición

energética satisfactoria, impulsando una reducción de la emisión de gases de efecto invernadero e inversiones en ahorro energético y contribuyendo, al mismo tiempo, al crecimiento económico sostenible.

2.7. Carácter finalista

Esta política debe tener carácter finalista y no meramente recaudatorio. Los fondos recaudados deben destinarse, al menos en parte, a políticas medioambientales enfocadas a la transición energética y a la mejora de la eficiencia.

2.8. Evitar la deslocalización de la industria

En un entorno de competencia internacional, la reforma que se realice debe tener cuidado de no generar condiciones tan negativas para la industria que les haga tomar la decisión de deslocalizarse a otras jurisdicciones para poder seguir siendo competitivas.

2.9. Monitorización de los impactos

La mencionada reforma debe estar sometida a una monitorización de los impactos que genera para asegurar que no se producen efectos inesperados en su diseño inicial. De esta forma se podría introducir modificaciones que permitiera corregir estos efectos.

3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL SECTOR DE LOS HIDROCARBUROS

Existen diferentes alternativas para acometer la reforma de la fiscalidad ecológica dirigida a gravar el sector de los hidrocarburos. Como hemos mencionado esta revisión debe realizarse de manera que la reforma logre el objetivo de cumplir los principios definidos en el apartado anterior.

Entendemos que la alternativa que mejor cubriría dichos objetivos sería el establecimiento de un impuesto sobre hidrocarburos que recaiga sobre todas las emisiones nocivas para nuestro medioambiente producidas por la industria. Este tributo sería un impuesto directo y sustituiría al actual impuesto sobre hidrocarburos.

Supondría un cambio radical en la configuración del impuesto: gravaría las emisiones contaminantes generadas en lugar del consumo de energía.

Este es, también, el criterio fijado por la Comisión de Expertos de Transición Energética que en el informe que elaboró en 2018 recomendaba la sustitución de los actuales impuestos especiales por impuestos que graven los daños generados por las emisiones.

Desde la propia Unión Europea se lleva tiempo impulsando una reforma de la fiscalidad energética medioambiental. La normativa actual está enfocada a gravar el volumen energético consumido, pero no penaliza el volumen de emisiones contaminantes.

La tributación vinculada al CO₂ debe fijar como parámetro de referencia las emisiones contaminantes de CO₂. De esta forma la política fiscal iría dirigida a alcanzar los objetivos de eficiencia energética y medioambientales.

Un impuesto parecido a este existe ya en algunas comunidades autónomas (Andalucía, Aragón y Cataluña). Pero para que sea realmente efectivo y no sea susceptible de generar deslocalizaciones regionales debe tener carácter nacional.

Las principales características de este impuesto serían las siguientes:

- Este impuesto sustituiría al actual impuesto especial sobre hidrocarburos. Asimismo, debería suponer la eliminación de los impuestos autonómicos mencionados, reordenando la estructura fiscal en materia medioambiental.
- Con ello se eliminan los problemas actuales que existen en el impuesto sobre hidrocarburos por algunos beneficios fiscales (como el tipo reducido para el uso de gasóleo profesional) que no persiguen una menor contaminación.
- La forma de instrumentar este impuesto sería haciéndolo compatible con los agentes que intervienen el mercado de los derechos de emisión y evitando duplicidades de costes.
- Se establecerían beneficios fiscales para los combustibles (biocombustibles) o gases (biometano, hidrógeno) de fuente renovable, fomentando con ello el uso de dichas fuentes de energía.
- Este impuesto respeta la regla de quien contamina paga. Las fuentes más contaminantes pagarían más y las menos contaminantes verían reducida su tributación, a diferencia de la situación actual enfocada a gravar el volumen energético consumido sin diferenciar las fuentes de energía.
- Este impuesto gravaría las emisiones contaminantes no solo de CO₂, sino también de otros gases contaminantes (óxidos de azufre, óxidos de nitrógeno) y las partículas.

- Sería un impuesto estatal en el que podría cederse la recaudación a las comunidades autónomas. De esta forma se evitaría la dispersión normativa y se facilitaría la gestión del mismo a los contribuyentes.
- Los elementos claves de la determinación del impuesto se fijarían con claridad para ganar en seguridad jurídica y evitar así la alta litigiosidad que hay actualmente.
- Debería destinarse una parte de la recaudación de este impuesto a la mejora de la protección medioambiental.
- No supondría un incremento de la recaudación total pero sí una modificación de los elementos que determinan la tributación vinculada al sector de los hidrocarburos.

La implementación de este impuesto, como decíamos anteriormente, no sería sencilla. Un factor importante por considerar son los efectos recaudatorios que podría generar, incluyendo el impacto de los impuestos que se eliminarían. Todo ello debería valorarse y analizarse con detenimiento a la hora de definir los elementos delimitadores de este nuevo impuesto (hecho imponible, tipos impositivos).

La propia Comisión de Expertos para la Transición Energética realiza en su estudio una simulación de los diferentes impactos que generaría la reforma con este nuevo impuesto ambiental. Realizar este análisis cuantitativo resulta esencial para poder orientar la reforma fiscal medioambiental asegurando la sostenibilidad económica.

Propuestas para una reforma eficiente de la fiscalidad medioambiental en España

MARÍA MUÑOZ VIEJO

Responsable de Asuntos Fiscales

Endesa

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de una verdadera fiscalidad medioambiental en España es una asignatura pendiente para el Gobierno español y es de crucial importancia para el desarrollo socioeconómico y medioambiental del país que esta tarea se acometa correctamente.

Como punto de partida de esta reforma es crucial que la misma sea eficiente para los distintos agentes que conforman el sistema económico español y que mantenga a España en un nivel de competitividad fiscal al menos similar al de los países de su entorno.

Para ello es fundamental que esta política fiscal se diseñe tratando de nivelar adecuadamente la carga tributaria final que tendrán los distintos agentes que se verán afectados por la misma, considerando en esta valoración la totalidad de las figuras tributarias con las que ya contamos en nuestro sistema tributario: impuestos directos e indirectos de ámbito estatal, autonómico y local, sin dejar ninguno al margen. Por lo tanto, es muy probable que, en aras de obtener un equilibrio justo, sea necesario ajustar a la baja la tributación que, en otro ámbito, ya soportan los distintos agentes.

En efecto, este punto es especialmente relevante para las empresas españolas dado que se mueven en un ámbito global donde necesariamente deben ser competitivas frente a empresas extranjeras y una excesiva carga tributaria sobre ellas podría poner en riesgo su competitividad e incluso su capacidad de operar con unos parámetros mínimos de rentabilidad.

En segundo lugar, y ya desde un punto de vista de técnica tributaria, una política fiscal en materia medioambiental adecuada debería atender a una estimación real de los daños medioambientales causados por la actividad realizada por el sujeto pasivo al que se pretende gravar, cumpliendo con el principio de «quien contamina paga» pero, al mismo tiempo, respetando tanto el principio de proporcionalidad (evitando cargas arbitrarias y desproporcionadas) como el principio de confiscatoriedad (gravando una verdadera fuente de riqueza). Además, su correcta implementación debería desincentivar los comportamientos dañinos con el medioambiente y, por contra, incentivar aquellos que lo protejan. Su recaudación debería estar destinada a reparar los daños realizados al medioambiente por las actividades gravadas y debería efectuarse un seguimiento objetivo y transparente de que esto sucede así.

Además, debería tratarse de una fiscalidad que no recaiga sobre hechos ya gravados por otros tributos o que traten de gravar cada una de las etapas de la cadena de valor de un mismo proceso productivo, evitando duplicar gravámenes. Para esto es fundamental que se trate de una fiscalidad dirigida y coordinada desde el Estado evitando la inseguridad jurídica en la que ahora nos encontramos en España debido a los nuevos tributos que cada año van creando las distintas comunidades autónomas y que no siempre respetan los parámetros de legalidad. Y, por supuesto, debería ser una fiscalidad que, en todo caso, respete las directivas europeas y los principios constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico.

Y lo cierto es que no hay mejor momento que el actual para abordar esta reforma, con el foco de la atención mundial puesto sobre los efectos del cambio climático en el planeta y en los objetivos que tanto a nivel de la OCDE (donde recientemente Estados Unidos se ha unido a la causa) como a nivel de la Unión Europea (líder mundial en la causa), se han marcado, en el medio y largo plazo, para tratar de controlarlo. El adecuado diseño de una fiscalidad medioambiental puede ser uno de los instrumentos clave para la obtención de esos objetivos.

Es importante que las políticas fiscales en materia medioambiental acompañen de forma estructurada y con vocación de permanencia los desafíos que nos toca afrontar como país en lo económico, en lo social y en lo medioambiental, encaminado todo ello a garantizar la sostenibilidad del planeta.

1. CONTEXTO ACTUAL

El pasado mes de julio la Unión Europea decidió ponerse a la cabeza de la lucha mundial contra el cambio climático con un paquete legislativo de 13 medidas denominado «Listos para el 55» (más conocido por su denominación en inglés:

Fit for 55) que, sin duda alguna, se trata del paquete más ambicioso de la historia de la Unión Europea en materia de clima.

El objetivo es reducir de aquí a 2030 en un 55% las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de la Unión Europea, llegando en 2050 a la neutralidad de emisiones (que se alcanzaría cuando los gases expulsados a la atmósfera puedan ser capturados en su totalidad por los bosques, suelos y océanos, evitando así sobrecaleentar el planeta). Entre las iniciativas se incluye que el 40% de toda la energía de la UE sea producida a partir de fuentes renovables en 2030, que todos los vehículos nuevos matriculados a partir de 2035 sean de cero emisiones y que haya aranceles en las fronteras de la UE para que los productos que lleguen aquí no vengan cargados de carbono.

En lo fiscal, el paquete del *Fit for 55* desarrolla tanto la posible introducción de un ajuste en frontera por emisiones de CO₂ (una «especie de gravamen» sobre las importaciones de bienes con una elevada huella de carbono en Europa) como la revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, para tratar de alinear la fiscalidad de los distintos productos energéticos y de la electricidad con los objetivos climáticos de la UE anteriormente mencionados, y así preservar el Mercado Interno de la UE. Se trataría de actualizar los tipos impositivos de los distintos impuestos, incluyendo tipos más elevados para combustibles fósiles y más reducidos para la electricidad, los biocarburantes y el biogás, y reduciendo el uso de exenciones y reducciones de los combustibles fósiles.

El Gobierno español, a lo largo del año 2020, y siguiendo las directrices de la UE que ya estaban marcadas tras el Acuerdo de París de 2015, presentó en Bruselas su Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030 (PNIEC) comprometiéndose a implantar una serie de medidas dirigidas a alcanzar, en 2030, una reducción de emisiones de gases de efecto invernadero del 23% respecto al nivel existente en 1990, un 42% de fuentes renovables sobre el uso final de la energía, llegar a un 74% de energía renovable en la generación eléctrica e incorporar una mejora del 39,5% de la eficiencia energética. Todo esto se planteaba como un paso hacia el cumplimiento del objetivo de alcanzar la neutralidad de emisiones de GEI de España en 2050, fecha en la cual se pretende la reducción de, al menos, un 90% de las emisiones brutas totales de gases de efecto invernadero respecto a 1990 y contar con un sistema eléctrico 100% renovable.

En este mismo año el Congreso español aprobó la Ley del Cambio Climático y Transición Energética (LCCTE) que concreta lo ya previsto en el PNIEC, planteando, incluso, revisar al alza los Objetivos allí fijados para 2023. Esta norma prevé la supresión de los vehículos de combustión, a más tardar, en 2040 y la prohibición

desde ya de las prospecciones y explotación de hidrocarburos y de proyectos de fracturación hidráulica y minería de uranio.

En lo fiscal, el Gobierno español ha avanzado este último año en la creación de dos nuevos tributos medioambientales de ámbito estatal como son el Impuesto sobre envases de plásticos de un solo uso y el Impuesto sobre depósito de residuos en vertederos e incineración de residuos, que se están tramitando en estos momentos en el marco de la revisión de la Ley de 2011 de Residuos y Suelos Contaminados, revisión que se ha hecho necesaria de cara a cumplir con los nuevos objetivos de residuos establecidos en las directivas de la Unión Europea que conforman el Paquete de Economía Circular, así como con los derivados de la directiva de plásticos de un solo uso.

Por el contrario, no existen avances en lo que respecta a la ordenación de la fiscalidad medioambiental preexistente que se aglutina a nivel estatal básicamente en los Impuestos Especiales, los Impuestos del Sector Eléctrico de la Ley 15/2012 y los Impuestos a las actividades de extracción; y a nivel autonómico, en un maremagnum de distintos tributos supuestamente medioambientales que gravan, entre otros, las emisiones, la utilización de aguas o el supuesto daño medioambiental generado por instalaciones eléctricas.

Ciertamente, los objetivos del PNIEC y de la LCCTE son sumamente retadores y, *a priori*, parecen inalcanzables si no se introducen medidas administrativas, financieras, legales y fiscales que incentiven de una forma directa las conductas respetuosas con el medioambiente. En este marco, es absolutamente estratégico el desarrollar una política fiscal adecuada en materia medioambiental.

2. PROPUESTA DE REFORMA DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

En este documento se pretende incorporar una propuesta de reforma concreta en los distintos ámbitos de la fiscalidad medioambiental, tanto respecto de los tributos ya existentes (Impuestos Especiales, Impuestos de la Ley 15/2012, Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados y los diversos tributos autonómicos de toda índole), como respecto de aquellos en curso de aprobación (Impuestos de Plásticos e Impuesto de Residuos), como de aquellos otros nuevos que se pudieran crear.

Nos centraremos en aquellos que entendemos deberían ser modificados con intención de construir una verdadera fiscalidad medioambiental que contribuya activamente a los objetivos incluidos en el PNIEC y en el LCCTE relativos a

reducción del nivel de emisiones de CO₂ y el fomento del parque de generación renovable en el país.

3. RESPECTO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, la electricidad, el carbón y determinados medios de transporte son aquellos que tienen la posibilidad de incidir en la protección del medio ambiente.

Respecto de los tres primeros, el 14 de julio la Comisión presentó la Propuesta de Revisión de la Directiva 2003/96 de Fiscalidad Energética. La Directiva que debe ser negociada en el seno del Parlamento Europeo y el Consejo podría aún tardar un par de años en aprobarse. El citado borrador incluye una clasificación de productos energéticos según tipología y uso, aplicando una escala de tipos mínimos de gravamen en consecuencia, más elevados para combustibles fósiles y más reducido para la electricidad, los biocarburantes y el biogás. Asimismo, el borrador elimina diferentes subsidios a los combustibles fósiles e introduce otros nuevos para energías limpias, tratando que ante estas subidas puedan quedar protegidos los grupos más vulnerables. Este borrador de Directiva está tratando de alinear la fiscalidad de los distintos vectores energéticos con la externalidad medioambiental y su contenido energético.

El Gobierno español entendemos que apoyará la medida, puesto que va en línea con los objetivos marcados en el PNIEC y en la LCCTE, pero creemos que sería conveniente que pudiera tratar de obtener un texto final de la Directiva que refuerce y acelere, aún más, la transición energética, el fomento de la electrificación, de las energías renovables, de la movilidad eléctrica y que trate de reducir a un ritmo más acelerado el uso de combustibles fósiles emisores. Así, por ejemplo, actualmente se establecen incrementos graduales de tipos de gravamen a lo largo de 10 años, lo que alargaría hasta el 2033 la posibilidad de alcanzar esos tipos más elevados, no desincentivando lo suficientemente rápido el uso de estos, haciendo difícil alcanzar los Objetivos impuestos para 2030 en materia de reducción de emisiones. Por otra parte, no vemos un especial fomento, por ejemplo, de la implantación del vehículo eléctrico, lo cual debería ser más fuertemente incentivado.

Hay que destacar que las subidas de tipos previstas para los combustibles fósiles supondrán para el Gobierno español un incremento de recaudación relevante, lo que les podría permitir, a su vez, el rebajar la factura impositiva de otros vectores energéticos como el eléctrico y así acelerar el proceso de transición energética en el que nos encontramos.

También hay que señalar que, como consecuencia de la modificación de esta Directiva, posiblemente se deban acometer modificaciones que afecten no solo a los tipos impositivos de los distintos Impuestos Especiales sino también a la configuración de su base imponible, dado que se prevé que el gravamen de los productos energéticos sea acorde a su contenido energético neto (expresado en € por gigajulios). Por otra parte, quizás se requiera establecer controles de movimientos (hoy existentes para estos combustibles sujetos a Impuestos Especiales) para el hidrógeno que se incluye como novedad en el ámbito de la Directiva.

Respecto el Impuesto Especial de determinados medios de transporte (Impuesto de matriculación) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Impuesto de Circulación), lo cierto es que tanto el Impuesto de Matriculación como el Impuesto de Circulación son inferiores a los existentes en otros países europeos (Francia, Portugal, Países Bajos, Alemania, Italia) y, además, el Impuesto de Circulación no grava la externalidad medioambiental creada por la contaminación de los vehículos (se calcula en función de los caballos fiscales del vehículo). En aras de promover una renovación del parque de turismos, se podría eliminar el Impuesto de Matriculación (fomentando la renovación del parque) e incrementar el Impuesto de Circulación para aquellos vehículos de combustión (estableciendo el gravamen en función de las emisiones que generen).

4. RESPECTO DE LOS IMPUESTOS DE LA LEY 15/2102, DE MEDIDAS FISCALES PARA LA SOSTENIBILIDAD ENERGÉTICA

El Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos y el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intracomunitarias, vigentes desde el año 2013, son tributos que podrían carecer de una verdadera naturaleza medioambiental a pesar de que hayan sido así configurados. Ello por cuanto su recaudación está directamente destinada a financiar el déficit de tarifa del sistema eléctrico y porque su configuración no permite desincentivar comportamientos dañinos con el medioambiente ni incentivar aquellos que lo protejan, es más, estaría gravando especialmente las tecnologías hidráulicas y nuclear que son ambas tecnologías no emisoras en CO₂.

Estos tributos penalizan directamente al sector eléctrico por lo que no contribuyen al proceso de descarbonización. Para lograr esta descarbonización es necesario

acometer un proceso de transición energética, un cambio estructural que elimine el carbono de la producción de energía. Se trata de electrificar la economía sobre la base de energías alternativas limpias que emitan únicamente lo que el planeta puede absorber y, para ello, se deben evitar mayores cargas y gravámenes a la energía eléctrica.

La propuesta pasaría, dependiendo del escenario en el que nos encontremos, por lo siguiente:

- Caso de que el Gobierno decida acometer una profunda reforma del sistema de financiación autonómica y local que pase por la eliminación de la capacidad normativa en materia fiscal de las comunidades autónomas: se deberían eliminar estos 3 tributos de la Ley 15/2012.
- Caso de no proceder con la citada reforma: se deberían mantener estos 3 tributos, pero estableciendo un tipo del 0% y en el caso del Canon Hidráulico haciendo extensivo además a cuencas intracomunitarias, lo cual permitiría evitar que las comunidades autónomas creen nuevos tributos sobre el mismo hecho imponible.

5. RESPECTO DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN TRÁMITE DE APROBACIÓN

Enmarcado en la revisión de la Ley de 2011 de Residuos y Suelos Contaminados, en concreto en el título VIII rubricado «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», se incardinan dos nuevos impuestos medioambientales, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la incineración de residuos.

El Impuesto de Residuos se configura como un impuesto estatal pero cedido a las comunidades autónomas que dispondrán de la competencia de gestión, recaudación, inspección, liquidación y capacidad normativa para incrementar los tipos de gravamen (no para las exenciones y/o bonificaciones). La norma prevé una derogación tácita de impuestos autonómicos que regulan hechos imposables equivalentes (como ocurre en el caso de 10 comunidades autónomas) y se compensará a aquellas que tuvieran establecido un tipo superior (caso de Cataluña).

Esta medida es un precedente trascendental en cuanto a la ordenación de nuestra actual normativa en materia medioambiental, en la medida en que deja en manos del Gobierno central un asunto tan estratégico, evitándose así la proliferación de tributos autonómicos en esta materia.

Respecto del impuesto sobre envases de plásticos de un solo uso, se trata de un impuesto similar al que se pretende implantar en otros países de nuestro entorno, como el Reino Unido o Irlanda, donde el Gobierno español ha encontrado un «nicho» actualmente no gravado y con el que prevé recaudar cerca de 724 millones de euros anuales y donde se pretende seguir una gestión similar a los Impuestos Especiales sobre la Fabricación.

6. RESPECTO DE LAS ACTUALES «ECOTASAS» AUTONÓMICAS

Es urgente corregir y homogeneizar la fiscalidad energética y medioambiental hoy existente debido a la intensa actividad normativa de las comunidades autónomas. En efecto, hoy existen en España hasta 85 impuestos autonómicos que claramente retraen la inversión, son motivo de una litigiosidad tremenda, gran inseguridad jurídica en el país y posiblemente atenten contra el principio de unidad de mercado. Son tributos con un impacto recaudatorio limitado para las comunidades autónomas pero que, sin embargo, hacen mucho daño en términos de desincentivación de la inversión, el empleo y el crecimiento económico del país, por las razones más arriba enumeradas, y a los sujetos pasivos afectados porque para ellos sí suponen un coste elevado (hay tributos que, en ocasiones, afectan a un único sujeto pasivo).

En aras de solventar esta situación, lo ideal sería que el Gobierno decidiera acometer una profunda reforma del sistema de financiación autonómica y local que pasara por la limitación de la capacidad normativa en materia fiscal de las comunidades autónomas.

Si esto no se hace, parece que se hace necesario, en primer lugar, crear un Comité de Expertos permanente que analice la legalidad, la constitucionalidad y la compatibilidad con el Derecho Comunitario de los diversos tributos que pretendan aprobarse por parte de las comunidades autónomas.

Adicionalmente, debería seguirse el ejemplo de lo ya hoy realizado con: i) el nuevo Impuesto sobre Residuos, es decir, desarrollar nuevos impuestos estatales, cuya recaudación puede cederse, si se estima necesario, a las comunidades autónomas, y que «expulsen» los tributos hoy existentes en las mismas sobre los mismos hechos imponibles, compensando, en su caso, a aquellas comunidades autónomas que sufran una pérdida de recaudación y; ii) el nuevo Impuesto de Plásticos, es decir, buscar «nichos» no gravados en materia de fiscalidad medioambiental, tratando de incentivar la transición energética y la creación de un parque de generación de energía renovable acorde a los objetivos marcados desde el Gobierno.

En el primer caso, podría introducirse:

- Un nuevo Impuesto estatal que grave las emisiones de gases a la atmósfera, expulsando los Impuestos Autonómicos que actualmente pudieran estar ya gravando todo tipo de emisiones (previa compensación a las comunidades que tuvieran establecidos tipos más elevados) y cediendo su recaudación a las comunidades autónomas afectadas. El nuevo impuesto aglutinaría la tributación por las siguientes emisiones: dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre; dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno; y otras partículas altamente contaminantes. Países como Suecia, Dinamarca e Irlanda tienen ya implantados tributos similares.

En este caso, es muy importante establecer exenciones para aquellas actividades que ya hoy se encuentran reguladas por verse sometidas a la obligación de adquisición de derechos de emisión.

- Un nuevo Impuesto estatal que grave las Instalaciones que Incidan en el medioambiente y que, de nuevo, expulse los Impuestos Autonómicos que actualmente pudieran estar ya gravando estas circunstancias. Las actividades deberían ser gravadas en función de la externalidad que generasen (*i. e.*, residuos, emisiones, ruido, etc.).

En este caso es muy importante establecer exenciones para aquellas actividades de generación eléctrica renovable, tecnologías no emisoras o cuyas externalidades (*i. e.*, residuos) ya estén siendo gravados por otra vía.

- Un nuevo Canon eólico estatal que, de nuevo, expulse los cánones autonómicos que hoy gravan este tipo de actividad y que carecen de una verdadera finalidad medioambiental. En este caso, en aras del fomento de los objetivos de descarbonización y promoción del parque de generación de energía renovable, habría que imponer un tipo del 0%.

En el segundo caso, podemos encontrar algunos «nichos», como el transporte aéreo, donde sus emisiones y el ruido que generan no están especialmente gravados. Países como Alemania, Austria, Noruega, Suecia, Francia y los Países Bajos ya están gravando estos hechos.

7. OTROS

En paralelo a las medidas anteriores, se deberían introducir determinados mecanismos de incentivación en tributos como el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc., para acelerar las inversiones en tecnologías renovables, la adquisición del vehículo eléctrico y el fomento de sus instalaciones de carga (en línea con las recientemente introducidas a través del RDL 29/2021) y las instalaciones dirigidas a la mejora de la eficiencia energética de edificios y viviendas (envolvente y equipos térmicos).

Por último, hay que señalar que toda esta reforma de la fiscalidad medioambiental debería venir acompañada de una simplificación administrativa, especialmente en materia de imposición local (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto de Actividades Económicas, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Tasa de Ocupación de la Vía Pública, etc.) donde se debe avanzar en materia de digitalización y donde se debería crear una «ventanilla única» a nivel estatal para este tipo de imposiciones para aligerar la carga administrativa de las empresas que operan a nivel nacional y que actualmente deben lidiar con más de 8.000 municipios.

IV.

La reforma de la imposición patrimonial
en España; la competitividad fiscal desde
una perspectiva de comparación
internacional; las ventajas
de la corresponsabilidad fiscal

La dimensión y competitividad de la empresa familiar como objetivo del sistema tributario español

JOSÉ LUIS BLANCO

Director General Ejecutivo del Instituto de la Empresa Familiar

Los grandes retos de la empresa familiar española para los próximos años coinciden con los principales desafíos de la economía española: productividad y adaptación a las exigencias de la nueva economía global donde prima la digitalización, la descarbonización, el medio ambiente y el compromiso social.

Un elemento esencial para acometer esos desafíos es el tamaño de las empresas y, sin embargo, España sigue presentando un tejido productivo con un peso predominante de lo que denominamos microempresas. Mientras que la plantilla media de las empresas europeas es de 5,8 trabajadores, las empresas españolas se sitúan en 4,5 empleados. El tamaño de las empresas españolas es un 42% menor al de las alemanas y prácticamente la mitad que el de las británicas. Mientras en España hay 19.000 empresas con más de 50 trabajadores (0,6% del total), en Alemania hay 72.000 (2,6%).

El principal componente diferencial de la economía española radica, precisamente, en la pequeña dimensión de un ingente número de los agentes económicos que protagonizan nuestra actividad empresarial. No es cierto que nuestra menor productividad provenga de la naturaleza o características de los sectores que acaparan el mayor peso en nuestra economía, sino que es la escasa dimensión de nuestras empresas la que lastra nuestra competitividad en todos los sectores. Según recoge el Banco de España en su documento «Los retos que afrontan las empresas no financieras españolas»¹, las compañías de entre 0 y 9 trabajadores

1. Presentación del Gobernador del BdE, Pablo Hernández de Cos. Murcia. 28 de septiembre de 2021. <https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/SalaPrensa/IntervencionesPublicas/Gobernador/Arc/Fic/hdc280921.pdf>

presentan una productividad media que equivale al 60% de las de nuestros principales homólogos europeos (media de Alemania, Francia e Italia). Para empresas entre 10 y 49 trabajadores este porcentaje sube hasta el 80%. Y en el caso de las compañías entre 50 y 250 empleados alcanza el 90%.

Las empresas españolas no son víctimas de un maleficio atávico que las condena a ser menos productivas. Como vemos, los estudios demuestran que, a tamaño equivalente, nuestras empresas son competitivas con las de países de nuestro entorno económico. Nuestra debilidad está en el ingente porcentaje de microempresas que compone nuestro entramado empresarial². En esta materia, la cuestión del tamaño sí que importa.

Las ventajas de ganar dimensión crítica son evidentes en todos los frentes: el tamaño permite la innovación, la internacionalización, la internalización de externalidades y la generación de economías de escala.

El tamaño también está vinculado estadísticamente con la incorporación de mejores prácticas de gobierno corporativo, con la asimilación y asunción de medidas que incrementan la transparencia y con la creación de empleos más estables, con mayores oportunidades de promoción profesional interna y desarrollo personal y sueldos más altos. A menudo hemos escuchado críticas a la introducción de exigencias regulatorias en el ámbito laboral, de información financiera y otras establecidas en función de la dimensión de las empresas. Es indudable que esas exigencias son generadoras de costes de transacción y de administración adicionales. Sin embargo, parece necesario afrontar este debate de otro modo: la implantación de órganos de representación de los trabajadores no puede considerarse conceptualmente como una barrera competitiva; la exigencia de auditoría de estados financieros supone un coste adicional para cada empresa, pero aporta un componente de rigor y calidad de la información que fortalece la fiabilidad del sistema empresarial y, por lo tanto, revierte en beneficio de todos.

La cuestión no radica en criticar el incremento de costes regulatorios que se produce en función de la dimensión empresarial porque tiene lógica para el sistema mejorar la calidad de las relaciones laborales o de la información financiera, por agotar los dos aspectos que hemos mencionado con anterioridad. Lo relevante es incentivar el crecimiento de las empresas precisamente para que puedan asumir ese modo de operar más transparente. Necesitamos aceptar como idea-fuerza de nuestro sistema empresarial que la dimensión empresarial es una condición

2. En España, casi el 95% de las compañías españolas tiene menos de 10 trabajadores.

necesaria para acercarnos al modelo de país que perseguimos. Todo ese discurso, a menudo demagógico, construido en torno a la supuesta bondad de la pequeña empresa y a la perversidad de la empresa grande tiene que contrastarse con la cruda realidad: las empresas de menor tamaño apenas pueden afrontar las exigencias de la transformación económica y social que les exige no ya el futuro, sino un presente que tiene ya más de ayer que de hoy. Y esa es una realidad percibida socialmente. Todos preferimos que nuestros hijos trabajen en grandes empresas que les ofrecen estabilidad, proyección futura y mejores condiciones retributivas.

El tamaño se gana de forma orgánica, —es decir, mediante la expansión de las actividades con los recursos que las empresas son capaces de dinamizar con sus propios medios—, o de forma inorgánica, mediante consolidación e integración de diferentes agentes. La incentivación de fórmulas que inviten a la unión de empresas es una necesidad que debería contemplarse como herramienta en beneficio de una economía más eficiente y de una sociedad mejor vertebrada.

Intentaremos, a continuación, centrarnos en formular alguna consideración sobre las ventajas de favorecer el incremento de la dimensión de las empresas.

El tamaño es una cuestión de evolución del negocio. No existen leyes de hierro sobre la correlación entre tamaño y competitividad. Pero no es del todo disparatado sostener que el éxito de un proyecto empresarial se asocia a su crecimiento. Contra lo que parece desprenderse del dogma imperante, las empresas no son buenas por ser pequeñas. Ni malas tampoco. Pero las mejores empresas tienden a crecer y con su crecimiento ofrecen mejores productos o servicios y pagan mejores salarios. De hecho, crecen porque ofrecen mejores soluciones a las demandas de la sociedad y son capaces de atraer mejor talento.

El crecimiento requiere capitalización intensiva³ y, como regla general, se ve favorecido por la continuidad y la consolidación de las estructuras de propiedad que sostienen el proyecto empresarial.

3. Prácticamente la totalidad de las empresas familiares nace del ahorro o patrimonio familiar. Además del ahorro, los beneficios no distribuidos constituyen una fuente de financiación muy relevante del crecimiento de las compañías familiares. Según los datos de la última encuesta realizada a empresas miembros del Instituto de la Empresa Familiar y de sus Asociaciones Territoriales, un 55% no repartió dividendos en 2020, y el 22% lo hizo en un porcentaje inferior al 16%. Es cierto que estas cifras estuvieron marcadas por el estallido de la crisis sanitaria, pero no son muy alejadas de las observadas en años anteriores en las que en torno al 45% de las empresas familiares encuestadas no repartieron beneficios.

Favorecer la capitalización y la continuidad de las empresas debe ser, por tanto, un objetivo claro de cualquier modelo regulatorio –y, en consecuencia, también tributario– que pretenda contribuir a un entramado empresarial más productivo y capaz de acometer los retos de nuestro tiempo.

En este contexto⁴, en España hemos sido capaces de preservar, a través de gobiernos de todas las tendencias, un modelo de tributación para la empresa familiar que, dejando al margen algunas características que merecen análisis crítico y reflexión, ha sabido discriminar entre el destino o finalidad de los activos que componen el patrimonio de las personas físicas. De un lado, los activos afectos a actividades empresariales productivas. De otro, los activos no afectos.

Más allá de cuestiones de técnica jurídico-tributaria destinadas a afinar aspectos relacionados con el perímetro o los criterios valorativos del sistema vigente y su aplicación (que no por su carácter puntual dejan de tener una extraordinaria relevancia) nuestro modelo funciona bien y ha permitido, durante estos últimos veinticinco años, el desarrollo de proyectos empresariales españoles de raíz familiar sin precedentes en nuestra historia.

No tiene sentido cuestionar los elementos de rentabilidad tributaria que permiten la continuidad de las empresas en el tiempo y su correlativo incremento de dimensión.

El cuestionamiento de ese modelo solo puede resultar en consecuencias difícilmente compatibles con el futuro que queremos para nuestro país. ¿Queremos un país con empresas sólidas y solventes, productivas y competitivas que, además, tomen sus decisiones en clave española, pensando en lo que queremos y necesitamos aquí? Eso son las empresas familiares. ¿Queremos un país con empresas comprometidas con el largo plazo, con los cambios que necesita nuestra sociedad, arraigadas a nuestros territorios? Eso son las empresas familiares. ¿Necesitamos empresas que puedan seguir destinando mayoritariamente los beneficios que generan a la reinversión y el crecimiento? Eso son las empresas familiares. ¿Necesitamos empresas que puedan proyectar sus objetivos y planificar sus retornos no pensando en el semestre, ni en el año, ni en el lustro, sino en una generación? Eso son las empresas familiares.

4. Europa lleva décadas mostrando su preocupación por el desarrollo y crecimiento de las pymes, y en especial de las empresas familiares. De hecho, hoy en día, no existe ningún país de la Unión Europea que grave los activos productivos ni su transmisión en el impuesto de sucesiones y donaciones. España es el único país de la Unión Europea en el que existe un impuesto sobre el patrimonio.

No deberíamos alterar la esencia de un régimen tributario que ha sido determinante en la consolidación de empresas de éxito que transmiten y hacen suyo el modelo de país que queremos. Si añadimos elementos distorsionadores que no existen en otras jurisdicciones, estaremos penalizando nuestra capacidad de competir y animando a poner en manos foráneas las decisiones sobre nuestro futuro.

Las ingentes necesidades de recursos para restaurar el equilibrio presupuestario tras la pandemia o el ineludible debate sobre la desigualdad no deberían confundir los objetivos de nuestro sistema tributario. Las necesidades coyunturales no pueden derribar nuestros objetivos estructurales. La corrección de desigualdades se canaliza mejor mediante el gravamen de la renta —en el sentido y con la intensidad que cada opción política considere deseable— que mediante la creación de figuras penalizadoras del patrimonio que, por definición, acaban exigiendo la extracción de capital de las unidades productivas para atender las exigencias tributarias.

Existe un legítimo debate sobre la política tributaria que mejor pueda contribuir a la consolidación fiscal y a la prosperidad general. Pero debería existir un consenso claro y compartido por muy amplios sectores de nuestro espectro parlamentario para no herir de muerte —ya sea muerte súbita o muerte lenta— el tejido empresarial que está construyendo y debe construir el país que queremos.

Los ingresos públicos batirán récords este año 2021, hasta alcanzar 490.000 millones de euros. El incremento y recuperación de la recaudación tributaria está siendo espectacular y es necesario centrarse, también, en el control y eficiencia del gasto público.

Situemos el debate sobre la reforma del sistema tributario español precisamente en clave española. No nos dejemos arrastrar por tendencias o discursos abstractos. Analicemos empíricamente cuál es nuestra realidad empresarial y fijemos los objetivos y las metas a perseguir. ¿Queremos empresas más pequeñas o más grandes? ¿Queremos proyectos a corto plazo o a largo plazo? ¿Queremos empresas que toman sus decisiones en España o creemos que ese es un factor irrelevante? Si lo que queremos es progresar como sociedad y como país ya sabemos lo que debemos hacer y lo que no deberíamos hacer.

Competencia, corresponsabilidad fiscal e imposición patrimonial

JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO

Catedrático de Hacienda Pública

Universidad de Castilla-La Mancha

1. INTRODUCCIÓN

El actual modelo de financiación autonómica, tras un largo proceso de conformación de más de cinco lustros, otorga autonomía en muchos aspectos vinculados al gasto, mientras que la autonomía en la vertiente de los ingresos es mucho más limitada. La configuración del Estado de las Autonomías en España ha perfilado varios niveles de Administración Territorial entre las que se encuentra la Administración General del Estado y la de las comunidades autónomas. Para el desempeño de sus funciones y competencias necesitan recursos financieros en forma de ingresos públicos y, especialmente, impuestos, pero los objetos impositivos están limitados en la práctica real, por lo que resulta necesario asignar impuestos a los diferentes niveles de las Administraciones Públicas (Estatad, Autonómica y Local) para que puedan cumplir sus funciones. En este sentido, existen tres tipos de categorías impositivas genéricas:

- Impuestos propios del Estado, como, por ejemplo, el Impuesto de sociedades.
- Impuestos compartidos entre Estado y CC. AA. como, por ejemplo, el IRPF y el IVA como impuestos fundamentales.
- Impuestos propios de las CC. AA., como, por ejemplo, el impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso de los tributos compartidos, alguno de ellos como el IRPF y, por supuesto, en los tributos propios de las CC. AA., existe cierta capacidad normativa de las CC. AA. para modificar los impuestos al alza o a la baja a través de modificación de tarifas y otros elementos tributarios, como mínimos exentos o deducciones, en función de sus necesidades sociales y/o de su ideología sobre cuál es

el papel de los impuestos como instrumento de impulso económico. Esta es la razón principal que explica las discrepancias entre la presión fiscal de las CC. AA.

De hecho, las CC. AA., en su conjunto, apenas llegan a financiar entre el 50% y 60% de sus gastos con fuentes tributarias sobre las cuales tienen capacidad normativa. Esta reside, básicamente, en impuestos sobre la riqueza que se caracterizan por ser de segundo orden en términos recaudatorios y por registrar una tendencia decreciente. Pero, además, una gran proporción de los ingresos propios de las CC. AA. (participaciones impositivas en IRPF, IVA e impuestos especiales) son generados sin que los ciudadanos sean conscientes de qué nivel de gobierno es destinatario de esos impuestos y, por lo tanto, sin que los gestores públicos a nivel autonómico tengan que rendir cuentas por su uso final. En el caso español, las CC. AA. tienen en materia de ingresos escasa capacidad normativa, una menor capacidad de gestión y una limitada capacidad de recaudación, lo que se traduce en un muy bajo control por parte de los ciudadanos y en poca presión para gastar de manera eficiente.

La falta de corresponsabilidad fiscal se ve agravada por el hecho de que el sistema de financiación actual solo permite que las CC. AA. se queden con un 25% de sus recursos tributarios normalizados. El 75% restante nutre el Fondo de Garantía de los servicios públicos fundamentales que se reparte conforme a las necesidades de gasto medidas a través de la población ajustada. Si tenemos en cuenta que el modelo incluye otros Fondos, además del de Garantía, el resultado final es que las comunidades autónomas solo se financian con el 20% de sus ingresos tributarios mientras que el resto procede de transferencias.

Las consecuencias adversas de la reducida autonomía tributaria son diversas: i) para disminuir los niveles de déficit público, las comunidades tan solo pueden actuar, mayoritariamente, a través de las reducciones de gasto, puesto que tienen muy limitada autonomía tributaria; ii) acceso muy limitado a los mercados financieros, puesto que el nivel de solvencia se resiente de su baja capacidad fiscal; iii) la baja autonomía fiscal que proporciona el actual modelo de financiación no incentiva la disciplina presupuestaria. Si la mayor parte de los ingresos de una comunidad autónoma provienen de las transferencias, los gobiernos subcentrales tendrán incentivos para expandir sus gastos. Y ante la imposibilidad de hacer frente a dicho gasto, solicitarán un rescate por parte del gobierno central, alegando una insuficiencia de recursos proporcionados por el sistema de financiación. En España no han existido rescates explícitos del gobierno central a las CC. AA., pero sí implícitos en forma de transferencias adicionales de carácter discrecional (Fondos de Liquidez Autonómica, Mecanismos de pagos a proveedores,...); iv) en

la medida en que la estructura fiscal se adecue mejor a la estructura productiva específica de la economía del territorio se podrán implementar mejor medidas de reactivación económica a nivel de CA. Para utilizar la política fiscal como instrumento de reactivación económica es necesario disponer de capacidad normativa para decidir el peso y la estructura de los principales elementos que configuran los impuestos, respetando los principios de coordinación y colaboración con el Estado y la Unión Europea.

2. COMPETENCIA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

En este contexto de insuficiencia de recursos de modelo de financiación autonómica en el que se están planteando agravios comparativos entre CC. AA. surge, de nuevo, la vidriosa cuestión de la competencia fiscal en la que se contraponen los efectos, supuestamente negativos, con los efectos positivos de la corresponsabilidad fiscal. Como acabamos de señalar en el epígrafe anterior, es evidente que, sin un nivel elevado de autonomía tributaria, no puede cumplirse el principio de corresponsabilidad fiscal, por lo que debe existir una alta correlación entre las decisiones de gasto que adopta un gobierno y los impuestos que exige a sus ciudadanos para financiarlas. La corresponsabilidad exige, también, un importante grado de visibilidad, de forma que los ciudadanos puedan identificar los costes y beneficios recibidos de las políticas de ingresos y gastos públicos.

En materia tributaria, como se ha puesto de relieve en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma de la financiación autonómica de 2017, esta es una de las tareas pendientes de nuestro sistema de financiación autonómica: que los contribuyentes conozcan de forma adecuada los impuestos que pagan a cada nivel de gobierno. Se favorece, así, la rendición de cuentas por parte de los gobiernos a los votantes, que pueden ejercer un mayor control sobre las decisiones de gasto público, lo que, a su vez, impulsa la disciplina fiscal y constituye un incentivo para la realización de políticas de impulso al crecimiento económico.

Para sus detractores, la competencia fiscal puede tener efectos negativos sobre la asignación de recursos, ya que incentiva la movilidad, principalmente de los contribuyentes de rentas elevadas, hacia regiones con una presión fiscal más reducida.

Es evidente que, a lo largo de los últimos años, se han ido consolidando diferencias importantes en la carga tributaria que soportan los contribuyentes, en función de su comunidad de residencia, y que la política tributaria debe contemplarse como un factor relevante de la competitividad de las regiones y de su capacidad

para atraer inversiones directas, empresas y contribuyentes a su territorio. Sin embargo, entendemos que deben realizarse una serie de matizaciones a las demandas de introducir límites a la autonomía tributaria. La mal denominada «armonización fiscal», ya que el objetivo es pretender una uniformidad en la aplicación del sistema fiscal, limitando la autonomía financiera.

En primer lugar, aceptamos la idea sobre la necesidad de armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas o tipos de gravamen y posiblemente a las deducciones o bonificaciones de la cuota. En segundo lugar, una parte importante de las diferencias de tributación existentes no están provocadas por bajadas de impuestos en algunas CC. AA., sino por subidas de impuestos aprobadas por otras. Esta situación es evidente en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que los incrementos en los tipos de gravamen aprobados por algunas comunidades resultan muy superiores a las reducciones aprobadas en otras. Lo mismo sucede en otros impuestos como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o la imposición propia autonómica. Es el diferencial de carga tributaria el que marca la posible movilidad y se debe más a subidas de impuestos en unas comunidades que a bajadas en otras.

En realidad, solamente en el caso de los Impuestos sobre el Patrimonio y, singularmente en el de Sucesiones y Donaciones, podría apreciarse la denominada competencia fiscal a la baja.

Sin embargo, cuando se habla de la necesidad de impulsar la armonización fiscal, que por otra parte ya existe, ya que las competencias autonómicas en materia de impuestos cedidos y compartidos son limitadas, o de imponer un umbral de tributación mínimo en ciertos impuestos, se está condicionando la posibilidad de los gobiernos subcentrales de hacer política tributaria en función de sus propuestas financieras a sus ciudadanos. Si se pretende incorporar criterios de uniformización fiscal se está limitando la autonomía financiera reconocida constitucionalmente. En todo caso, la autonomía tributaria es la capacidad para bajar y subir los impuestos. No se puede pretender limitar la primera sin hacer lo mismo con la segunda.

En tercer lugar, las demandas de armonización se circunscriben a las CC. AA. de régimen común, dejando fuera de las mismas precisamente a aquellas que disfrutan de un mayor nivel de autonomía tributaria, las forales, para no entrar en colisión con los regímenes de concierto y convenio económico. Si nos referimos nuevamente al impuesto más controvertido, el de Sucesiones y Donaciones, no

deberíamos olvidar que las CC. AA. que introdujeron las primeras bonificaciones en la tributación de herencias y donaciones entre padres e hijos fueron, precisamente, las limítrofes con el País Vasco y Navarra, en respuesta a los tipos de gravamen más reducidos que se aplicaban en ellas, con el fin de evitar el efecto frontera en la movilidad residencial y patrimonial. Desde una visión más teórica, uno de los principales incentivos vitales que tiene un contribuyente para trabajar y ahorrar es poder transmitir a sus hijos los resultados de su esfuerzo en forma de una herencia o legado. Al mismo tiempo, resulta escasamente coherente y distorsionador de decisiones económicas estratégicas de un contribuyente que se pueda gastar el patrimonio en vida, pero se penalice fiscalmente y de forma cuasiconfiscatoria, en algunos casos, la transmisión por herencia a los herederos. Por su parte, los tipos de gravamen del ISD español se sitúan en un amplísimo intervalo y entre los más elevados de Europa, con diferencias importantes entre CC. AA. Estos tipos tan elevados incentivan la movilidad personal y patrimonial entre países y CC. AA. amén de empujar hacia comportamientos generadores de elusión fiscal y fraude en el peor de los casos.

En todo caso, los impuestos sobre la riqueza y su transmisión han demostrado su inoperancia para cumplir adecuadamente la misión esencial que se les atribuye clásicamente: conseguir una menor concentración en la distribución de la riqueza. Al mismo tiempo, los beneficios fiscales y las posibilidades de planificación y elusión fiscal han convertido a los impuestos sobre la riqueza y su transmisión, en gravámenes sobre la pequeña propiedad y las clases medias.

Finalmente, en nuestra opinión, todas estas cuestiones relativas a la competencia fiscal deben abordarse desde una perspectiva más amplia, relativa a la competitividad regional. En sucesivos Informes sobre la Competitividad Regional de España, se destaca que, en un entorno de competencia y mercados globalizados, las comunidades autónomas que dispongan de mejores activos en innovación, eficiencia empresarial, capital humano o entorno institucional son las que van a generar mayores oportunidades y capacidades para lograr una destacada posición competitiva y un mayor nivel de desarrollo económico y social.

Uno de los ejes fundamentales de la competitividad regional es el entorno institucional, que, sin duda, se ve favorecido por todos los factores positivos que en párrafos anteriores vinculábamos a la corresponsabilidad fiscal. No por casualidad, las tres comunidades que encabezan el *ranking* de competitividad regional, Madrid, País Vasco y Navarra, son también las más atractivas fiscalmente, a la vez que las menos endeudadas, junto con Canarias, pero todas ellas con régimen fiscal especial y privilegiado con excepción de Madrid.

De todas las figuras tributarias que configuran un sistema fiscal moderno y desarrollado, aquellas que gravan la riqueza o patrimonio individual, tanto en su tenencia como transmisión, son de las más controvertidas. Si bien es cierto, como señalaba el profesor Fuentes Quintana, que las exacciones patrimoniales constituyen una de las formas más antiguas de imposición, el mismo describe gráficamente su situación, a finales de la década de los 90, como la historia de una decadencia. Sin embargo, ni su desplazamiento por la renta o consumo como indicadores más ajustados a la capacidad económica, ni el hecho de que ningún país con un sistema fiscal avanzado obtenga una recaudación significativa de estos tributos, evitan que su existencia y diseño constituyan una fuerte importante de polémica.

3. ¿QUÉ HACEMOS CON LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL?

El modelo fiscal imperante en los últimos veinte años en los países desarrollados considera agotados los objetivos redistributivos a través de la imposición personal y progresiva, y apela a que la función redistributiva del Estado debe formularse preferentemente a través de políticas de gasto, en forma de programas de lucha contra la pobreza, el desempleo, la exclusión social y la desigualdad de oportunidades. La consecuencia fiscal es un modelo fiscal más preocupado por la eficiencia asignativa, es decir, la reducción de distorsiones fiscales que impidan una adecuada y eficiente asignación de recursos productivos, limitando el uso de la progresividad impositiva con el objetivo explícito de retrotraer al impuesto a su inicial y fundamental finalidad financiera. Sin embargo, en los últimos años, y especialmente a partir del desencadenamiento de la crisis económica iniciada en 2008, este marco político-institucional ha sufrido alguna transformación, de intensidad limitada aunque creciente en su apoyo por ciertas fuerzas políticas y sociales, lo que obliga a repensar el papel de la imposición patrimonial en su conjunto. Algunos estudios internacionales (OCDE, Piketty, etc.) han puesto de manifiesto que en los países avanzados no solo están aumentando los niveles de desigualdad de rentas entre personas, sino que también se está produciendo una cierta polarización o distancia entre grupos sociales, generándose una cada vez mayor desvertebración social que puede ser el germen de situaciones sociales potencialmente desestabilizadoras. Esta dinámica rompe con la doctrina imperante que ha construido en los últimos años un conjunto de críticas muy fuertes sobre el mantenimiento de las actuales fórmulas de imposición patrimonial. Como ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto es una figura en franco retroceso en los

países de la OCDE, por lo que parece necesario replantearse el papel y funcionalidad del tributo, especialmente en un espacio económico integrado como es la UE. En España, el IPN es un «impuesto Guadiana», deja de aplicarse en 2008 aunque mantiene su estructura a efectos de valoraciones en otros tributos, pero vuelve a aplicarse en 2012 debido a las dificultades financieras de ciertas CC. AA. que reivindican su funcionalidad como elemento recaudatorio.

Por su parte, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha sufrido un proceso de desfiscalización en una carrera desenfrenada *race to the botton* debido a la competencia fiscal generada por algunas CC. AA. y que ha supuesto movimientos de residencia de personas y patrimonios entre territorios sin otra justificación que la diferente carga fiscal entre los mismos, que puede ser sustancial en algunos casos. Sin embargo, el mantenimiento de alguna fórmula de Imposición sobre Sucesiones y Donaciones debería considerarse con el objetivo doble de mantener, por un lado, una recaudación suficiente como recurso financiero de las CC. AA. y, por otro, con el objetivo de gravar la transmisión intergeneracional de volúmenes patrimoniales de cierta importancia con el fin de mantener vivos principios básicos de carácter social como es la igualdad de oportunidades y el esfuerzo personal como valores sobre los que sustentar sociedades democráticas y avanzadas socialmente.

Los defensores de la imposición patrimonial, en sus diversas acepciones, consideran que contribuyen a mejorar la equidad del sistema fiscal, a limitar la concentración de la riqueza y a favorecer la igualdad de oportunidades. Para sus detractores, son injustos e inequitativos al provocar dobles imposiciones al recaer sobre bases imponibles ya gravadas en otros tributos, desincentivan el ahorro y la inversión y presentan graves problemas desde una perspectiva de técnica tributaria. En este sentido, resultan complejos, difíciles de administrar, son fácilmente eludibles mediante una adecuada planificación fiscal, y favorecen la competencia fiscal.

En consecuencia, parece razonable una revisión integral de los dos impuestos principales que recaen sobre la riqueza personal, tanto en su posesión o titularidad, como en su transmisión intergeneracional, así como el papel que deben desempeñar en un sistema fiscal moderno con las restricciones institucionales y financieras que se derivan de un nuevo panorama económico mundial.

Una parte importante de la complejidad existente a la hora de estudiar la imposición patrimonial se deriva de la proliferación de gravámenes que recaen sobre la posesión y transmisión de la riqueza. La tipología más común de los impuestos sobre la riqueza distingue entre los que recaen sobre su tenencia y los que someten a tributación su transmisión. Dentro de cada categoría se inscriben diferentes figuras tributarias en función de la caracterización del hecho imponible, la

forma de determinación de las bases imponibles, las categorías de sujetos pasivos y otros elementos tributarios.

Esta proliferación de figuras impositivas ocasiona, con frecuencia, problemas de doble, incluso múltiple imposición de una misma capacidad económica. También es necesario analizar detenidamente la articulación de los impuestos sobre la riqueza con el Impuesto sobre la Renta Personal.

El Impuesto sobre el Patrimonio Neto justifica su existencia a partir de dos argumentos, además del estrictamente recaudatorio, uno relativo a su posición en la administración tributaria, que le confiere un valor censal, y otro de equidad vertical. Sin embargo, los elementos que cuestionan su aplicación son muy relevantes en todos los aspectos, pero especialmente desde el punto de vista de la eficiencia, ya que provoca un importante exceso de gravamen, especialmente significativo si tenemos en cuenta que, en un contexto globalizado, la movilidad del capital, al menos el financiero en el caso de los grandes capitales, es muy elevada. Esta movilidad condiciona las posibilidades de ahorro e inversión de cualquier economía que no contemple un alineamiento de su fiscalidad patrimonial con el común de los países de su entorno. Como ejemplo significativo, se puede citar el caso de Extremadura que, con una IP con tipo máximo del 3,75%, tiene un potencial riesgo frontera por desplazamiento de capitales hacia Portugal donde no existe tal impuesto.

Su existencia supone, pues, un desincentivo para la inversión extranjera, particularmente en un contexto en el que la mayor parte de los países han renunciado a su aplicación. No tiene sentido que un impuesto en vías de extinción a nivel mundial se haya revitalizado en España *de forma indefinida*, citando como argumento justificativo la necesidad recaudatoria y la consolidación fiscal cuando los efectos de segundo ronda por salidas de capitales, especialmente financieros, puede hacer que, en términos netos y considerando el conjunto del sistema fiscal, el efecto neto sea de una pérdida recaudatoria efectiva. España es el único país que mantiene el IP en la UE y el único de la OCDE en el que convive con el resto de las cargas que inciden sobre el ahorro. Noruega, Suiza y Países Bajos son los únicos países de la OCDE que los mantienen, pero cumple una función de sustitución frente a otros tributos o se integran en el IRPF.

Considerando el efecto del Impuesto sobre la rentabilidad de los activos a través de la comparación entre el tipo efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio y el tipo de interés interbancario de referencia, el Impuesto de Patrimonio anula por completo la rentabilidad de los activos, ya que el diferencial entre el tipo efectivo del IP y los tipos de interés de referencia se ha ido estrechando, hasta desaparecer.

Por lo tanto, puede ser confiscatorio, ya que la rentabilidad de los activos es menor que lo que se paga simplemente por mantener el Patrimonio. La incorporación en la escala de un tipo máximo del 3.5%, muy superior a los tipos de interés actuales, hace que, en algunos casos y teniendo en cuenta la incapacidad de generar rendimientos de ciertos patrimonios, deba abonarse con una liquidación y reducción del patrimonio personal.

Se trata por tanto de un impuesto que discrimina a los ahorradores frente a los consumidores, lo cual no solamente es inequitativo, sino ineficiente, ya que desincentiva el ahorro y la inversión productiva. La propia configuración del impuesto le hace incurrir en serios problemas de equidad horizontal, dados los diferentes criterios de valoración de los activos patrimoniales que configuran el impuesto, de manera que dos contribuyentes con un patrimonio similar puedan pagar impuestos radicalmente diferentes en función de los criterios de valoración diferentes de la riqueza inmobiliaria, real o financiera. Esta fue una de las razones fundamentales para que el impuesto fuera declarado inconstitucional en Alemania hace ya más de 25 años. La necesidad de establecer normas objetivas de valoración en relación a todos los bienes y la dificultad de aplicar este criterio básico a todos los activos le hacen un impuesto inviable desde el punto de vista de la equidad horizontal, generando agravios comparativos flagrantes.

Otro argumento en su contra tiene su origen en las facilidades para eludir su pago, a través de la creación de entidades interpuestas y de tenencia de bienes, ya que el impuesto no grava los patrimonios en manos de personas jurídicas. Es obvio que las posibilidades de elusión fiscal no son iguales para todos los contribuyentes, sino que resultan mayores para los individuos más ricos, lo que condiciona no solamente su equidad, sino su posible contribución a lograr una distribución más igualitaria de la riqueza, que es el fundamento último de su existencia. En la práctica este fenómeno conduce a que, en los países en los que se aplica, se haya convertido en un impuesto sobre la pequeña propiedad y sobre las clases medias, en vez de un impuesto sobre los grandes patrimonios.

En relación con la evolución reciente del IPN en España, la ley 4/2008, de 23 de diciembre, considerando, en su exposición de motivos, que las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, suprimió en la práctica el Impuesto, aunque sin proceder a su eliminación por las implicaciones de valoración e imputación que tiene en otros impuestos, bonificando su cuota al 100% y eliminando la obligación de presentar declaración.

La necesidad de aumentar la recaudación impositiva para hacer frente al proceso de consolidación presupuestaria en el que está permanentemente inmerso nuestro país tras las sucesivas crisis, llevó a restablecer el Impuesto sobre el Patrimonio de forma transitoria por el Real Decreto-Ley 3/2011, de 16 de septiembre, para los ejercicios 2011 y 2012. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, prorrogó su vigencia para el ejercicio 2013, estando prevista nuevamente su supresión para el año 2014, habiéndose, de nuevo prorrogado, su aplicación al ejercicio fiscal 2015 y pasando a ser ¿definitivo? en 2018. En definitiva, un «impuesto Guadiana» que aparece y desaparece generando confusión e inseguridad jurídica a contribuyentes nacionales e inversores internacionales.

En consecuencia, no encontramos ninguna razón contundente, ni desde la perspectiva de la equidad, ni desde el punto de vista de la eficiencia económica, que justifique su mantenimiento, más allá de la contribución que en estos momentos puede realizar a un proceso de consolidación fiscal en que estamos inmersos, pero ya hemos comentado que su capacidad recaudatoria, en términos netos, puede ser prácticamente nula. Por ello, postulamos su desaparición como figura tributaria, evitando que el espacio dejado pueda ser ocupado por otras figuras similares a cualquier nivel de la administración financiera española.

En definitiva, no resulta posible realizar una valoración del mismo, en términos monetarios, que respete, al mismo tiempo, el principio de equidad horizontal, no resulte confiscatorio, no desincentive el ahorro y la inversión, no plantee problemas de doble imposición y no incentive la elusión fiscal. Por otra parte, no parece que estos tributos puedan realizar una aportación significativa a la distribución de la riqueza, y menos aún en un contexto de libertad de movimientos de capitales.

El hecho de que la mayor parte de los países de la OCDE no lo apliquen resulta coherente con la teoría hacendística que muestra que este impuesto es redundante con el que grava las rentas de capital, siempre que se garantice que la base imponible es la misma y que las ganancias de capital realizadas son correctamente gravadas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el panorama internacional es distinto, ya que subsiste, aunque con un peso reducido, en la mayor parte de los países de la OCDE, con la excepción de Canadá, Suecia e Italia.

En todo caso, debemos tener en cuenta los desincentivos que puede provocar para la acumulación de capital, su impacto negativo sobre la pequeña propiedad y negocios, los problemas de elusión y de competencia fiscal, así como de inequidad, tanto horizontal como vertical, que se derivan de su diseño. Asimismo, en el ámbito de las unidades familiares, es necesario plantearse la discriminación que

supone someter a tributación los bienes que los padres legan a los hijos, frente a otro tipo de beneficios, materiales e inmateriales, que pueden proporcionales en vida. Resulta también evidente que los impuestos actuales, que combinan tipos impositivos elevados con importantes beneficios fiscales, recaen fundamentalmente sobre las clases medias y no contribuyen de manera sustantiva a limitar la desigualdad en la distribución de la riqueza. Por último, en el caso concreto de nuestro país, no parece posible, ni razonable, que subsistan en el tiempo las importantes diferencias en la aplicación del tributo entre las distintas comunidades autónomas.

Una reforma razonable pasaría por la implantación de un impuesto general, de normativa estatal y recaudación transferida a las comunidades autónomas, que combinara una base imponible amplia con la aplicación de un tipo impositivo reducido, en el entorno del 5%-10%. La supresión de beneficios fiscales supondría una importante ganancia de equidad, tanto vertical como horizontal, mientras que la aplicación de tipos de gravamen reducidos serviría para reducir su incidencia negativa sobre la acumulación de capital, limitando también los problemas de elusión y de competencia fiscal. Estas propuestas de reforma van en la línea de las formuladas en el Informe del Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) y ratificadas por la Comisión Oficial para la Reforma del Sistema de financiación autonómica (2017).

Otra vía de reforma alternativa supondría eliminar la tributación de herencias y donaciones dentro de las unidades familiares, gravando solamente las transmisiones que se producen fuera del ámbito de las mismas. Esta solución mitigaría los problemas de inequidad del impuesto, reduciendo, al mismo tiempo, sus costes de eficiencia, ya que los desincentivos a la acumulación de capital se relacionan con los legados familiares y no con los accidentales, que son los que con más frecuencia se producen fuera del círculo familiar. Por otra parte, el hecho de no penalizar fiscalmente las donaciones entre familiares, conlleva que los hijos dispongan de mayores recursos al comienzo de su vida activa, lo que puede suponer un estímulo a la actividad económica, en tanto en cuanto podría facilitar la apertura de nuevas actividades económicas, favorecer la transmisión de empresas o dedicarse a la adquisición de bienes inmuebles, entre otros destinos posibles.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las propuestas van en la línea de incorporar valoraciones más objetivas en las transmisiones de inmuebles, si bien reconociendo las dificultades para conocer los precios reales de cruce de operaciones, se aboga por fijar un criterio público y explícito de determinación de las bases imponibles a partir

de un valor de referencia público, revisable en función de las condiciones de mercado de cada población y siempre bajo la posibilidad de impugnación motivada.

4. CONCLUSIÓN

Las sucesivas crisis por las que hemos transitado en la última década requiere que la preocupación por la recaudación no impida adoptar medidas discrecionales que reduzcan la carga tributaria de los sectores más afectados por aquellas, a la vez que se fomente la inversión y el consumo. En este sentido, la existencia de competencia fiscal entre regiones no necesariamente debe considerarse como perniciosa o inequitativa a nivel territorial. La competencia fiscal y el diseño de impuestos diferentes permite ajustarse a las necesidades específicas de cada territorio en función de su estructura económica, empresarial y social y a los patrones ideológicos del gobierno regional de turno y adecuarse a las demandas sociales de sus ciudadanos que no tienen por qué ser idénticas en todas las regiones españolas.

Dada la escasa capacidad recaudatoria en relación a los impuestos fundamentales que gravan la renta y el consumo y los efectos económicos y de comportamiento que generan los impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA., debería valorarse, en primer lugar, la desaparición definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, ya que se trata de una figura no reconocible en la mayor parte de los países de la UE y que genera problemas serios de doble imposición, de equidad fiscal y de confiscatoriedad en algunos casos relevantes. En segundo lugar, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, no es descartable algún tipo de alineamiento de la fiscalidad para evitar comportamientos estratégicos de los contribuyentes buscando eludir impuesto a través de cambio de residencia siempre que las diferencias de carga tributaria sean enormes, como ocurre, en este momento, en el panorama de la fiscalidad autonómica española. En este sentido, una simplificación del tributo en el cálculo de los elementos tributarios y la fijación de una horquilla razonable de tipos mínimos y máximos permitiría mantener un tributo necesario desde el punto de vista de la eficiencia y la equidad intergeneracional.

La imposición patrimonial y la corresponsabilidad fiscal en España

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

1. EL PAPEL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL DISEÑO DEL SISTEMA FISCAL

El Estado de las Autonomías configura un reparto competencial en materia tributaria basado en la Constitución, la LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos. En este esquema, es el Estado el que, de acuerdo con el artículo 149,1, 14 de la Constitución, tiene competencia exclusiva sobre *Hacienda General*, lo que determina que le corresponde la creación de las principales figuras impositivas del sistema. El sistema fiscal propiamente dicho es el sistema del Estado, que es el único que puede crear un conjunto de figuras fiscales que graven las diversas manifestaciones de capacidad económica. Algunas de esas figuras son los impuestos cedidos a las comunidades autónomas, sobre las cuales las comunidades autónomas tienen competencias normativas propias. Al mismo tiempo, y con los límites del artículo 6,2, de la LOFCA, tienen capacidad para crear sus impuestos propios.

El ejercicio de estas competencias por las comunidades autónomas son expresión de su autonomía financiera. La autonomía política reconocida a las comunidades autónomas tiene en la autonomía financiera una de sus facetas más importantes y no puede entenderse sin la misma. Recuérdese que el Tribunal Constitucional (TC) ha caracterizado a la autonomía financiera como «instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política» —sentencia TC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3.º—. Y ejerciendo su autonomía financiera, especialmente a través de sus competencias sobre impuestos cedidos, las comunidades autónomas son también responsables de la aplicación del sistema fiscal del Estado. Ello sin

olvidar la asimetría del sistema español caracterizado por la coexistencia del régimen común con el régimen foral y por la influencia también de los principios de coordinación y solidaridad.

Así, hay que reconocer que el Estado, por medio de su poder legislativo, dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario que deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución. Aunque no haya impuestos que *por naturaleza* sean impuestos del Estado, sí parece evidente que ciertas figuras impositivas van a ser reguladas por el Estado porque, como es el caso del IRPF o el Impuesto de Sociedades, «por su entidad cualitativa... alteran sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» —sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7.º)—. Lo mismo cabría decir de la conveniencia, que no necesidad, de que se atribuyan al Estado competencias normativas sobre tributos que hayan sido objeto de armonización europea.

Las comunidades autónomas, por su parte, tendrán una capacidad legislativa para operar sobre los ingresos de su Hacienda propia y, en concreto, para crear tributos, pues ello es inherente al ejercicio de la autonomía financiera. Las mismas ejercerán su poder normativo en materia impositiva en dos ámbitos. Recordemos que la Constitución señala que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley» —artículo 133, 1.º—, mientras que las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes —artículo 133, 2.º—. Al margen del significado que haya de darse a la calificación como «originario» del poder tributario del Estado, lo cierto es que las comunidades autónomas tienen la posibilidad de dictar leyes para crear nuevos tributos, en lo que es una competencia propia. Pero esa capacidad se encuentra limitada de raíz por esa competencia originaria del Estado para definir la *Hacienda General*. Por lo que no cabe calificar este poder normativo de las comunidades autónomas como *no originario*, en el sentido de que sea un poder vicario o de *segunda división*. Es tan *originario* como el del Estado, porque su origen o causa remota es el texto constitucional. Pero es un poder más limitado que el del Estado. Sobre todo, por el condicionante que impone el artículo 6,2 de la LOFCA en relación con la capacidad autonómica para crear tributos propios.

Y en relación con los impuestos cedidos, la capacidad normativa de las comunidades autónomas se reconoce con la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, para implantar la regla de la

corresponsabilidad fiscal como una expresión del principio de autonomía financiera. Ello ha significado una reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las comunidades autónomas, fruto de la reforma multilateral del sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001. La implantación, por entonces de la corresponsabilidad fiscal, pretendía asegurar una simetría entre la capacidad de determinar ingresos y gastos de las Haciendas autonómicas. Se intentaba favorecer la responsabilidad de las comunidades autónomas sobre sus propias fuentes de ingreso. Que las autonomías sean, al mismo tiempo, responsables de lo que gastan y de lo que ingresan y de que, para aumentar la eficiencia, los electores de una comunidad puedan conocer con claridad las decisiones que se toman sobre sus ingresos y sus gastos. La corresponsabilidad así entendida se traduce en la necesidad de dotar a las comunidades autónomas de la facultad de crear o, en todo caso, regular sus propios ingresos tributarios, y, sobre todo, impositivos.

La corresponsabilidad va a afectar a los impuestos cedidos que son impuestos del Estado. La decisión de ceder un impuesto integraría la «potestad tributaria originaria» del Estado, en la medida en que es al Estado al que le corresponde catalogar un impuesto como *cedible* (sentencias del TC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4.º, y 192/2000, de 13 de julio (FJ 8.º). Se trata de una competencia estatal derivada del artículo 157, 3 de la Constitución, que faculta al Estado para establecer los impuestos cedibles y para definir la amplitud con que esa cesión puede tener lugar, mediante el ejercicio de su poder normativo, lo que se ha puesto de manifiesto a través de diversas reformas de la LOFCA, normalmente como consecuencia de acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Así, la inclusión de un impuesto en la relación de los que se van a ceder parte de un acuerdo entre el Estado y las comunidades autónomas en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, con la posterior reforma de la LOFCA y la Ley de Cesión.

El TC, en reiteradísima doctrina, ha atribuido a la LOFCA una clara supremacía normativa en materia de financiación autonómica, asignándole, desde la perspectiva del artículo 157,3 de la Constitución, la función exclusiva de regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas. Son de destacar así, sentencias como las 250/1988, de 20 de noviembre, 68/1996, de 18 de abril, 192/2000, de 13 de julio, 3/2003, de 16 de enero, y 48/2004, de 25 de marzo. Y es de resaltar, además, la función del Consejo de Política Fiscal y Financiera, regulado por la propia LOFCA y elemento determinante para la multilateralidad del sistema de financiación, a partir de los principios de coordinación y solidaridad. Y el Consejo, aunque tiene originariamente una función de coordinación, ha venido siendo el elemento que ha puesto de manifiesto ese factor de multilateralidad.

Por último, cada comunidad autónoma decide si acepta o no la cesión, mediante acuerdo de la respectiva Comisión Mixta con el Estado, con modificación, en su caso, del Estatuto de Autonomía, y aprobación por el Estado de una ley ordinaria de cesión de tributos a la comunidad autónoma. La previsión de la cesión en los Estatutos, a partir de la inclusión de un impuesto como *cedible* en la LOFCA, es lo que perfecciona la cesión. Así se desprende del artículo 10,2 de la LOFCA, que dispone que «se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y las condiciones de la misma se deban establecer en una ley específica».

Con todo ello queremos afirmar que, si bien el Estado, al implementar una reforma fiscal, puede afectar a todos los tributos estatales, la incidencia de la reforma en aquéllos que tengan la condición de cedidos debería hacerse en el marco de una reforma de la financiación autonómica, adoptando los pertinentes acuerdos en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y modificando la LOFCA. Una reforma fiscal no puede conllevar una innovación del sistema de financiación, afectando a la corresponsabilidad. Y, la corresponsabilidad recae, como veremos, en los denominados impuestos patrimoniales (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

Y obviamente, la reforma fiscal tampoco puede afectar a los impuestos propios de las comunidades autónomas, ya que respecto a éstos lo fundamental es que el *bloque de constitucionalidad* delimite el poder tributario autonómico para evitar duplicidades y sobreimposiciones. Y ello a partir del contenido del artículo 6,2 de la LOFCA.

2. ¿QUÉ SE ENTIENDE POR IMPOSICIÓN PATRIMONIAL?

Se suele definir la imposición patrimonial como aquella que tiene como objeto o materia imponible bienes o derechos con contenido económico, no sus rendimientos ni sus productos. Tradicionalmente esa imposición patrimonial se identificaba con la que grava tales bienes o derechos, pero solo cuando se transmiten, sea onerosamente o de modo gratuito, y, en este último caso, tanto *inter vivos* como *mortis causa*.

Sin embargo, esta concepción de la imposición patrimonial no es metodológicamente muy acertada. Por un lado, la fiscalidad de la transmisión *inter vivos* de bienes y derechos forma parte del núcleo esencial de la imposición indirecta, y ésta se encuentra claramente condicionada por la evidente prevalencia del Impuesto

sobre el Valor Añadido (IVA). El IVA, de acuerdo con la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, recae sobre las entregas de bienes y servicios por empresarios y profesionales. Es un IVA tipo consumo adoptado en la Unión Europea en que se gravan las compras menos las ventas (IVA con deducción en cuota). En el IVA se gravan *ventas por tipo de gravamen* menos *compras por tipo de gravamen*, que es igual a ventas menos compras por tipo. De manera que la imposición de las transmisiones de bienes entre particulares, singularmente la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no se define como parte de la imposición patrimonial, sino en contraste con el IVA. Y el IVA es un impuesto tipo consumo que recae sobre el valor añadido generado por la empresa.

Por otro lado, los impuestos sobre transmisiones de bienes son, en realidad, impuestos sobre la adquisición de riqueza. En cuanto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que son las dos modalidades a través de las que se hacen tributar las transmisiones patrimoniales gratuitas, el mismo recae sobre rentas extraordinarias. Las donaciones y las herencias son ganancias patrimoniales no sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y así lo entiende la Ley reguladora, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que en su artículo 6,4 dispone que «no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». De manera que, si no se previese legalmente esta no sujeción, las herencias y donaciones tributarían en el IRPF.

Por lo tanto, el adecuado tratamiento de la imposición patrimonial debe centrarse en aquella que grava la totalidad de los bienes y derechos con contenido económico menos las deudas. Esto es, en la imposición sobre el patrimonio, equiparable a la modalidad que hoy en día se denomina imposición sobre la riqueza (*Wealth Tax*).

Lo que sí es cierto es que estos impuestos patrimoniales, tanto los que recaen sobre transmisiones *inter vivos* como *mortis causa* han venido constituyendo el núcleo de los impuestos cedidos a las comunidades autónomas. Singularmente, con las importantes competencias normativas que se han cedido respecto a estos impuestos, sobre todo, como consecuencia del modelo de financiación vinculado al quinquenio 1997-2001, y tras la modificación de la LOFCA por Ley 3/1996, de 27 de diciembre, y con la nueva Ley de Cesión de Tributos, Ley 14/1996, de 30 diciembre. Desde ese instante, a la luz del bloque de constitucionalidad, las comunidades autónomas han adquirido la posibilidad, en el ejercicio de su responsabilidad fiscal, de incidir en el régimen de estos impuestos. Tales impuestos mantienen su condición de estatales y sobre los mismos, solo el Estado puede incidir en su hecho imponible.

3. APLICACIÓN Y CONCRECIÓN DE LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN PATRIMONIAL

Uno de los puntos clave de la reforma fiscal y para la cual se creó el Comité de Expertos, es el impulso a la denominada una *armonización fiscal* de la imposición patrimonial. Pero, como se apuntó, una reforma fiscal no es el escenario más adecuado para una reforma de los impuestos cedidos, restringiendo la autonomía financiera de las comunidades autónomas. Pero hay que insistir en la necesidad de rechazar que la reforma fiscal pueda llegar a incluir una mal llamada *armonización fiscal* de la imposición sobre el patrimonio.

La invocación a *homegeneizar* o *armonizar* las competencias normativas sobre ciertos impuestos cedidos genera un gran desconcierto jurídico porque no se sabe muy bien a qué se hace referencia cuando se habla de *armonizar*. No parece que se pretenda la aprobación de una ley de armonización, de las previstas en el artículo 150,3 de la Constitución. Por otro lado, y aunque no se recurra a las leyes de armonización, tampoco resulta aceptable utilizar este concepto en sentido jurídico para limar las divergencias autonómicas en las regulaciones de impuestos cedidos. La armonización es un instrumento para lograr fines de mercado único evitando la perturbación fiscal. Para ello se aproximan legislaciones que originariamente son divergentes. Es un proceso de convergencia sobre la base de una acción *centrípeta*. Pero la propuesta de *armonizar* el Impuesto al Patrimonio parte de una realidad que son unos impuestos que ya están unificados sobre la base de que se trata de impuestos del Estado.

Existe la sensación de que la medida está orientada a un intento de cercenar las competencias normativas de ciertas comunidades autónomas (singularmente, la de Madrid) que han utilizado su poder normativo para reducir la carga fiscal de sus ciudadanos. Especialmente, aquellas que, como la citada Comunidad de Madrid, han adoptado bonificaciones del 100% en la cuota del Impuesto del Patrimonio para sus residentes.

Pero el Estado no puede esgrimir, para adoptar estas medidas, la necesidad de corregir una situación que viola la justicia del sistema fiscal o algunos de los principios constitucionales en materia de tributación (capacidad económica, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad...), pues la decisión de adoptar esas bonificaciones forma parte del legítimo uso de las competencias normativas de las comunidades autónomas. Ni siquiera una genérica invocación a la igualdad, porque la tensión entre autonomía e igualdad no dejar de ser una mera hipótesis. La exigencia de la igualdad solo comienza donde termina el contenido constitucional de la

autonomía política y financiera. La igualdad solo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como *uniformidad*, tal y como se ha ocupado de aclarar el TC en sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7.º). Si el Estado, a través de las Cortes Generales y en el marco de la reforma fiscal, pretendiera modificar el régimen de bonificación del 100% de ciertas comunidades autónomas tendría que hacerlo por alguna de estas dos vías. O bien privando al Impuesto del Patrimonio de su condición de impuesto cedido (más bien cedible) o bien modificando las condiciones para su cesión. Así, por ejemplo, podría plantearse la posibilidad de que la bonificación en cuota no sobrepasase un determinado porcentaje, para evitar una desimposición del impuesto en determinadas comunidades autónomas. Esta sería la forma de entender, a nuestro juicio, la referencia a la necesidad de *estudiar la posibilidad de introducir topes máximos y/o mínimos de gravamen efectivo en ciertos impuestos patrimoniales* que sugiere en su informe conclusivo la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

La primera posibilidad, consistente en negar al Impuesto del Patrimonio su condición de impuesto cedido, requeriría alterar la relación de impuestos cedibles contenida en el artículo 11 de la LOFCA, lo que exigiría modificar este precepto. La segunda opción sería la fijación de un límite máximo a la bonificación que las comunidades autónomas podrían prever en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio. Se plantea la cuestión de si esta medida podría considerarse una *concreción* de la atribución de competencias a las comunidades autónomas en relación con un impuesto cedido. Y, por tanto, la cuestión es si esta previsión legal se podría hacer en la Ley de Cesión que es una ley ordinaria.

En este sentido hay que recordar que la Ley de Cesión es el marco legal de referencia, idéntico para todas las comunidades autónomas, previa a la aprobación de la correspondiente ley específica de cesión de tributos a cada comunidad autónoma. Es una decisión que debería tomarse sobre la base de un acuerdo sobre el alcance y condiciones de la cesión en la Comisión Mixta.

Pero no bastaría una mera modificación de la Ley de Cesión de Tributos. En la actualidad se reconocen a favor de las comunidades autónomas competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio para la determinación del mínimo exento, la tarifa, y deducciones y bonificaciones, porque ello es acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal que rige el sistema de financiación autonómica desde el año 1997. Dicho principio se ha incorporado al régimen español de financiación autonómica de manera que la regulación que se haga del mismo no puede ser incompatible con las exigencias fundamentales de la corresponsabilidad. El bloque de constitucionalidad ha diseñado una autonomía financiera

con corresponsabilidad, de manera que una autonomía *sin corresponsabilidad* o un régimen que diluya esa corresponsabilidad, supondría un cambio de modelo.

Como hemos dicho, la corresponsabilidad fiscal consiste en responsabilizar a las comunidades autónomas de sus ingresos, así como de sus gastos, por lo que el objeto de las competencias normativas que se ceden debe ser, por lógica, los aspectos relacionados con la *cuantificación* de los impuestos cedidos. Se trata de un elemento esencial de nuestro régimen de financiación autonómico. Si se afecta a la corresponsabilidad, se afecta a la financiación territorial.

Y el procedimiento legislativo de reforma de la financiación es un procedimiento complejo, que presupone diversas fases, debiendo cumplimentarse todas ellas para que una decisión tan trascendente sobre estos impuestos cedidos pueda llevarse a cabo con pleno respeto a nuestro ordenamiento jurídico. Estas diferentes fases se requieren, tanto para eliminar un impuesto de la relación de impuestos cedibles, como para adoptar cualquier medida sobre el alcance de la cesión. Y estas decisiones legales parten siempre de un acuerdo entre el Estado y las comunidades autónomas en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y exigen su recepción en la correspondiente ley orgánica. Tal recepción se ha venido haciendo en los últimos tiempos por medio de reformas de la LOFCA.

Privar a las comunidades autónomas de la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota de los impuestos cedidos sería contrario al principio de corresponsabilidad. Difícilmente una comunidad autónoma puede tener responsabilidad en la cuantificación de los impuestos cedidos si no puede modular la carga tributaria de sus ciudadanos. A partir de ahí, lo que puede proponerse es que se fije un límite a esa facultad normativa. Esto es, fijar por ley un límite porcentual a esas bonificaciones. Pero el problema es dónde se fija ese límite y cuándo un límite muy elevado empieza a suponer un cuestionamiento (cuando no una negación) del principio de corresponsabilidad. ¿Se respeta la corresponsabilidad si se le dice a las comunidades autónomas que pueden bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio pero solo hasta un 50% de la cuota? ¿Y si establece que solo hasta el 20%?

Es obvio, pues, que alterar la posibilidad de una bonificación del 100% supone un cambio de modelo, que modificaría la actual situación de la financiación autonómica basada en la corresponsabilidad y conllevaría una nueva reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las comunidades autónomas.

Y aunque la Constitución no impone un modelo de financiación, es evidente que el modelo que se adopte no puede obviar ni desconocer los principios de autonomía financiera, solidaridad y coordinación. En aras de la *autonomía financiera con corresponsabilidad* se cedieron competencias normativas en el Impuesto

sobre el Patrimonio. Y para salvaguardar la coordinación, se estableció respecto a las competencias normativas de las comunidades autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio que *las deducciones y bonificaciones aprobadas por las comunidades autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal* (artículo 47,2 de la Ley 22/2009 de 28 de diciembre). Así, en España se ha optado por una autonomía financiera con corresponsabilidad porque parece que es lo más acorde con las exigencias de la autonomía financiera. Por tanto, si se quiere cambiar de modelo habrá que hacerlo mediante acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y con reforma de la LOFCA.

Si para alterar el modelo de financiación hace falta modificar una norma integrante del bloque de constitucionalidad como la LOFCA, hacerlo por una simple ley ordinaria supone incurrir en algo denunciado por el TC en la sentencia 76/1983 de 5 de agosto, según la cual «las Cortes generales, en tanto que titulares de la potestad legislativa del Estado pueden legislar, en principio, sobre cualquier materia sin necesidad de poseer un título específico para ello, pero esta potestad tiene sus límites derivados de la propia Constitución, y, en todo caso, lo que las Cortes no pueden hacer es colocarse en el mismo plano del poder constituyente, realizando actos propios de éste, salvo en el caso de que la propia Constitución les atribuya alguna función constituyente» (FJ 4.^º). Doctrina proclamada también en otros pronunciamientos posteriores, en especial el en el FJ 3.^º de la sentencia 136/2011, de 13 de septiembre. En suma, no parece que un cambio de modelo pueda hacerse sin acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y sin una ley orgánica que altere el contenido de la LOFCA.

4. REFLEXIÓN SOBRE EL MANTENIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Pero la permanencia o no en nuestro ordenamiento tributario del Impuesto sobre el Patrimonio no puede ser ajena a la evidencia, tantas veces repetida, de que se trata de una figura tributaria que no existe en el sistema fiscal de la inmensa mayoría de los países de la OCDE. Si el hecho de que un impuesto exista en otro u otros países es un argumento recurrente para introducirlo, la inexistencia de tal impuesto en los sistemas tributarios comparados debe servir, al menos, para considerar ese impuesto como una figura fiscal discutida y discutible. Y es lo que ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, debe alimentarse el debate sobre la convivencia de mantener este impuesto. Y tomar en consideración que son más los argumentos para su supresión que para su mantenimiento.

A favor de la permanencia del impuesto estaría el dato de que el patrimonio es una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada. En el plano abstracto, dentro de las manifestaciones teóricas de capacidad contributiva, se incluye la titularidad de un patrimonio neto. Pero se suele argumentar que el Impuesto sobre el Patrimonio se justifica en la medida que en la titularidad o posesión de un patrimonio expresa una *capacidad contributiva adicional*; esto es, quien tiene patrimonio y obtiene renta dispone de una capacidad económica comparativamente mayor a la de quien solo percibe renta, sobre todo si se trata de rentas de trabajo. Este planteamiento deriva en la conclusión de que se debe penalizar fiscalmente al que tiene patrimonio, pues ello sería una vía adecuada para discriminar positivamente a las rentas del trabajo frente a las de capital. Pero si este fuese un motivo fundamental de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, la capacidad económica a tener en cuenta por el Impuesto tendría que ser acorde con la *potencialidad de los bienes para producir renta* —como dijo en Alemania el *Bundesverfassungsgericht* en sentencia de 22 de junio de 1995— y ello no es así en el Impuesto español, en el que se declaran sujetos todo tipo de bienes. Pero tampoco parece adecuado implementar un tratamiento más favorable para las rentas de trabajo con un impuesto diferenciado, cuando el IRPF, en su actual estado de evolución, parece la sede más adecuada para ello.

Estaría también el argumento que podemos denominar *productivista*: el impuesto pretendería incentivar que se pongan en explotación los bienes que no producen renta. Pero eso no responde a la realidad de un impuesto como el español que incide sobre todo tipo de elementos patrimoniales y que nunca se planteó como un gravamen sobre bienes improductivos. Otros argumentos como la función de control que desempeñaría el Impuesto sobre el Patrimonio tendrían menos importancia en la actualidad, dada la cantidad de medios de los que actualmente dispone la Administración Tributaria.

Por el contrario, en contra del impuesto podría argumentarse, no solo su inexistencia en la mayoría de los sistemas fiscales de la OCDE, sino su escasa capacidad recaudatoria y su *propensión natural* a la confiscatoriedad. Es un impuesto que, aunque recae sobre el patrimonio, se paga con la renta. De hecho, el Tribunal Constitucional alemán se ha referido a que la capacidad económica gravada en el impuesto es la *potencialidad* para obtener rentas.

Por tanto, si el bien gravado no produce renta o la produce en un importe inferior a la cuota tributaria que se exige, el obligado tributario va a necesitar dedicar una parte de su patrimonio a pagar el impuesto. También hay tendencia a la confiscatoriedad cuando el valor de los bienes se reduce a cero porque el sistema fiscal hace que éstos acaben teniendo *renta nula*. Lo que ocurrirá cuando el importe del Impuesto al Patrimonio sea igual o superior a la renta potencial de los bienes después de pagar el IRPF. Lo cual no será infrecuente con un tipo marginal máximo del 3,5%. Y no servirá de mucho que se fije un límite conjunto de las cuotas de IRPF y Patrimonio del 60% de la base imponible del IRPF, como hace el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Y ello, en tanto la consecuencia que prevé este precepto es la reducción de la cuota de *patrimonio*, pero hasta un máximo del 80%. Lo que supone que, por muy baja que sea la renta, incluso aunque la misma sea igual a cero, siempre habrá que pagar el 20% de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, existe una dispersión de reglas de valoración que genera inseguridad jurídica. La divergencia valorativa fue una de las razones por las que el Tribunal Constitucional de Alemania declaró inconstitucional el impuesto en 1995. Pero, sobre todo, tales reglas de valoración no son las adecuadas. En los inmuebles no se debería atender al valor comprobado (que toma como referencia el valor real o de mercado) si es superior al de adquisición o al catastral. Tampoco se debería tomar en consideración el nuevo *valor de referencia*, introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, ya que el Impuesto al Patrimonio debe partir del valor de uso de los bienes, no del valor venal o de transacción.

Hay que recordar la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprimió el Impuesto para 2009 y 2010, que decía *tanto el entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado. En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen...* Estos argumentos valieron para fundamentar la supresión temporal del impuesto mediante la técnica de derogar los artículos 6,36, 37 y 38 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto. No hay nada que lleve a pensar que las consideraciones que entonces aconsejaban dejar de cobrar el Impuesto sobre el Patrimonio no valgan para ahora.

Imposición patrimonial y competencia fiscal

FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ

Catedrático Emérito de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

1. LA RIQUEZA COMO HECHO IMPONIBLE

La Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 introdujo, por primera vez en España, el impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas. Se estableció entonces este tributo con carácter «excepcional y transitorio». Algunos años después, en 1991, se abandonaron estos principios de transitoriedad y excepcionalidad y el impuesto se integró plenamente en el sistema fiscal de nuestro país. Hasta la creación de este tributo la riqueza había sido gravada básicamente de dos formas. La primera, por la naturaleza específica de los bienes, con especial atención a los inmuebles. La segunda, en el momento de su transmisión, básicamente en forma de herencias. Es un resultado bien conocido de la teoría de la hacienda que el impuesto sobre el patrimonio neto y el de sucesiones tienen un fundamento similar, en cuanto el primero grava la riqueza anualmente y el segundo lo hace cuando el patrimonio pasa de una generación a la siguiente.

Los argumentos que suelen emplearse para justificar la existencia de un impuesto personal sobre el patrimonio son, básicamente, de tres tipos. En primer lugar, están los argumentos de equidad, que defienden la existencia de este tributo por gravar la mayor capacidad de pago que —se afirma— supone la mera tenencia de riqueza material; y por ser, además, un instrumento de redistribución de la renta. La segunda línea de argumentación se basa en la idea de que el impuesto es eficiente porque da incentivos a utilizar el capital de forma productiva. Gracias a él —se asegura— la gente que tenga un patrimonio tendrá incentivos para no dejarlo ocioso, ya que, de hacerlo así, se empobrecería cada año. Y el tercer argumento es, por fin, de eficacia en la gestión de la administración tributaria, en cuanto permite tener un mayor control de las fuentes de ingresos

de algunos contribuyentes, lo que tiene como efecto un menor nivel de ocultación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Consideremos brevemente cada uno de ellos.

El objetivo de mejorar la gestión tributaria fue muy importante en la decisión de crear el impuesto el año 1977; y en la Exposición de motivos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, se indicaba expresamente que el tributo había cumplido «principalmente una función de carácter censal y de control del IRPF». No cabe duda de que un censo de patrimonios resulta útil a la administración tributaria. Pero es evidente también que la existencia de tal censo no implica que los patrimonios deban ser gravados con un impuesto por su mera existencia. De hecho, sería perfectamente posible mantener el censo sin imponer nuevas cargas a los contribuyentes.

El argumento de eficiencia en el uso de los capitales resulta bastante sorprendente. Lo que, en el fondo, significa es que se piensa que el Estado, mediante la política fiscal, es capaz de orientar de forma adecuada a los contribuyentes en relación con lo que éstos deberían hacer con su propio dinero; y, aún más, que debería penalizarlos si no actuaran de la manera que la administración considere conveniente. Lo más razonable es, sin embargo, pensar que existe una clara asimetría de información entre la administración tributaria y el contribuyente, y que éste es quien mejor sabe qué hacer con su patrimonio en cada momento. En la mayoría de los casos, cada persona hace uso de sus recursos económicos de la forma que considera más adecuada, teniendo en cuenta las restricciones que plantean tanto la limitada información disponible como la aversión al riesgo. Y cuando un patrimonio se mantiene ocioso, o se obtiene de él una rentabilidad inferior a la que podría ofrecer el mercado, es su propietario quien ha adoptado esta decisión y sus razones particulares ha tenido para hacerlo así. No parece que ello le haga merecedor de que el Estado le eleve aún más la carga fiscal que ya soporta.

Otra forma de enfocar el tema consiste en utilizar un argumento de incidencia diferencial. Se trataría, en este caso, de comparar los desincentivos que causarían al trabajo y a la actividad productiva en general el impuesto sobre la renta, por un lado, y el impuesto sobre el patrimonio, por otro. Cabe argumentar, en este sentido, que las distorsiones que se generan al sistema económico son mayores en el primer caso que en el segundo; y sería posible crear un gravamen sobre la riqueza para reducir el impuesto sobre la renta. Pero éste no ha sido el curso de los hechos. No lo fue cuando el impuesto sobre el patrimonio empezó a ser aplicado, y no lo es en la actualidad cuando está desapareciendo de la mayoría de los sistemas fiscales. Lo que ha ocurrido en España ha sido algo muy diferente. Cuando

este tributo se consolidó en nuestro país, no se hizo para «sustituir» un impuesto por otro, sino para elevar la carga tributaria a los contribuyentes a partir de un determinado nivel de riqueza.

Pero son, sin duda, los argumentos basados en la equidad y en la redistribución de la renta los más utilizados para justificar la imposición patrimonial en sus diversas formas. Como se apuntó anteriormente, se alega, en primer lugar, que el mero hecho de poseer un patrimonio material denota una capacidad contributiva especial; y esta visión del tema es presentada claramente en la citada Exposición de motivos de la Ley 19/1991. La idea es, aparentemente, simple. Si dos personas —se afirma— obtienen la misma renta y una de ellas, además, es dueña de un patrimonio, tiene esta última mayor capacidad de pago que la otra. Pero el razonamiento es equivocado e ignora principios económicos fundamentales de valoración de activos.

El valor de un activo viene determinado por el flujo descontado de sus rendimientos esperados; es decir, por su capacidad de generar beneficios. Y esto es cierto tanto para un bono como para un inmueble o el capital humano, que permite obtener en el mercado de trabajo ingresos superiores a los de una persona que no tenga cualificación alguna. Y, en el mundo actual, solo una pequeña parte de las rentas salariales remuneran trabajo sin cualificar; siendo la mayor parte de los sueldos y salarios pagos por la inversión en capital humano que han realizado los trabajadores a lo largo de sus vidas. Por lo tanto, las dos personas de nuestro ejemplo, que obtienen los mismos ingresos, pueden tener la misma capacidad de pago.

En realidad, si quisiéramos calcular con precisión el patrimonio de una persona tendríamos que ir mucho más allá de lo que el impuesto hace, pues habríamos de incluir en él desde el valor actual del flujo de pagos por pensiones que cobrará el contribuyente a partir del momento de su jubilación hasta el valor de su propio capital humano. Afortunadamente, ni la más concienzuda administración tributaria ha intentado, hasta ahora, algo similar.

Pero no cabe duda de que el gran objetivo de este impuesto —como del que grava las herencias y las donaciones— es lograr una distribución más igualitaria de la renta y de la riqueza, elevando la presión fiscal que soportan quienes tienen activos distintos de su propio capital humano. Es bien conocido el hecho de que la distribución de la riqueza tiene mayor grado de desigualdad que la de la renta. Es cierto que estos cálculos de desigualdad presentan a menudo algunos errores importantes, como no contabilizar como riqueza el valor actual del flujo esperado de ingresos por pensiones de seguridad social en un sistema de reparto. Pero, aun descontando estos posibles errores, no cabe duda de que la distribución de

la riqueza presenta índices de concentración más elevados que los de la renta. Y parte de la doctrina fiscal defiende, al menos desde la obra de John Stuart Mill, que la concentración de riqueza es *per se* inconveniente para el buen funcionamiento de una sociedad libre, ya que puede dar excesivo poder de decisión a las personas o a los grupos sociales más opulentos.

No puede olvidarse que el objetivo de una distribución de la renta y la riqueza más igualitaria inspiró las reformas fiscales de la mayoría de los países europeos en los años que siguieron a la Segunda Guerra Mundial, llegándose a establecer tipos de gravamen muy elevados en los impuestos sobre la renta, que, en algún caso, superaron el 90% en su tramo superior. Y los impuestos sobre la riqueza surgieron como gravámenes que permitían elevar la presión fiscal, sin distorsionar aparentemente la actividad económica tanto como lo hacían los tipos casi confiscatorios que se establecieron en renta. Algunos informes de los años 60, entre los que destaca el influyente Informe Neumark sobre los sistemas tributarios de la entonces Comunidad Económica Europea, recomendaron expresamente su introducción.

Aunque existen otras experiencias en el mundo, en el caso europeo no puede separarse la tributación sobre la riqueza de aquel modelo fiscal, de claro contenido socialdemócrata, elaborado hace ya más de medio siglo. Hoy las cosas se ven, sin embargo, de una forma muy diferente. Pocos economistas tienen dudas, en la actualidad, de que uno de los resultados indeseados de un nivel de presión fiscal excesivamente alto es la creación de incentivos negativos a la generación de renta, que acaban convirtiéndose en frenos importantes del crecimiento económico. Por ello las reformas de los sistemas fiscales han coincidido, en numerosos países, en la reducción sustancial de los tipos de gravamen más elevados del impuesto sobre la renta, que existieron hasta los años ochenta. Y no es sorprendente, por tanto, que aquellos países que incluían en su imposición directa la tributación de los patrimonios la hayan ido abandonándolo paulatinamente hasta convertirla en lo que es hoy, una rareza fiscal muy poco relevante en el derecho tributario comparado. Y que los impuestos sobre las herencias sean también objeto de debate, dado su relativamente bajo nivel de recaudación, el hecho de que inciden en fondos que ya fueron gravados con anterioridad y las distorsiones que generan. Un ejemplo interesante que pone de manifiesto tales distorsiones —en el caso de transmisiones *inter vivos*— es el aumento sustancial de las donaciones realizadas en la Comunidad de Madrid a raíz de la casi eliminación de la tributación en las transmisiones entre padres e hijos. Tales donaciones permiten una mejor asignación de recursos y elevan la eficiencia del sistema económico.

Como se apuntó anteriormente, es clara la estrecha relación que existe entre el impuesto sobre el patrimonio, por un lado, y el impuesto sobre sucesiones y donaciones, por otro; ya que un impuesto de sucesiones no es sino un impuesto sobre la riqueza de una persona que se recauda una vez en cada generación. Por ello la coexistencia de ambos tributos, que aún existe en la mayor parte de las comunidades autónomas españolas, significa que los contribuyentes pagan un impuesto sobre la riqueza personal cada año (por el impuesto sobre el patrimonio neto) y, además, un impuesto sobre la misma riqueza cada vez que ésta se transmite de una generación a otra.

2. LA COMPETENCIA FISCAL EN LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

La cesión de ambos impuestos en España a las comunidades autónomas, a las que se ha dado amplia libertad para la fijación de tipos de gravamen y reducciones en la base, ha sido muy importante para su evolución reciente. Una cuestión fundamental en la organización de todo sistema económico en el que la toma de decisiones por el sector público tiene un grado elevado de descentralización es determinar el grado óptimo de coordinación de las haciendas subcentrales. La teoría más relevante en la que se ha basado la literatura sobre federalismo fiscal desde mediados del siglo pasado ha sido, sin duda, el modelo de Tiebout. Como es sabido, este modelo parte de la existencia en un país de diversas haciendas subcentrales, en cada una de las cuales los votantes pueden obtener diferentes niveles de servicios ofrecidos por el sector público en función de las preferencias de sus residentes. Existe, por otra parte, una correlación directa entre el nivel de gasto público y la presión fiscal que soportan quienes residen en cada una de ellas. Las personas en cuyo esquema de preferencias los beneficios que ofrece un elevado nivel de servicios públicos son superiores a los costes que implica un nivel alto de presión fiscal se desplazarán a las jurisdicciones de mayor gasto público. Y lo contrario harán quienes prefieran un nivel más bajo de presión fiscal a cambio de un menor gasto público. De esta forma las personas y las empresas «votarán con los pies» buscando la combinación gasto público/presión fiscal que mejor se adapte a sus preferencias.

A pesar de que el federalismo fiscal se ha considerado, desde sus orígenes, una defensa de los ciudadanos frente al poder público, la posibilidad real de que las naciones o las regiones compitan entre sí con sus sistemas fiscales encuentra, sin embargo, bastante oposición tanto en el campo de la teoría de la hacienda como en

el de la práctica de la política fiscal. Y esto se plantea tanto en el ámbito mundial como en el ámbito de un grupo de Estados con un alto nivel de integración —como la Unión Europea— o en de un país muy descentralizado como España. Para quienes están en contra de este tipo de competencia, su principal efecto negativo es la tendencia a la nivelación a la baja en los ingresos públicos. Así, se afirma que la no coordinación de tipos impositivos —en un marco de libre movilidad de factores de producción— reduce la capacidad de las Administraciones públicas para obtener ingresos que son necesarios para garantizar la oferta de los bienes públicos y bienes preferentes cuya provisión la sociedad encomienda al Estado.

Tal argumentación puede presentarse como un juego no cooperativo en el que dos haciendas subcentrales tienen como objetivo recaudar el mayor volumen posible de impuestos para financiar unos determinados programas de gastos. Se presupone que los contribuyentes pueden cambiar de circunscripción fiscal con bajos costes; y que no existe un organismo superior que fije pautas de comportamiento obligatorias o que garantice el cumplimiento de los acuerdos que puedan alcanzar las autoridades de las dos circunscripciones fiscales. Si cada una de las administraciones tributarias tiene la opción de fijar tipos de gravamen diversos, la diferencia entre ellos tendrá como efecto —*ceteris paribus*— el desplazamiento de contribuyentes hacia el país con tipos bajos. Para las administraciones fiscales que actúen como maximizadoras de ingresos, la solución óptima será llegar a algún tipo de acuerdo que evite la competencia e impida la reducción de tipos. Si su mantuviera la competencia, las estrategias de los contribuyentes serían un obstáculo para la subida de tipos en las administraciones más proclives a elevar la presión fiscal.

¿Es tal efecto positivo o negativo en términos de bienestar? El modelo en el que se fundamenta la oposición a la competencia fiscal parte de una idea estándar en la literatura, de acuerdo con la cual la oferta de bienes y servicios por parte del Estado tiene un doble efecto sobre el bienestar social. Por una parte, el gasto público eleva el nivel de bienestar de los ciudadanos; pero, por otra, la recaudación de impuestos necesaria para su financiación lo reduce. Dado que el beneficio marginal social del gasto público es decreciente, porque, a medida que se van cubriendo las necesidades básicas, cada unidad extra de inversión ofrece menor utilidad social; y, dado que el coste marginal social de los impuestos es creciente porque cada unidad extra de ingreso incide sobre una renta disponible menor de los contribuyentes; el Estado maximizaría el bienestar social con un nivel de gasto público en el que el beneficio marginal social del gasto fuera igual a su coste marginal social.

Si se acepta la hipótesis de que cada Estado fija el volumen de gasto público en su nivel óptimo, no cabe duda de que la reducción de ingresos motivada por la

competencia fiscal implica una pérdida de bienestar para el conjunto de la sociedad; y éste es un argumento que se utiliza con frecuencia en la literatura y en los debates políticos. Pero tal hipótesis no se fundamenta en una base sólida, ya que parte de un postulado de muy escasa consistencia: la idea de que un gobierno a la hora de determinar el nivel de gasto público se situará siempre en dicho nivel óptimo. Para ello sería preciso que se cumplieran, al menos, dos condiciones. La primera, que el gobierno fuera capaz de identificar tal nivel óptimo. Y, segunda, que si pudiera hacerlo, interesara a los gobernantes fijar el volumen de gasto público en dicho punto. En el lenguaje de teoría de la elección pública, esto exigiría que el gobernante actuara como «déspota benevolente», teniendo como principal objetivo de su acción el bienestar social —cualquiera que sea la forma en la que se defina este término—.

Ambas condiciones plantean, sin embargo, serias dudas con respecto a su cumplimiento. Es un resultado bien conocido de la literatura económica que la actual estructura de los sistemas democráticos tiende a elevar el gasto público no hasta el nivel del óptimo social sino hasta el punto que más favorece a los intereses de los gobiernos en sus estrategias para mantenerse en el poder. Por ello, si el gasto supera el nivel óptimo y la competencia fiscal reduce la recaudación y, por tanto, el nivel de gasto público hasta un punto más próximo al óptimo social, la reducción de impuestos que aquella genera elevará el nivel de bienestar de una sociedad. En resumen, el argumento básico en contra de la competencia fiscal, a pesar de su aparente solidez, es difícilmente aceptable tan pronto como se pone en cuestión la idea del gobierno como déspota benevolente y se acepta que los políticos son maximizadores de sus propias funciones de utilidad.

Este enfoque permite interpretar el problema de la competencia en la imposición patrimonial en términos de un modelo de competencia imperfecta. Ante la posibilidad de enfrentarse a una competencia con otras agencias fiscales, muchos gobiernos prefieren llegar a acuerdos entre ellos con el objetivo de mantener la estrategia de impuestos altos sin el riesgo de que sus contribuyentes se desplacen a otras circunscripciones. Y —visto el tema desde otro ángulo— el no desplazamiento de factores, empresas o personas físicas puede interpretarse como una prueba de la falta de competencia entre diferentes administraciones fiscales. George Stigler, definía una situación de «colusión perfecta»¹ como aquella en la que ningún comprador cambia

1. STIGLER, G. (1968), «A Theory of Oligopoly». En *The Organization of Industry*. Chicago: The University of Chicago Press, pp. 39-63.

voluntariamente de proveedor. Si se aplica esta idea a la política fiscal, cabe definir la «colusión perfecta entre administraciones» como aquella situación en la que ningún contribuyente tiene incentivos para cambiar su residencia por razones fiscales.

Las ventajas de la colusión –tanto en la imposición patrimonial como en otros tributos– son, por tanto, claras para las administraciones fiscales. Pero pueden existir problemas importantes en relación con la estabilidad de los acuerdos; ya que quienes forman parte del grupo tienen muchos incentivos para violar las condiciones del pacto. Los oligopolios tienden, en efecto, a ser inestables si no existen mecanismos externos de control. Y uno de los temas más relevantes de la economía institucional es precisamente determinar las condiciones que permiten que un dilema del prisionero como este tenga su solución en una estrategia cooperativa. Son varios los métodos que permiten llegar a una solución cooperativa en un juego de competencia fiscal; y el más importante de ellos es, sin duda, la existencia de una autoridad que pueda obligar a las haciendas implicadas a llegar a un acuerdo y tenga capacidad para sancionar su incumplimiento. En nuestro caso, una autoridad superior que limite la autonomía fiscal, prohibiendo reducir los tipos de gravamen de patrimonio y sucesiones y donaciones por debajo de un determinado nivel; que es, precisamente, lo que el gobierno nacional y algunas CC. AA. está planteando en estos momentos.

Es importante señalar que alcanzar la posición más ventajosa para las administraciones fiscales no significa necesariamente que tal resultado sea el mejor para quienes pagan impuestos o para el crecimiento económico de la región. Como en muchos otros juegos relacionados con la regulación de la actividad económica, una solución cooperativa entre las administraciones fiscales no implica necesariamente un beneficio para los contribuyentes; como una solución cooperativa entre empresas que pactan sus precios no es beneficiosa para los consumidores. Como hemos visto, esta coincidencia de intereses solo se produciría si el nivel de gasto público previo fuera igual o inferior al óptimo. Si no fuera así, lo que se plantearía sería un problema de relación principal/agente, ya que las administraciones tratarían de lograr un objetivo de mayores ingresos que no tendrían por qué maximizar el bienestar de la población a la que representan.

3. UN FUTURO INCIERTO

A pesar de lo reciente de nuestro federalismo fiscal, una de las cosas que hemos aprendido en España, en los últimos años, es que la competencia fiscal entre

comunidades autónomas puede funcionar. Y la imposición patrimonial es, sin duda, el mejor ejemplo de ello. La existencia de tipos más bajos en patrimonio o sucesiones –o su supresión total– en determinadas CC. AA. favorece no solo a los residentes en las regiones que aplican tales políticas, sino también a los residentes en otras regiones, cuyos gobiernos son contrarios a tales medidas, que encuentran en la competencia un límite a sus estrategias de mayor presión fiscal.

Es comprensible que quienes defienden un mayor peso del sector público en la economía estén a favor de un modelo centralizado que impida la competencia entre las comunidades autónomas, como nos muestra, por ejemplo, la larga experiencia histórica de los Estados Unidos. Y es comprensible, también, que quienes consideran que la dimensión del sector público y la presión fiscal han alcanzado niveles excesivos, piensen que la descentralización puede actuar como una barrera al crecimiento del poder del Estado y como una garantía para los contribuyentes, que, al menos, podrían «votar con los pies» y escapar de aquellas jurisdicciones en las que se consideraran maltratados. Lo sorprendente de la realidad española es que los mismos que, por motivos políticos, defienden una mayor autonomía fiscal, se oponen, en muchas ocasiones, a que cada administración subcentral tenga competencias para fijar los tipos de gravamen de estos tributos. Y que, incluso desde posiciones nacionalistas, se solicite la intervención del gobierno nacional para limitar la descentralización, cuando se desea evitar estrategias competitivas. La evolución de la imposición patrimonial nos permitirá ver cómo se desarrolla, con el paso del tiempo, esta contradicción evidente.

Contra la fiscalidad sobre la riqueza

LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS

Freemarket Corporate Intelligence

MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN

Freemarket Corporate Intelligence

«El poder fiscal es el poder de destruir»
Juez Marshall

La justificación tradicional de la fiscalidad sobre la riqueza se asienta en dos principios básicos: uno de naturaleza normativa (moral) y otro de carácter redistributivo. En el caso de España, eso se traduce en que la desigualdad de la riqueza existente es desproporcionada, lo que se manifiesta en su concentración en un porcentaje exiguo de la población y, por tanto, la tributación ha de ser utilizada para corregir esa situación.

En la siguiente tabla se refleja la riqueza por segmentos de la sociedad española:

Tabla 1. Riqueza por segmentos de la sociedad española

	Número de Personas	Riqueza
Tramo 1	899.008	895.000 - 4.470.000
Tramo 2	52.585	4.470.000 - 8.950.000
Tramo 3	24.818	8.950.000 - 44.770.000
Tramo 4	1.452	44.770.000 - 89.500.000
Tramo 5	685	89.500.000 - 447.700.000
Tramo 6	61	> 447.700.000
Total	979.000	> 895.000

Fuente: Informe de la Riqueza Mundial 2019. Credit Suisse.

De esa tabla cabe extraer las siguientes conclusiones:

- a) El 91,8 por 100 de los *ricos españoles* tiene un patrimonio entre los 895.000 y los 4,47 millones de dólares.
- b) Un 5,37 por 100 tiene una riqueza patrimonial de entre 4,47 y 8,95 millones de dólares.
- c) Un 2,53 por 100 poseen entre 8,95 y 44,77 millones de dólares.
- d) Un 0,15 por 100 cifran su fortuna entre 44,77 y 89,5 millones de euros,
- e) 685 personas, un 0,07 por 100 entre 89,5 y 447,7 millones de euros y;
- f) 61 personas, un 0,006 por 100, tienen una fortuna mayor que 447,7 millones de euros.

1. LA RIQUEZA EN ESPAÑA EN UN ESCENARIO GLOBAL

Para tener una visión equilibrada de la situación es importante ubicar a los *ricos* españoles en el escenario global. Si se tiene en cuenta la riqueza media de los *millonarios* a escala mundial, cabe resaltar que los españoles son más «pobres». Un 92 por 100 de ellos tienen menos de 5 millones de euros mientras en el resto del mundo este colectivo supone el 87 por 100. Al mismo tiempo, un 8 por 100 de los ricos españoles posee un patrimonio superior a la cifra antes apuntada frente al 13 por 100 en el resto del mundo.

Tabla 2. Riqueza media de los *millonarios* a escala mundial

Millones de \$	España	Resto del mundo
De 1 a 5	92,2	87,2
De 5 a 10	5,1	7,9
De 10 a 50	2,4	3,8
Más de 50	0,22	0,4

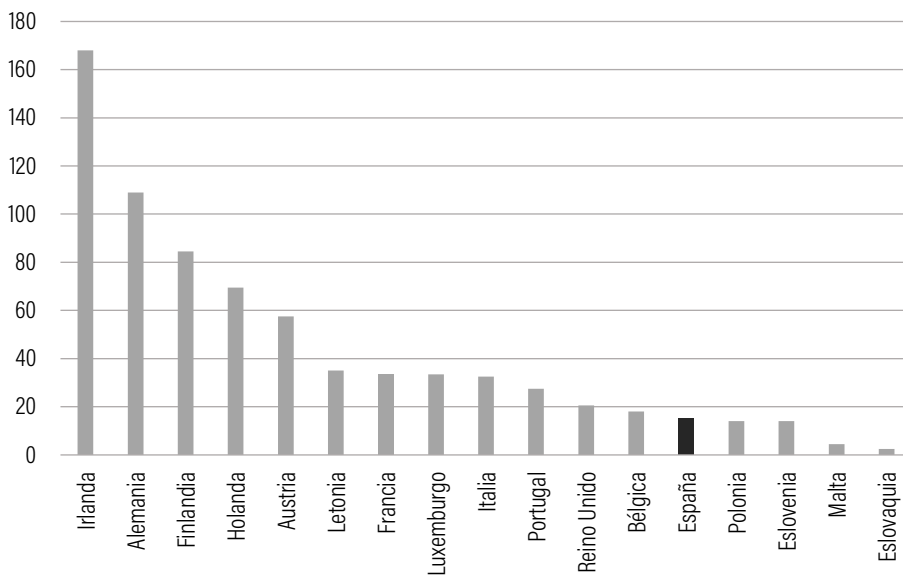
Fuente: Informe de la Riqueza Mundial 2019. Credit Suisse.

La observación de que el grueso de los *millonarios* nacionales se sitúa en el Tramo 1 (entre 1 y 5 millones de dólares) plantea dos preguntas: primera, cuál es la fuente de su patrimonio; segunda, cuál es la composición de su riqueza.

- 1. La riqueza de los ciudadanos comprendidos en el Tramo 1 procede principalmente del ahorro. Esto es, no gastan una parte significativa de su

- remuneración, sino que la destinan a sacrificar consumo presente por consumo futuro y/o optan por acumular capital para transmitírselo a sus descendientes.
- En términos absolutos, el nivel de la desigualdad en cuanto a riqueza y su evolución se debe al criterio antes señalado y, en términos relativos, a la diferente composición de la cartera patrimonial construida en los distintos niveles de renta; esto es, los tipos de activos que poseen y el rendimiento proporcionado por éstos. Los *ricos* tienen un mayor volumen de activos financieros que los demás colectivos, cuya riqueza es principalmente la inmobiliaria.
 - El 77,1 por 100 de los españoles es propietario de su vivienda que constituye su principal activo y proporciona una renta implícita. España es el país de renta alta de la UE-28 con un mayor número de propietarios. Esta es una de las causas de que la desigualdad de riqueza sea muy inferior a la media de la UE.

Gráfico 1. Desigualdad de la Riqueza Neta

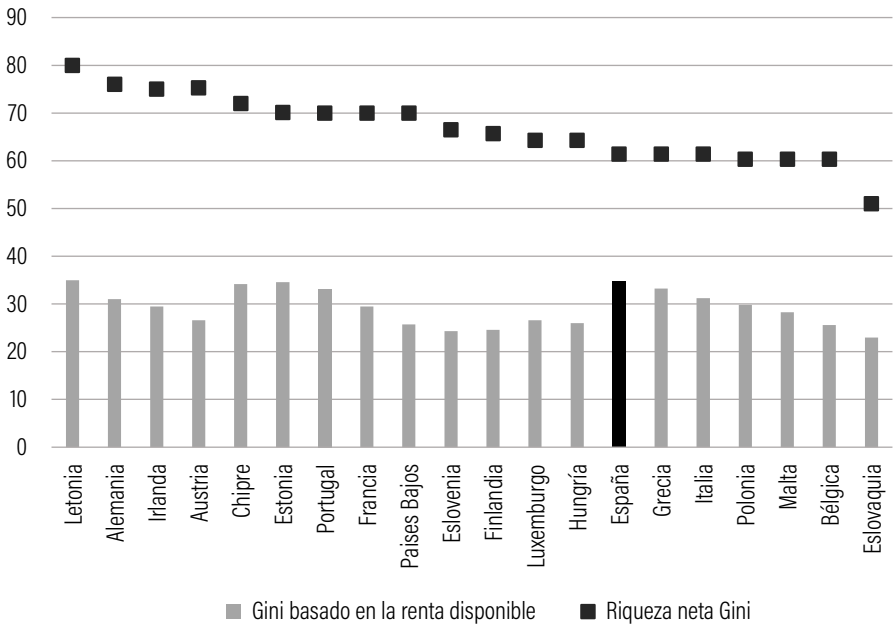


Fuente: Eurostat y Banco Central Europeo.

En el gráfico expuesto a continuación se refleja la desigualdad de rentas en España, medida por el Índice de Gini. Este es uno de los argumentos tradicionales

para resaltar la desigualdad existente en nuestro país. Sin embargo, esa visión es parcial e incompleta. Tiende a olvidarse que es uno de los países de la UE con menor desigualdad en cuanto a la riqueza. Este es el resultado, como también se ha podido observar en líneas anteriores, de la alta riqueza inmobiliaria de las familias españolas en comparación con el promedio europeo.

Gráfico 2. Nivel de igualdad de la renta y de desigualdad en la riqueza



Nota: Por riqueza neta se entiende la diferencia entre los activos totales menos los pasivos totales de los hogares.
Fuente: Cálculos de la Comisión Europea basados en la encuesta de financiación y consumo de los hogares del BCE y Eurostat.

Tabla 3. Distribución de la riqueza por deciles en algunos países de la OCDE

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Top 1%
Australia	0,2	0,8	1,6	2,8	4,1	5,8	7,8	10,2	14,5	52,3	22,9
Austria	-0,6	0,1	0,4	0,8	1,8	3,7	5,9	8,7	13,6	65,7	31,1
Bélgica	-0,1	0,2	1,2	3,1	5	6,7	8,8	11,5	16,3	47,2	17,5
Canadá	-0,2	0,1	0,5	1,4	2,7	4,5	6,9	10,1	15,6	58,5	26,1
República Checa	1	1,8	2,5	3,1	4,1	4,9	5,9	7,6	11,6	57,6	30,6
Dinamarca	-1,9	-0,1	0,4	1,2	2,5	3,8	5,5	8	12,5	68,3	33,2
Finlandia	-0,8	0	0,3	1,2	2,8	4,5	6,4	9,1	13,9	62,7	31,3
Irlanda	-2,5	-0,1	0,2	0,9	2,8	4,2	6,1	8,5	14,3	65,8	33,1
Italia	-0,1	0,2	0,8	2,8	4,8	6,4	8,2	10,6	15,2	51,2	14,6
Japón	0,3	0,8	1,7	3	4,7	6,4	8,8	11,7	17,5	45,2	14,6
Nueva Zelanda	-0,9	0	0,9	1,7	3,4	5,1	6,8	10,2	16,3	56,5	23,8
Polonia	0,6	1,3	1,8	2,5	3,2	4	5	6,6	10,1	65	39,2
Portugal	-0,2	0,2	1,1	2,4	3,6	5	6,7	9,3	13,4	58,5	28,2
Suiza	-0,2	0,9	1,7	2,6	3,5	5,2	6,7	8,4	12,7	58,7	28,9
Noruega	-3,6	-0,3	0,2	1,4	3,1	5,1	7,1	9,8	14,4	62,9	30,6
Países Bajos	-2,6	0,1	0,7	1,9	3,7	5,7	8,4	11,5	16,4	54,3	22,3
España	0,1	0,4	1,8	3,6	4,4	5,6	7,3	9,5	13,6	53,8	25,1
Suecia	0,1	0,3	0,6	1	1,4	2,1	3,2	4,9	8,7	77,8	41,9
Alemania	-0,5	0,1	0,3	0,8	1,7	3,2	5,5	9,2	14,6	65,2	32,3
Francia	-0,2	0,1	0,4	1,3	3,4	5,8	8,2	11,1	16,2	53,7	21,6
Reino Unido	-0,8	0,2	0,6	1,4	2,8	4,7	7	10,5	16,4	52,7	24,3
Estados Unidos	-0,4	-0,2	0,2	0,5	1	2	3,4	5,7	11,2	76,7	38,3

Fuente: Global Wealth Databook 2019.

En la anterior tabla se muestra la distribución de la riqueza por deciles en los países de la OCDE. En ella se muestran los distintos niveles de desigualdad existente entre los miembros de esa Organización. En los extremos se encuentran

Estados Unidos, en donde el 10 por 100 superior posee el 76,7 por 100 de la riqueza, y Japón, en el que ese mismo grupo posee menos del 50 por 100 de aquella. De acuerdo con la comparativa internacional, en España, el decil superior posee el 53,8 por 100: es uno de los países en que el decil superior tiene un menor porcentaje de la riqueza; y, además, en nuestro país el 67 por 100 de las personas ubicadas en los dos deciles inferiores son propietarios de su vivienda habitual,¹ cosa que no sucede en ninguno de los demás países.

España es uno de los países en que el decil superior tiene un menor porcentaje de la riqueza a diferencia de lo que ocurre en otros países de nuestro entorno incluidos los que, como Noruega o Suiza, tienen también una fiscalidad patrimonial específica.

2. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA

Este artículo no es el lugar adecuado ni tiene por objeto discutir los fundamentos morales de la riqueza y, por tanto, los argumentos basados en ellos para defender o criticar la fiscalidad sobre ella. Sin embargo, sí tiene una especial relevancia poner de relieve el impacto de la imposición patrimonial sobre los incentivos de los individuos a ahorrar, trabajar e invertir. Para ello es útil acudir a la Teoría de la Imposición Óptima (TIO). Esta responde a dos cuestiones centrales: primera, cómo puede el gobierno aumentar sus ingresos fiscales generando los menores desincentivos posibles; segunda, cómo puede el gobierno redistribuir la riqueza sin afectar de manera negativa a quienes pagan impuestos y a quienes perciben lo obtenido de ellos. Conforme a este esquema analítico, la tributación sobre la riqueza constituye un medio muy ineficiente tanto para incrementar la recaudación como para mejorar la posición de los individuos ubicados en los percentiles más bajos. Estos son los motivos básicos por los que la mayoría de los Estados de la UE la han eliminado.

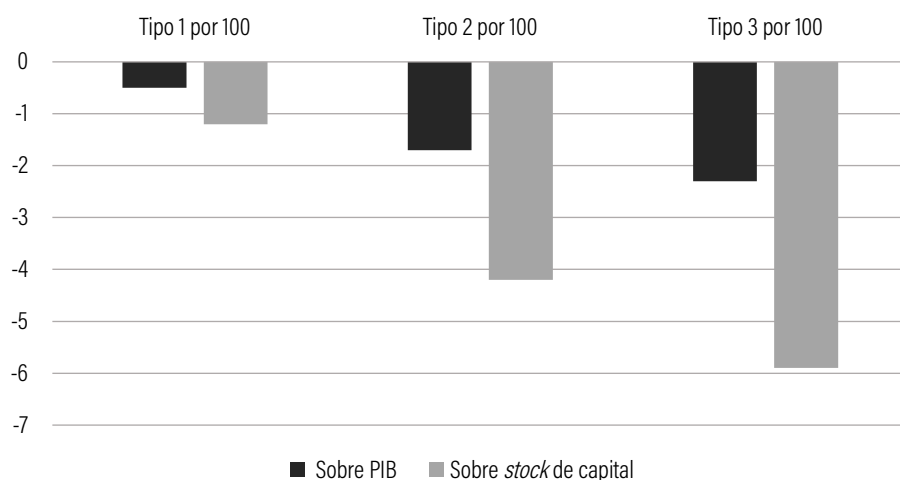
La introducción de un impuesto sobre la riqueza plantea un problema previo: el de definir cuáles son los criterios para valorar los activos ilíquidos como inmuebles, negocios privados, antigüedades, obras de arte, joyas, etc. Como se ha comentado en líneas anteriores, hay países que han eliminado el impuesto por los altos costes de gestión del mismo. Estos pueden ser bastante arbitrarios y, en

1. BANCO DE ESPAÑA, *Documento ocasional* n.º 1.806, p. 41.

consecuencia, generar incertidumbre por falta de seguridad jurídica. Al mismo tiempo, cabe incorporar o ignorar a esas evaluaciones las fluctuaciones de la riqueza en el tiempo o el efecto de la inflación sobre ella, por citar dos ejemplos. Para terminar, la complejidad valorativa ligada a los factores antes señalados lleva aparejados altos costes de gestión.

Uno de los principios esenciales de la TIO es no gravar las tasas de retorno. La fiscalidad patrimonial impone una fuerte carga tributaria a los rendimientos obtenidos del ahorro y de la inversión. Si un individuo consume su dinero con rapidez en lugar de invertirlo, reducirá de una manera sustancial la cuantía de los impuestos a satisfacer. En consecuencia, tenderá a reaccionar ante un aumento de los tributos patrimoniales ahorrando menos y consumiendo más. En el largo plazo, pequeños cambios en el comportamiento del consumo versus el de la inversión se traducen en un crecimiento mucho menor de esa segunda variable. Esta es la verificación de un axioma nuclear de la teoría económica: es preferible gravar variables inelásticas frente a aquellas otras cuya elasticidad es elevada como sucede con el capital. En el siguiente gráfico se refleja la estimación del comportamiento del crecimiento económico y del *stock* de capital ante la implantación de la tasa para la reconstrucción.

Gráfico 3. Impacto en 2030 sobre el PIB y sobre el *stock* de capital de la Tasa de Reconstrucción



Fuente: Estimación elaborada por Freemarket a partir de datos del Boletín Estadístico (Banco de España), de la Contabilidad Nacional (INE) y de varios Informes Anuales de Recaudación Tributaria del Ministerio de Hacienda.

La fiscalidad sobre la riqueza grava activos que ya lo han sido. Los individuos pagan tributos por los rendimientos del trabajo, vuelven a hacerlo cuando recogen los beneficios de su inversión y lo hacen a título póstumo cuando fallecen. Con puros criterios de justicia y de equidad tributaria, esa doble imposición que llega a ser triple en las donaciones o en transmisiones *post mortem* debería ser eliminada. Esta cadena de razonamientos se olvida cuando se sostiene que los ricos pagan menos impuestos porque los tipos impositivos sobre las rentas del capital son menores que los de las rentas del trabajo; se obvia que aquellas tributan, al menos, tres veces.

Tabla 4. Imposición sobre la riqueza

Un ejecutivo de una empresa cobra 150.000 euros/año		Un empresario reparte dividendos de su empresa	
IRPF	Pagaría entre un 45% y un 49% de marginal	Imp. Sociedades	Antes de repartirse los dividendos de la empresa tendrá que pagar un 25% de sus beneficios netos
Imp. Patrimonio	Si de ese dinero ahorra, año tras año, y logra tener un patrimonio, pagará entre un 0,2% y un 2,5%. Aunque en muchas CC. AA. está bonificado	Impuesto sobre los dividendos	Por recibir estos dividendos tendrá que pagar, al tipo que corresponda en su declaración de la renta, entre un 19% y un 23%
Imp. Donaciones	Si decide regalar a un familiar o a un amigo parte del patrimonio que ha acumulado, tendrá que pagar entre un 7,65% y un 34%. Aunque está bonificado en muchas de las CC. AA.	Plusvalías	Si cobra el dividendo en acciones, cuando las venda tendrá que pagar entre un 19% y un 23%
Imp. Sucesiones	Si decide dejar en su testamento parte de este patrimonio que acumuló, tendrá que pagar entre un 7,65% y un 34%. Aunque está bonificado en muchas de las CC. AA.		

Fuente: Elaboración propia.

Una fiscalidad progresiva sobre el patrimonio, como la que recae sobre la renta, reduce la propensión de los individuos a asumir riesgos. Supongamos que una persona tiene 1 millón de euros y se le plantea la elección de invertir entre una *start up*, con una probabilidad de entre 1 y 4 de proporcionarle un beneficio de 4 millones de euros y un bono del tesoro, *ceteris paribus*, menos rentable pero más seguro. Una imposición progresiva sobre la riqueza inducirá a invertir en el

segundo activo porque la imposición altera la ecuación riesgo-rentabilidad aumentando la aversión al primero. La lógica subyacente a este análisis es fácil de resumir: las decisiones se toman comparando el presente con el futuro y, considerando el riesgo; esto es, responden a incentivos.

Dicho esto, la teoría y la evidencia empírica muestran que un tributo sobre la riqueza sólo puede conseguir sus objetivos si se introduce por sorpresa, quien le implanta asegura que no lo volverá a hacer de nuevo y los ahorradores-inversores creen que cumplirá esa promesa. Obviamente, este no sería el caso de la iniciativa planteada por Podemos que ha sido anunciada, y no tiene un carácter temporal, sino que pretende ser permanente. Por añadidura, el tributo que se quiere implantar eliminaría los incentivos para hacerse rico. Quizá esto resulte deseable para algunos, pero sus efectos son negativos porque la gente se enriquece inventando nuevos y mejores productos, iniciado nuevas empresas, aumentando las eficiencias y bajando los precios.

Los defensores de este tipo de imposición menosprecian estos argumentos con una afirmación: el tipo que se quiere introducir para gravar la riqueza es bajo. Esto supone no tener en cuenta un principio básico; a saber, el daño producido por la fiscalidad patrimonial es igual a la distorsión del precio multiplicada por la distorsión de la cantidad. Dado que esta última es proporcional al precio, el daño es el precio al cuadrado. En apariencia, un tributo sobre la riqueza del 2 o del 3,5 por 100 no parece que tenga que tener efectos adversos significativos. Pero eso es una ficción, ya que hay que comparar esa «moderada» tasa impositiva con la tasa de rendimiento, no con la cantidad principal.

A modo de ejemplo, considérese una inversión en renta fija que renta un 1 por 100 de interés. Si un individuo X en concepto de renta paga el 50 por 100 de sus ingresos, obtendrá una tasa de retorno del 0,5 por ciento después de impuestos. En este caso, una tasa sobre la riqueza patrimonial del 0,5 por 100 es equivalente a un impuesto sobre la renta del 50 por 100. Esto significa, por analogía, que un tipo impositivo sobre aquella del 2 por 100 sería, efectivamente, una tasa del impuesto sobre la renta del capital del 200 por 100. Esto se traduce en que, para hacer frente al pago de ese tributo, el individuo X tendrá que vender activos que, a su vez, si han generado rendimientos, tendrán que tributar.

Los efectos negativos sobre la acumulación de capital provocada por un impuesto sobre la riqueza están profundamente relacionados con la evolución demográfica española, en concreto, con el acelerado envejecimiento de la población. La incertidumbre sobre el futuro del sistema público de pensiones junto al aumento de la esperanza de vida aconseja incentivar (no desincentivar) el ahorro de los

ciudadanos para garantizarles unos flujos de renta complementarios a los proporcionados por el vigente modelo de cobertura del retiro. Esta tesis se ve fortalecida por un hecho indiscutible: el actual modelo de cobertura del retiro no es sostenible en el largo plazo y el deterioro de las finanzas públicas en curso terminará por forzar un ajuste en esta partida del Estado del Bienestar.

La fiscalidad sobre la riqueza es un poderoso incentivo para la fuga de capital financiero y humano. Es evidente que las personas afectadas por ella no asistirán impasibles a una progresiva apropiación de sus ahorros por parte del Gobierno. En consecuencia, desplazarán éstos hacia los lugares en los que exista una imposición más favorable al capital. Un ejemplo reciente de ese indeseado efecto es el del *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (2002) introducido por Hollande en Francia y derogado recientemente por el Gobierno Macron, que provocó una masiva salida capitales y de personas, una sensible pérdida de empleo y, en última instancia, una caída neta de los ingresos fiscales².

3. CONTRA LA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD

Por último, la idea de armonizar los impuestos sobre el patrimonio, las sucesiones y las donaciones; esto es, la introducción de un tipo mínimo y obligatorio a escala nacional para esas figuras tributarias supone la imposibilidad de reducir o eliminar la fiscalidad que recae sobre esos activos. Esta iniciativa priva a los gobiernos autonómicos de su competencia regulatoria sobre unos tributos que les son propios y además contrasta de manera sustancial, como se ha señalado, con la orientación adoptada por la mayor parte de los países industrializados.

La armonización se traduce en impedir la bajada y/o la eliminación de los impuestos que gravan la riqueza acumulada por los individuos y por las familias. Ahora bien, no establece obstáculo alguno a su potencial elevación. En otras palabras, ningún gobierno autonómico podrá aliviar la carga tributaria que recae sobre los activos patrimoniales, pero sí aumentarla. Esto merma la escasa autonomía fiscal de las CC. AA. e impide a los contribuyentes extraer las ventajas derivadas de una administración cuyo principal objetivo no sea el apropiarse coactivamente de una parte sustancial de los frutos de su ahorro.

2. PICHET, E. (2007), «The Economic Consequences of the French Wealth Tax», *Revue de Droit Fiscal*, Vol. 14.

Cuando una autonomía toma la decisión de renunciar a los ingresos procedentes de las figuras tributarias descritas se auto impone la obligación de realizar una gestión más eficiente y racional de sus recursos. Esto se traduce en una mayor disciplina presupuestaria, en un freno a la expansión del gasto público y, por ende, en una contribución positiva a la estabilidad de las finanzas del conjunto de las Administraciones Públicas. Además, la armonización fiscal refleja una inspiración centralista y dirigista. No hay verdadera autonomía sin competencia fiscal entre las CC. AA. Aquella proporciona a los ciudadanos la posibilidad de evaluar el coste-beneficio de las diferentes políticas y de deslocalizarse hacia jurisdicciones con una fiscalidad menos onerosa para la actividad productiva. Esto configura un cártel Administración Central-CC. AA. orientado a maximizar su recaudación a costa de los contribuyentes. Si se quiere armonizar la imposición sobre la riqueza para evitar un «dumping fiscal» inexistente, esta medida es insuficiente. Habría de hacerse lo mismo con la divergencia existente en los tramos autonómicos del IRPF.

Por añadidura, el recurso a la armonización con argumentos de carácter igualitario o redistributivo conduce a conclusiones paradójicas. En las autonomías con PIB per cápita más alto, el coste de la vida es sensiblemente superior al existente en las regiones con un PIB per cápita más bajo. En consecuencia, una estrategia redistributiva encargada de garantizar a todos los españoles unas condiciones iguales o similares debería traducirse en unos impuestos más bajos en las Comunidades de renta alta que en aquellas con una renta inferior.

Por tanto, la supresión de la competencia fiscal no sólo alimenta la ineficiencia, sino su utilización con la finalidad de redistribuir la renta y la riqueza entre las autonomías tiene efectos muy negativos a largo plazo. Las políticas redistributivas desincentivan a los individuos y a las empresas a realizar los ajustes que de otra manera se verían obligados a acometer, al impedirles desplazarse hacia los lugares en los cuales su productividad es más alta. Al mismo tiempo eliminan cualquier incentivo de los gobiernos autonómicos a sufrir las consecuencias de sus malas políticas y a enmendarlas. Cuanto más ineficientes son y peores resultados obtienen, más transferencias reciben. Por eso, la imposibilidad de usar la política impositiva para estimular el trabajo, el ahorro y la inversión, así como para atraer capital y trabajo tiene una mayor incidencia sobre las autonomías menos desarrolladas. Las priva de un instrumento básico para converger en términos reales con las regiones más ricas. El debate sobre la fiscalidad autonómica muestra la imperiosa necesidad de reformar su financiación y de avanzar hacia un modelo de federalismo fiscal competitivo que promueva la responsabilidad financiera de las CC. AA. e impulse la creación de riqueza y de empleo.

En conclusión, los impuestos sobre la riqueza tienen, pues, consecuencias muy negativas. Ejercen un impacto depresor sobre la tasa de ahorro y de inversión, lo que penaliza el crecimiento. Fomentan la salida de capital financiero y humano de alto valor añadido, ya que las personas afectadas por ese tributo tienen una elevada movilidad geográfica y no supondría cambio significativo alguno a mejor para los españoles con mayores problemas económicos.

El Impuesto sobre el Patrimonio.

Un anacronismo fiscal

JUAN F. CORONA RAMÓN

Catedrático de Hacienda Pública

Universitat Abat Oliba CEU

Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

A lo largo de las últimas décadas, los hechos han demostrado que la justificación original del Impuesto sobre el Patrimonio, como elemento de distribución de riqueza, así como los constantes cambios normativos, no tienen consistencia hoy en día y son motivo de distorsiones en las decisiones de ahorro e inversión de las individuos: doble imposición, competencia fiscal internacional y autonómica, baja recaudación, complejidad administrativa y generación de conflictividad e inseguridad jurídica.

En este mismo sentido, en la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprimía el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio a partir del año 2008, se señalaba que *«desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado»*.

Desde el punto de vista de los principios impositivos, toda figura tributaria debe respetar los principios de equidad, eficiencia, y suficiencia. En el caso de este impuesto se vulnera la equidad al generarse un supuesto claro de doble imposición junto con un incumplimiento flagrante de la equidad horizontal. La eficiencia se ve menoscabada, no solo por el desincentivo que se genera al ahorro y la inversión, sino también por lo que supone en términos negativos para la competitividad de nuestro país. Por último, en lo referente a la suficiencia, los datos de recaudación demuestran la falta de operatividad del impuesto, generando, además, serias dudas en el ámbito de la seguridad jurídica e incrementando notablemente la conflictividad tributaria.

En adelante, vamos a sintetizar los argumentos más relevantes que demuestran la conveniencia de suprimir esta figura impositiva.

1. DOBLE IMPOSICIÓN

El Impuesto sobre el Patrimonio supone una doble imposición sobre el mismo hecho imponible, puesto que todo activo patrimonial recibido por una persona física lo es, bien como consecuencia de su trabajo o actividad profesional (gravada por el IRPF), bien como rendimiento o ganancia derivada de inversiones financieras o inmobiliarias (también sujetas al Impuesto sobre la Renta), o bien como consecuencia de una donación o de una adquisición hereditaria (sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Al mismo tiempo, conceptualmente se está tributando por hechos que ya están gravados, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, o de los rendimientos presuntos, por ejemplo. Todos ellos son, en realidad, impuestos sobre el patrimonio, y sus recaudaciones han ido creciendo ininterrumpidamente en estos años.

2. COMPARACIÓN INTERNACIONAL: COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Actualmente, un impuesto global, específico y recurrente sobre la riqueza neta de los individuos, existe solamente en 3 países europeos: Noruega, Suiza y España (el único país de la UE-27).

Tabla 1. Países con Impuesto sobre el Patrimonio

		Rango de Tipos	Mínimo exento	Recaudación (% PIB)
UE	España	0,2%-3,5%	700.000 €	0,11% (2019)
NO UE	Noruega	0,5% (Estado) +0,7% (municipio)	140.000 €	0,56%
	Suiza	0%-1,5%		1,23%

Fuente: Comisión Europea y OCDE. IGAE.

En los últimos años, varios países suprimieron su impuesto sobre el patrimonio. Es el caso de Austria y Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

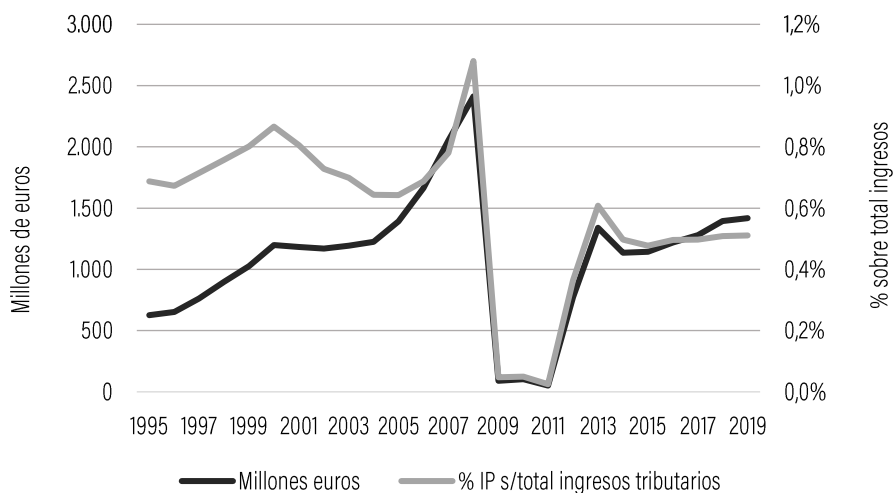
El caso de Suecia merece una atención especial porque, además de eliminar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el año 2004, los buenos resultados económicos animaron a sus gobernantes a eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio en 2007, algo que está permitiendo el regreso de muchos empresarios a su país de origen y la repatriación de sus negocios y patrimonio.

3. EQUIDAD Y EFICIENCIA

Una de las razones que explican el reducido nivel de implantación del Impuesto sobre el Patrimonio a nivel internacional, además de ser un elemento que perjudica la competitividad del país, es su baja capacidad recaudatoria.

Estas cifras representan en los últimos años porcentajes de recaudación en torno al 0,4%-0,5% del total de la recaudación tributaria, es decir, el 0,09% del PIB.

Gráfico 1. Recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio, M€ y % de ingresos tributarios totales



Fuente: Minhap.

La fuerte caída de la recaudación a partir de 2009 responde, lógicamente, al cambio normativo, que, después de haberse eliminado durante 2009 y 2010, posteriormente consistió en la posibilidad de reducir los tipos a cero y aumentar los

mínimos exentos. Cada comunidad autónoma hizo uso de estas opciones en función de sus posicionamientos políticos o necesidades de financiación. El hecho de que haya algo de recaudación en esos años viene derivado, básicamente, de procedimientos de inspección o presentación de declaraciones extemporáneas de años anteriores con resultado a ingresar.

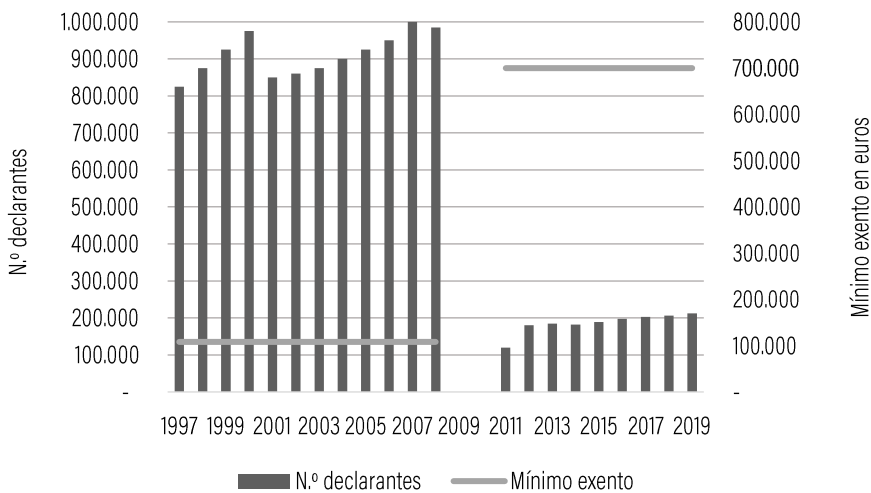
Tabla 2. Principales parámetros del Impuesto sobre el Patrimonio
2008, 2019

	2008	2019
Tipo mínimo	0,2%	0,2%
Tipo máximo	3%	3,5%
Mínimo exento	108.182 € (+150.000 € Viv. hab.)	700.000 € (+300.000 € Viv. hab.)

Fuente: Minhap.

Los cambios normativos tuvieron repercusión tanto en la recaudación como en la evolución de del número de declarantes. En 2011, con un mínimo exento de 700.000 €, el número de contribuyentes fue de 125.000, frente a casi un millón de contribuyentes en 2008 con un mínimo de 108.000 €.

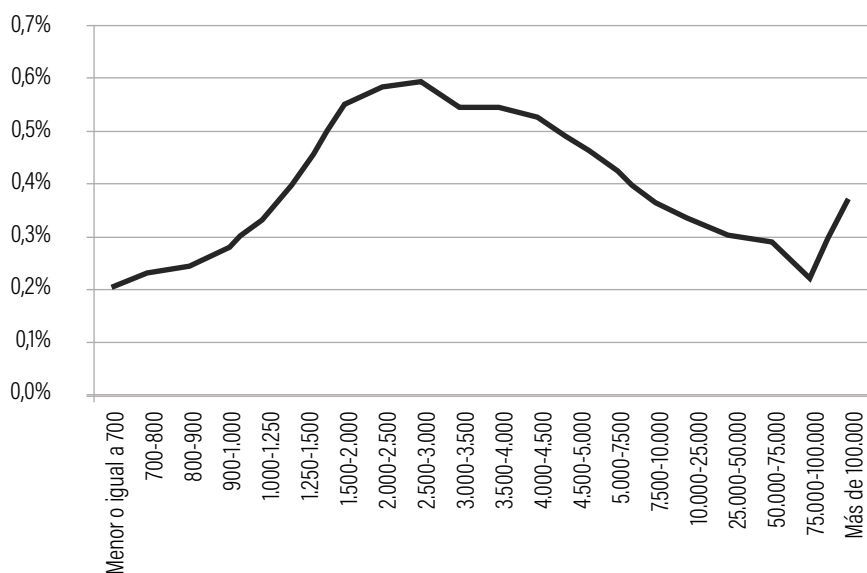
Gráfico 2. Evolución del mínimo exento y número de declarantes



Fuente: Minhap.

Tal y como está configurado el impuesto, se observa que, además de la baja recaudación del mismo, el tipo efectivo es muy progresivo para los patrimonios entre 0,7 M€ y 2,5 M, ya que el tipo medio se multiplica por tres en este primer intervalo, que se corresponde con los patrimonios más bajos. En cambio, para los patrimonios más altos, el tipo medio es decreciente hasta los 100 millones de euros.

Gráfico 3. Evolución por tramos del tipo efectivo



Fuente: Minhap.

Como consecuencia, los declarantes con patrimonios hasta 3-3,5 millones soportan el grueso de la recaudación: el 52% de los ingresos, si bien es cierto que concentra un mayor número de declarantes.

El Impuesto sobre el Patrimonio está cedido a las comunidades autónomas, de manera que estas obtienen el total de la recaudación, se encargan de su gestión y pueden regular su mínimo exento, su tarifa y sus deducciones. Algunas, como por ejemplo, la Comunidad de Madrid ha establecido una bonificación del 100% en la cuota del impuesto.

Como consecuencia de las diferencias en los tipos, exenciones, bonificaciones y demás figuras, se produce una situación en la que existen fuertes diferencias de tributación y de los tipos efectivos entre las comunidades autónomas.

En cualquier caso, hay que entender que ello es consecuencia de la capacidad normativa que se ha otorgado a las comunidades autónomas en este tributo. Obviamente, la supresión del mismo evitaría la existencia de estas diferencias.

La existencia de un continuo debate abierto, en torno a la necesidad de contar con un Impuesto sobre el Patrimonio o no, las diferencias autonómicas y los criterios para la aplicación de determinadas exenciones, como las de la empresa Familiar, generan fuertes discrepancias interpretativas del marco regulatorio.

Por tanto, además de la poca capacidad recaudatoria, este impuesto genera situaciones de incertidumbre que no benefician ni a la planificación a largo plazo, ni al ahorro ni a la inversión y supone un elemento más de complejidad fiscal.

4. DESINCENTIVO AL AHORRO Y LA INVERSIÓN

La finalidad de todo sistema fiscal es la recaudación con el fin de financiar los servicios públicos, y tratar de hacerlo de forma equitativa, fomentando el ahorro y la inversión, así como la competitividad de la economía. Efectivamente, para el crecimiento de un país es necesario un marco regulatorio sencillo, con capacidad de incentivar la inversión y que simplifique los procedimientos administrativos. La principal fuente de inversión y creación de empleo de un país es, siempre, su patrimonio, y este hecho es especialmente significativo cuando las empresas familiares representan el 90% del tejido empresarial de nuestro país. En efecto, tal y como se demostró en el Informe sobre *La Empresa Familiar en España 2015*, del Instituto de la Empresa Familiar, el nivel de endeudamiento de este tipo de empresas es muy inferior y el patrimonio constituye el elemento principal de financiación de inversiones, expansión y generación de empleo. Es un patrimonio vinculado estrechamente al territorio de donde provienen las empresas, con una mayor estabilidad del trabajo y con un planteamiento de largo plazo en el que la dimensión constituye un factor cada vez más relevante en un mundo globalizado. Las empresas familiares, como parte de la economía real, dependen de sus ahorros para continuar configurando un patrimonio no solo económico, sino también empresarial, que forma parte de la cultura y riqueza del país.

Este hecho justifica, en gran medida, la existencia, al igual que en casi todos los países desarrollados, de una exención para el patrimonio empresarial familiar, tal y como se ha comentado anteriormente.

Pero no solo es una cuestión que afecta a las empresas familiares, aunque éstas sean el principal motor de crecimiento de la economía. Tiene implicaciones

para todas las empresas y ciudadanos, y para la economía en general. Mientras, por una parte, se insiste en la necesidad de ahorrar, y se incentivan los modelos privados de previsión social, o se reconocen las dificultades por las que atraviesan las pensiones, impuestos como el de Patrimonio suponen una barrera al ahorro, la inversión y el crecimiento.

Este hecho es especialmente delicado en una situación de elevado endeudamiento como el que atraviesa nuestro país, a pesar del enorme esfuerzo realizado por las empresas y familias en los últimos años para reducirlo.

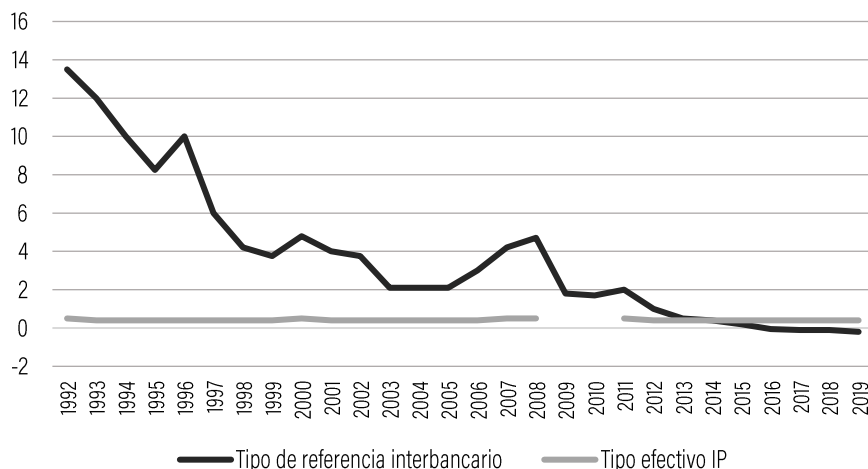
Una de las principales argumentaciones para justificar la existencia de este impuesto es su labor de redistribución de renta. Sin embargo, la mejor política para la redistribución de renta es la creación de empleo estable, sostenido y de calidad, y los datos demuestran que los efectos recaudatorios son muy reducidos en comparación con los efectos negativos sobre la inversión.

Así, por ejemplo, uno de los principales efectos que tiene la existencia de este impuesto, como consecuencia de la reducción de los tipos de interés, es que el Impuesto sobre el Patrimonio anula por completo la rentabilidad de los activos, ya que el diferencial entre el tipo efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio y los tipos de interés de referencia se ha ido estrechando, hasta desaparecer. Así, en 1992 el tipo de referencia del Mercado interbancario era del 13,3%, frente a un tipo efectivo del impuesto del 0,42% (un diferencial de casi 13 p.p.).

El tipo efectivo que corresponde a la nueva configuración del Impuesto sobre el Patrimonio a partir de 2011 se ha reducido muy ligeramente, situándose entorno al 0,4%/0,5%. Sin embargo, el tipo de interés interbancario en términos reales (descontando la inflación) se ha situado, claramente, por debajo de este tipo efectivo en los últimos años. De hecho, los tipos de interés han continuado bajando hasta situarse en tasas negativas.

Por otra parte, para los patrimonios más elevados, al ser teóricamente progresivo, el impuesto es claramente confiscatorio. Desde 2009 el tipo de interés de referencia se sitúa por debajo del tipo máximo del impuesto (del 2,5% en algunas de las CC. AA. pero del 3% o superior en muchas de ellas). Esta situación contrasta frontalmente con la observada a principios de los años 90, cuando se creó el impuesto. Entonces, el diferencial entre el tipo de interés de referencia y el tipo máximo era del orden de 10 puntos porcentuales.

Gráfico 4. Evolución del tipo de interés interbancario de referencia y el tipo efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio



Fuente: Banco de España y Minhap.

5. LA ELIMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En resumen, es razonable plantear la eliminación de un impuesto que no solo genera doble imposición, desincentiva y distorsiona las decisiones de ahorro e inversión y contribuye a la complejidad administrativa e inseguridad jurídica, sino cuya recaudación, además, es poco significativa. Un impuesto que nació con carácter excepcional pero que, después de su eliminación en 2008, se ha ido prorrogando cada año desde 2013 hasta la actualidad.

Conviene recordar, en este punto, que el impacto negativo del impuesto sobre las empresas familiares, sector clave de la economía productiva del país, ya aconsejó, en su día, la exención de dicho tributo para los activos productivos de tales empresas. La supresión del impuesto simplificaría enormemente su tratamiento, eliminando los conflictos tributarios derivados de la interpretación del régimen actual.

También conviene aclarar un elemento muy importante en el absurdo debate que se ha generado en España sobre la supuesta necesidad de una armonización en materia del impuesto. Si tenemos en cuenta que el impuesto es inexistente en

todos los países de la Unión Europea excepto el nuestro, la lógica nos indica que dicha armonización debería seguir la línea mayoritaria de supresión del mismo.

Es cierto que algunos especialistas se han referido a la importancia del tributo como mecanismo de control para las rentas de las personas físicas. La supresión del impuesto no debe ser un obstáculo para contar con un instrumento de declaración censal del patrimonio, que contribuya a un mayor control de los activos y permita definir una buena estrategia en la lucha contra el fraude fiscal.

Parece un buen momento para recordar y poner en práctica las propuestas del Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Ministerio de Hacienda y Función Pública, febrero 2014).

V.

La necesidad de un IRPF eficiente
y la fiscalidad del ahorro;
el ahorro-previsión como motor
de la inversión

Tipos de gravamen para un IRPF eficiente en un entorno internacional competitivo

JESÚS LÓPEZ TELLO

Socio en Uría Menéndez

En la nota de prensa distribuida al tiempo de la presentación del comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria se señala, como primer objetivo de la reforma, garantizar la suficiencia de los recursos públicos, y se apostilla, inmediatamente a continuación, que «España se encuentra siete puntos por debajo de la media de la zona euro en ingresos públicos».

Mirando al impuesto que grava la renta de las personas naturales, nuestro IRPF, este primer objetivo de la reforma nos conduce a tratar de averiguar en qué y por qué España se diferencia de Europa, si es el caso.

Los datos y las tablas que se usan a continuación, salvo que se diga otra cosa, se han extraído del documento de la Comisión Europea *Taxation Trends in the European Union, 2021 edition*, y del documento de la OCDE *Taxing Wages 2021*.

1. EL ESFUERZO FISCAL QUE SUPONE EL IRPF ACTUAL, COMPARADO CON EUROPA

En términos de lo que usualmente se denomina «esfuerzo fiscal» o «presión fiscal», esto es, el porcentaje que representan los ingresos públicos por impuestos y contribuciones sociales respecto del PIB, la posición de España y de su IRPF en el contexto de la Unión Europea de 27 países —post Brexit—, es la que muestra la siguiente tabla:

Tabla 1. Structure by type of tax
as % of GDP

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Ranking 2019	Revenue 2019 (billion euros)
Indirect taxes	11.6	9.6	8.2	10.0	9.8	10.4	11.2	11.6	12.0	11.8	11.8	11.9	11.7	23	145.5
VAT	5.8	4.7	3.4	5.2	5.1	5.3	5.9	6.2	6.4	6.4	6.5	6.6	6.5	23	80.9
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	18	21
Taxes on products, except VAT and import duties	4.5	3.6	3.4	3.4	3.2	3.1	3.3	3.3	3.4	3.3	3.4	3.4	3.2	17	40.3
Other taxes on production	1.1	1.1	1.2	1.3	1.4	1.8	1.9	1.9	2.0	1.9	1.8	1.8	1.8	12	22.3
Direct taxes	13.0	10.7	9.5	9.5	9.6	10.4	10.5	10.7	10.5	10.5	10.6	11.0	10.8	12	134.6
Personal income taxes	7.6	7.1	6.7	7.0	7.2	7.5	7.6	7.7	7.4	7.3	7.5	7.7	8.0	11	99.0
Corporate income taxes	4.6	2.8	2.2	1.8	1.8	2.1	2.0	2.0	2.2	2.2	2.2	2.5	2.1	20	25.8
Other	0.9	0.9	0.6	0.6	0.6	0.7	0.9	0.9	1.0	0.9	0.9	0.8	0.8	10	9.9
Social contributions	11.8	11.9	12.0	11.9	11.8	11.7	11.5	11.6	11.4	11.4	11.5	11.7	12.3	11	152.5
Employers'	8.7	8.6	8.5	8.4	8.3	8.1	8.1	8.2	8.2	8.2	8.4	8.6	9.0	5	112.3
Households'	3.1	3.2	3.6	3.5	3.5	3.6	3.4	3.4	3.2	3.2	3.1	3.1	3.2	21	40.3
Less: capital transfers	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0		
Total	36.5	32.2	29.7	31.3	31.2	32.4	33.2	33.9	33.9	33.7	34.0	34.7	34.8	18	432.7

Fuente: *Taxation Trends in the European Union 2021*.

Esto es, la recaudación por el IRPF –línea *Personal income taxes* de la tabla– alcanzó un importe equivalente al 8% del PIB español en el año 2019 (siendo el 7,7% en 2018 y el 7,5% en 2017). Este porcentaje coloca a España en la posición 11 de un *ranking* de 27, por encima de la media europea. En efecto, en ese *ranking* el país de mayor esfuerzo fiscal sería el 1 (mayor recaudación del impuesto sobre PIB) y el de menor el 27, siendo la media la posición 13-14.

La primera conclusión es, entonces, evidente y sencilla: esos siete puntos por debajo de la media de la zona euro en ingresos públicos respecto del PIB no están en el IRPF. Si la aspiración consiste en acercar el esfuerzo fiscal español al de la media de la Unión Europea, la convergencia al alza habrá que buscarla en otro sitio, no en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, donde el esfuerzo fiscal español es perfectamente homologable a la media europea, incluso superior.

Así las cosas, esta primera conclusión debe contrastarse con el esfuerzo fiscal español por tipo efectivo de gravamen sobre función económica gravada.

1.1. Esfuerzo fiscal español por tipo efectivo de gravamen, comparado con Europa

El tipo efectivo o implícito de gravamen lo calcula la Comisión Europea dividiendo la recaudación derivada de una función económica determinada entre la base imponible de esa función económica extraída de la contabilidad nacional.

Los datos arrojan la misma conclusión ya anticipada en términos de esfuerzo fiscal por tipo de impuesto: España está en la media europea –aquí, prácticamente exacta– en el tipo efectivo de gravamen sobre el trabajo (tipo del 35,2%, posición 13); y en última posición, esto es, con el tipo efectivo de gravamen más bajo, en imposición sobre el consumo (tipo del 13,8%, posición 27). Estos son los datos:

Tabla 2. Implicit tax rates

%

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Ranking 2019
Consumption	13.3	11.3	9.3	11.8	11.4	11.6	13.0	13.3	13.9	13.8	13.8	13.9	13.8	27
Labour	33.1	31.6	30.5	31.1	31.9	32.6	32.7	33.3	32.6	33.0	33.6	34.2	35.2	13

Fuente: *Taxation Trends in the European Union 2021*.

El último puesto europeo en el gravamen sobre el consumo es función directa, claro, de la bajísima recaudación española por IVA. Y en este punto, un necesario inciso.

Es un lugar común atribuir la baja recaudación española por IVA a la economía sumergida y a las deficiencias de nuestro sistema de control. Pero los datos de la Unión Europea apuntan a otro sitio. Sucede que la Unión Europea tiene un indicador, específico del IVA, que mide, precisamente, los efectos de la economía sumergida, junto con las insolvencias del sistema y las ineficiencias de la Administración tributaria. Es el llamado «VAT Gap», o brecha fiscal, que representa la diferencia entre la recaudación por IVA esperable de una economía con un cumplimiento perfecto y la recaudación real. Pues bien, en 2018 el VAT Gap español fue del 6% —el mismo porcentaje desde 2015—, mientras que la media europea fue del 11%, con todos los grandes países europeos en peor posición que España —Francia en el 7,1%; Alemania en el 8,6%; el Reino Unido en el 12,2%; Italia en el 24,5% (*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report*)—.

¿Dónde está la respuesta entonces? Pues en otro «gap», también específico del IVA, que la Unión Europea llama «Policy Gap», y que subdivide en «Rate Gap» y «Exemption Gap». Como esta terminología sugiere, el «Rate Gap» representa la pérdida de recaudación potencial debida a tipos reducidos de gravamen y el «Exemption Gap» la que se deriva de exenciones. Pues bien, excluyendo a Chipre, España es el número uno europeo en pérdida de recaudación de IVA debida a exenciones y tipos reducidos de gravamen —«Policy Gap» o brecha de política legislativa—, con un 26,97%, estando la media europea en el entorno del 15,80%.

Volviendo al tipo efectivo de gravamen sobre el factor trabajo, se observa que la posición española (13) está por debajo de la posición (11) derivada de la recaudación por el impuesto personal sobre la renta —IRPF—. La explicación se encuentra en que esta última integra, también, parte de la imposición sobre el capital. Veamos, por un momento, el esfuerzo fiscal español por función económica comparado con Europa.

1.2. Esfuerzo fiscal español por función económica, comparado con Europa

Los datos de la Comisión Europea son los siguientes:

Tabla 3. Structure by economic function
as % of GDP

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Ranking 2019	Revenue 2019 (billion euros)
Consumption	8.9	7.6	6.3	8.1	8.0	8.2	9.0	9.3	9.6	9.5	9.5	9.6	9.4	25	116.9
Labour	16.5	16.4	16.4	16.6	16.8	16.8	16.6	16.9	16.3	16.2	16.4	16.8	17.5	14	218.4
of which on income from employment	15.6	15.5	15.1	15.3	15.4	15.2	15.0	15.3	14.9	14.9	15.1	15.5	16.1	13	200.9
Paid by employers	8.7	8.6	8.5	8.4	8.3	8.1	8.1	8.2	8.2	8.2	8.4	8.6	9.0	8	112.3
Paid by employees	7.0	6.8	6.6	6.9	7.1	7.1	6.9	7.1	6.7	6.7	6.7	6.9	7.1	22	88.6
Paid by non-employed	0.8	0.9	1.3	1.4	1.4	1.6	1.7	1.6	1.4	1.3	1.3	1.3	1.4	14	17.5
Capital	11.1	8.1	7.0	6.6	6.5	7.4	7.5	7.7	8.0	7.9	8.0	8.4	7.8	11	97.4
Income of corporations	4.6	2.8	2.2	1.8	1.8	2.1	2.0	2.0	2.2	2.2	2.2	2.5	2.1	21	25.8
Income of households	1.1	0.9	0.8	0.7	0.8	0.8	0.8	0.9	0.9	0.8	0.9	1.0	1.0	8	12.7
Income of self-employed	1.8	1.6	1.5	1.5	1.5	1.6	1.6	1.7	1.6	1.6	1.7	1.7	1.6	9	20.4
Stock of capital	3.6	2.8	2.5	2.5	2.4	2.9	3.0	3.2	3.3	3.2	3.2	3.2	3.1	5	38.5

Fuente: *Taxation Trends in the European Union 2021*.

Fuera de la conclusión, ya conocida, de que España grava comparativamente muy poco el consumo y en la media el trabajo, llama la atención el oneroso gravamen al que somete al capital.

Así, en impuestos sobre el capital el esfuerzo fiscal español es alto (posición 11), pero esta posición no deriva de la imposición sobre la renta de las sociedades, donde España está claramente por debajo de la media europea (21), sino de la fuerte imposición sobre las rentas de capital de los hogares (posición 8) y de los autónomos (9), y de la imposición sobre el *stock* de capital (5).

1.3. El camino de la convergencia con Europa

Como ya hemos anticipado, si la primera aspiración de la reforma tributaria que se quiere acometer consiste en acercar el esfuerzo fiscal español al de la media de la Unión Europea, la convergencia al alza habrá que buscarla en un lugar distinto del IRPF, donde el esfuerzo fiscal español es perfectamente homologable a la media europea.

En efecto, tanto en términos de función económica como en términos de tipo efectivo de gravamen, el esfuerzo fiscal español que se sustenta en el factor trabajo está en la media de la Unión Europea –post Brexit, año 2019 (último año del que se dispone de información comparativa publicada por la Comisión Europea y último año prepandemia)–.

También en términos de esfuerzo fiscal medido por la recaudación de la figura impositiva respecto del PIB, el IRPF español es plenamente homologable con la media europea. En realidad, está por encima de la media (posición 11 de 27). Esta posición de mayor presión fiscal se debe a una imposición más gravosa sobre las rentas del capital, lo que conduciría a pensar que, si se quiere una perfecta convergencia del IRPF con la media europea, debería considerarse una reducción de los tipos de gravamen sobre la renta del ahorro.

2. LA COMPARACIÓN DE TIPOS DE GRAVAMEN SOBRE LAS RENTAS DEL TRABAJO

Ya ha quedado dicho que el tipo medio efectivo de gravamen sobre el trabajo que la Comisión Europea atribuye a España –35,2%– coloca a nuestro IRPF en la media europea exacta –posición 13 de 27–.

Cabe preguntarse si también España responde al estándar cuando se desagrega el tipo medio buscando los tipos progresivos aplicables según la cuantía de la renta.

A tal fin, y para las rentas más comunes, utilizaremos los datos y las conclusiones del documento de la OCDE titulado *Taxing Wages 2021*. Para las rentas más altas, no contempladas en ese análisis de la OCDE, realizaremos un pequeño ejercicio comparativo alrededor de un contribuyente con una renta de 500.000 € en el año 2021.

2.1. OCDE Taxing Wages 2021: gravamen comparado de la renta media del país

Este documento de la OCDE utiliza ocho categorías de contribuyentes para segmentar adecuadamente su análisis. Con tal de no hacer nuestra reflexión excesivamente prolija, nosotros nos limitaremos a recoger las tres categorías derivadas de un contribuyente individual sin hijos, según que su renta del trabajo sea: (i) un 67% de la renta media del país en cuestión; (ii) la renta media; o (iii) un 167% de la renta media; y a una cuarta categoría de contraste: (iv) dos contribuyentes que tributan conjuntamente, con dos hijos, cuando uno de ellos obtiene la renta media y el otro un 67% de la renta media.

Pues bien, los porcentajes de impuesto sobre la renta debido respecto de la renta bruta del trabajo son en España —año 2020—: (i) 10,2% para un contribuyente individual sin hijos cuya renta bruta sea dos tercios de la renta media española; (ii) 14,8% si el mismo contribuyente obtiene la renta media; y (iii) 20,6% si gana dos tercios más que la media. Para dos contribuyentes que tributan conjuntamente, con dos hijos, cuando uno de ellos obtiene la renta media y el otro un tercio menos de la renta media, el porcentaje es: (iv) 10,9%.

En el caso de los 22 países de la Unión Europea que forman parte de la OCDE —«OECD-EU 22» en el documento— los porcentajes medios correspondientes a las cuatro categorías anteriores de contribuyentes son los siguientes: (i) 11,5%; (ii) 16,6%; (iii) 22,7%; y (iv) 12,0%.

Esto es, para contribuyentes con rentas del trabajo medias, o que oscilan hasta dos tercios por encima o un tercio por debajo de la media, de estas cuatro categorías, el IRPF español es consistentemente menos gravoso que la media europea, en promedio un 10,14% menos.

2.2. El caso de las rentas más altas

Partimos de un contribuyente persona física con una renta del trabajo de 500.000 € en el año 2021, y situamos su residencia en distintas ciudades europeas para determinar cuál sería su tributación por el impuesto personal correspondiente.

Tomamos ciudades porque en muchos países hay recargos locales que se añaden a la tributación central o regional.

Si nuestro contribuyente vive en Madrid, pagará a la Hacienda española 213.000 € (tipo medio de gravamen: 42,63%), y si vive en Barcelona, 230.000 € (46,02%), efecto de las diferencias entre Madrid y Cataluña en la escala de gravamen autonómica. El madrileño pagará ligerísimamente más que un parisino (42,42%) o un berlinés (42,39%), y algo menos que un milanés (44,28%) —todos datos de elaboración propia—.

En términos consolidados —esto es, combinando Madrid y Barcelona— el resultado es que el IRPF español para rentas altas es superior (2 puntos más) a lo que pagan los franceses y alemanes que viven en París y en Berlín, e igual a lo que pagan los italianos que viven en Milán. En fin, otra vez España está en la media europea, en realidad ligeramente por encima, ahora en términos de esfuerzo fiscal de las personas físicas con rentas del trabajo más altas.

Para terminar, una brevísima reflexión sobre la reforma fiscal que pretende la Administración Biden en EE. UU. en materia de imposición sobre la renta de las personas físicas. Aunque todavía inconcreta, parece que el cambio fundamental sería incrementar el tipo marginal máximo del impuesto federal del 37% al 39,6% para todas aquellas rentas que superen los 400.000 dólares. Ese cambio seguiría dejando la tributación para rentas de 500.000 € bastante por debajo del 40% (incluyendo el impuesto estatal) en Estados como Nueva York, Texas o Massachusetts. Incluso los residentes en California, que serían los que más pagarían de todo EE. UU., pagarían en el futuro un poco menos que un madrileño ahora mismo (42,10% versus 42,63%). En fin, que el «paraíso fiscal» madrileño es hoy, y seguirá siendo en el futuro, más gravoso para el contribuyente de rentas altas que el «infierno fiscal» californiano.

3. TIPOS DE GRAVAMEN PARA UN IRPF EFICIENTE EN UN ENTORNO INTERNACIONAL COMPETITIVO

Dejando de lado reflexiones más osadas para convertir el IRPF en un impuesto que atraiga talento mundial, y limitándonos a la posición defensiva de un IRPF aspirante a situarse en la media europea para que sea neutro en el entorno competitivo de la Unión Europea —en esa media será más gravoso que algunos países y menos que otros, con esperanza de compensación y neutralidad respecto del conjunto como resultado—, lo dicho hasta ahora nos sugiere las siguientes observaciones:

1. Tanto en términos de función económica como en términos de tipo efectivo de gravamen, el esfuerzo fiscal español que se sustenta en el factor trabajo, y que grava el IRPF, está en la media, prácticamente exacta, de la Unión Europea. También en términos de esfuerzo fiscal medido por la cuantía de la recaudación respecto del PIB, el IRPF español es plenamente homologable con la media europea. En realidad, está por encima de la media porque España somete las rentas de capital a un gravamen superior a la media europea.
2. En materia de distribución de la carga impositiva entre los distintos niveles de renta, el IRPF español está por debajo de la media europea en el gravamen de las rentas cuya cuantía se encuentra en el entorno de la renta media española. Por el contrario, está un poco por encima de la media europea en el esfuerzo fiscal que se pide a las rentas más altas.
3. Así las cosas, un IRPF defensivamente eficiente, en términos globales, en el entorno competitivo europeo, es seguramente algo que ya tenemos sin necesidad de mayores cambios. No obstante, si se pretendiera converger aún más con la media de ese entorno, deberían probablemente considerarse algunas modificaciones en el campo de los tipos de gravamen; en concreto:
 - Situar la horquilla del gravamen de la renta del ahorro en el rango del 15% al 20%.
 - Incrementar en un 10% —en porcentaje sobre los tipos actuales, no en puntos porcentuales de gravamen— los tipos de gravamen para rentas de cuantía similar a la renta media anual española (26.934 € en 2020, según datos de la OCDE), y del mismo modo los tipos aplicables a las rentas inferiores en un tercio y hasta superiores en dos tercios a esa media (más o menos, el rango que va de 18.000 a 50.000 €).
 - Establecer el 50% como tipo marginal máximo por todos los conceptos y grados de gobierno.

Los retos de la fiscalidad del ahorro en un contexto de baja rentabilidad

JUAN DE VILLOTA MARCOS

Director de Asesoría Fiscal

CECA

El contexto económico y social ha cambiado sustancialmente en el último año como consecuencia de la pandemia de la covid-19, habiendo afectado a las sociedades y las economías de todo el mundo y, en concreto, a la española, lo que se ha traducido en una intensa crisis económica y social.

En el ámbito financiero, la reflexión que debe hacerse es, incluso, más profunda. España, al igual que otros países de nuestro entorno, lleva muchos años conviviendo con la paradoja de los tipos intereses negativos y parece que esta tendencia se mantendrá en los próximos años.

Este contexto de baja rentabilidad tiene origen en el año 2013, momento en el cual el Banco Central Europeo (BCE) modificó su política monetaria y comenzó a cobrar a las entidades de crédito por los excesos de liquidez de sus depósitos. Esta política del BCE, basada en intereses negativos, ha eliminado, prácticamente, cualquier tipo de rentabilidad asociada a los depósitos, uno de los principales instrumentos de ahorro y, por extensión, a otros instrumentos de ahorro como la deuda pública o la renta fija¹.

1. El «Informe Anual de recaudación tributaria 2020», publicado por la AEAT, muestra la significativa caída de la recaudación asociada a los intereses. En este sentido, las retenciones sobre intereses de cuentas bancarias han pasado de 24.874 millones de euros en 2008 a 548 millones de euros en 2020. Esta ausencia de rentabilidad de los instrumentos de ahorro tradicionales ha llevado a que una parte del ahorro se desplace o se sustituya hacia otros instrumentos de ahorro (renta variable, instituciones de inversión colectiva, bienes inmuebles, etc.).

Por otra parte, el sistema actual de pensiones se enfrenta, en el conjunto de economías avanzadas, a los retos derivados del envejecimiento de la población, lo que requiere de un aumento necesario de la tasa de ahorro para la jubilación. Asimismo, las reformas que se han producido en los sistemas de seguridad social en España y otros países de nuestro entorno tienen, como denominador común, el traslado de una mayor responsabilidad a los ciudadanos en materia de constitución del ahorro necesario para la jubilación.

Por tanto, estas tendencias, unidas a la actual crisis económica, hacen necesaria una reflexión sobre la fiscalidad del ahorro en el IRPF, de manera que su objetivo sea mantener un marco eficiente, equitativo y competitivo, que no solo contribuya a satisfacer las necesidades de financiación pública sino que también permita respaldar la recuperación económica de nuestro país, y eventualmente otros compromisos o políticas (como las pensiones o la transición ecológica).

1. CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD DEL AHORRO

El actual sistema dual en el que se asienta el IRPF se caracteriza por separar las rentas del contribuyente en dos bases imponibles (general y ahorro), con tratamientos, asimismo, diferenciados.

Su implementación se llevó a cabo mediante la 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. La modificación buscó eliminar la distinta tributación que existía hasta el momento en función del tipo de producto en el que se invertía. En la propia exposición de motivos se especificaba que, entre sus objetivos, estaba el «lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del ahorro». De esta forma, se estableció un régimen fiscal basado en las siguientes características:

1. Un tipo del 18% para todas las rentas del ahorro con independencia de su procedencia (ganancias patrimoniales, intereses, dividendos, etc.).
2. Un porcentaje de retención alineado con la tributación fiscal asociada al producto financiero, lo que vino a establecer una suerte de retención «liberatoria».
3. Distintos límites asociados a la integración y compensación de pérdidas, para los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias patrimoniales.
4. Con independencia de su periodo de generación (a corto o a largo plazo), abandonándose, de esta forma, la configuración existente hasta el momento para los rendimientos del capital mobiliario (y su posible configuración

como irregulares para aquellas rentas generadas a más de dos años) y para las ganancias patrimoniales generadas a más o menos de un año.

5. Los mecanismos existentes hasta el momento para corregir la doble imposición de dividendos desaparecieron prácticamente.

Este sistema ha venido conviviendo, entre otros, con un atractivo régimen de diferimiento para determinadas instituciones de inversión colectiva y con un sistema de previsión a largo plazo reservado para los fondos de pensiones y determinados productos análogos.

Durante los últimos años, se han introducido medidas para aumentar la progresividad de la fiscalidad del ahorro, mediante un incremento de esta parte de la tarifa, primero con carácter coyuntural (para equilibrar el déficit público) y luego de forma permanente, que han ido desvirtuado algunas de las notas anteriores (tales como el desajuste entre la retención y la tributación final, el incremento de la doble imposición en el caso de los dividendos, etc.).

En el año 2021, tras la última modificación introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021, la fiscalidad del ahorro ha quedado de la siguiente forma:

1. Los tramos aplicables son:
 - Hasta 6.000 € el 19%.
 - Entre 6.000 € y 50.000 € el 21%.
 - Entre 50.000 € y 200.000 € el 23%; y
 - Más de 200.000 € el 26%.
2. En lo que se refiere al régimen fiscal de la previsión del ahorro a largo plazo, se ha reducido sustancialmente el beneficio fiscal para las aportaciones individuales que, con el anterior régimen, podrían llegar hasta 8.000 euros anuales y ahora quedan sujetas al límite general de 2.000 euros anuales².

2. PROPUESTAS DE REFORMA

En el contexto actual de libre circulación de capitales, bajos tipos de interés y, por tanto, de poca rentabilidad, se hace necesario evaluar el actual marco fiscal

2. A fecha de elaboración del presente artículo, el Gobierno ha anunciado su intención de rebajar, aún más, el límite de las aportaciones individuales a través del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2022. De esta forma, el importe para las aportaciones individuales se reduciría de 2.000 a 1.500 euros.

existente y, en su caso, reformular los incentivos fiscales destinados a fomentar los productos del ahorro, siguiendo, a este respecto, las principales pautas de los países de nuestro entorno, para ayudar a que el ahorro privado se invierta en proyectos que contribuyan a la recuperación económica de nuestro país, evitando, de este modo, que el ahorro se materialice en otras jurisdicciones en las que existen regímenes fiscales más favorables.

A estos efectos, a continuación, se realizan algunas reflexiones sobre el marco actual asociado a la fiscalidad del ahorro:

2.1. Necesidad de preservar un sistema dual en el IRPF. Algunas mejoras técnicas

El sistema dual actual, caracterizado por separar explícitamente las rentas del contribuyente en dos bases imponibles (general y ahorro) con tratamientos asimismo diferenciados, se ha consolidado como un sistema eficiente y neutral. En este sentido, el mismo evita la discriminación tradicional que existía entre productos financieros al conferirles un tratamiento fiscal homogéneo y homologable al de otros países de nuestro entorno, por lo que debería mantenerse.

Sin perjuicio de lo anterior, en este ámbito existen algunas consideraciones que contribuirían a mejorar el impuesto desde una perspectiva técnica:

1. La primera se refiere al establecimiento de medidas eficientes para corregir la doble imposición de los dividendos. Con la regulación existente, los dividendos sufren una imposición equivalente al del resto de los productos financieros, sin considerar que, en este caso, los mismos ya han sufrido una imposición en sede de la sociedad que los distribuye que puede llegar al 30% (en el caso de entidades de crédito).

La última reforma tributaria llevada en el año 2014 suprimió el único mecanismo que existía para corregir la doble imposición (1.500 euros). El problema de la doble imposición sobre dividendos se ha agravado, aún más, durante los últimos años debido al incremento de la tarifa aplicable a la base imponible del ahorro. Esta situación es susceptible de generar casos en los que la fiscalidad asociada al dividendo (resultante de agregar la imposición societaria y la del individuo) supera, en la práctica, el tipo marginal máximo del IRPF.

Para evitar dicha sobreimposición, se debería articular algún mecanismo que permita evitar la doble imposición de dividendos, sin que ello resulte incompatible con un tratamiento homogéneo para todas las rentas del ahorro.

2. Otro aspecto que podría valorarse se refiere al mecanismo actual de integración y compensación de pérdidas. El mecanismo vigente se caracteriza por la estanqueidad parcial existente entre rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales. La reforma del año 2014 avanzó en el proceso de homogeneización de las pérdidas procedentes de ambas tipologías de rentas, al permitirse la compensación de las pérdidas en la base imponible del ahorro, pero con el límite del 25 por ciento del saldo positivo. El contexto actual caracterizado por una baja rentabilidad de los productos, e incluso de pérdidas, aconseja valorar una posible ampliación del límite del 25%, de tal forma que el mismo pudiera realizarse de manera progresiva hasta su eliminación, con el fin de evitar que puedan producirse situaciones en las que no se pone de manifiesto una clara capacidad económica.

2.2. Necesidad de fomentar el ahorro a largo plazo

- Como se ha comentado, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021 ha reducido el límite financiero y fiscal para las aportaciones a sistemas de previsión social individual, en favor de una ampliación para la previsión social del sistema empleo, con la finalidad de potenciar esta última.

Las aportaciones individuales a los fondos de pensiones constituían el único incentivo diferencial para fomentar el ahorro a largo plazo con una finalidad específica (complementar la jubilación). En este sentido, incentivar las contribuciones que se realizan a través del empleador es loable; sin embargo, ello no resulta incompatible con el mantenimiento de un sistema atractivo de aportaciones individuales. Baste recordar, a estos efectos, que el sistema de aportaciones no supone una exención sino un diferimiento de la tributación al momento de la jubilación.

En este sentido, debería valorarse la posibilidad de incrementar los límites a las aportaciones individuales, de tal forma que la disminución aprobada sea menos abrupta y se encuentren más alineados los regímenes previstos para ambos tipos de aportaciones (individuales y empresariales).

- En un intento de favorecer el ahorro a largo plazo, en la reforma del año 2014 se introdujeron los SIALP (Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo) y los CIALP (Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo), denominados coloquialmente como «Planes de Ahorro 5». De esta forma, la normativa fiscal estableció una exención por la rentabilidad generada por las aportaciones,

siempre y cuando fueran inferiores al máximo anual establecido (5.000 €) y se mantuvieran durante un plazo de 5 años.

El incentivo fiscal así creado, basado en una exención, se encuentra en el camino adecuado, si bien la escasa rentabilidad de esta tipología de productos y los límites aplicables determinan que no hayan tenido el éxito generalizado que se esperaba. A estos efectos, con el fin de adecuarlos a la situación actual de baja rentabilidad, se propone incrementar los umbrales existentes con el fin de fomentar el ahorro a largo plazo.

2.3. Necesidad de alinear la fiscalidad del ahorro con los objetivos medioambientales

España ha fijado unos objetivos climáticos muy ambiciosos para el periodo 2030-2050, en cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos en pro de la necesaria neutralidad climática. Cabe plantearse, también en este ámbito, si para impulsar y alcanzar dichos objetivos se necesita una fiscalidad medioambiental, que evite la dispersión y fragmentación actual, y el establecimiento de incentivos fiscales que pudieran servir a las empresas de estímulo para acometer la transición.

Al objeto de compatibilizar una posible reforma con los objetivos medioambientales que ha asumido España, podría valorarse establecer una deducción o exención en el IRPF sobre las rentas obtenidas en la inversión en productos financieros verdes, tales como:

- a) La adquisición de participaciones en fondos de inversión que inviertan en activos o proyectos sostenibles.
- b) Inversiones directas sostenibles que permitan una mayor eficiencia energética.
- c) Bonos verdes.

Esta deducción o exención podría estar condicionada al mantenimiento de la inversión durante un plazo determinado y, en su caso, a la posibilidad de exigir una certificación energética que garantice que la inversión se enmarca en el plan de sostenibilidad.

2.4. Fiscalidad integral del ahorro y marco previsible

- Cualquier reforma o modificación que afecte al ahorro debe abordarse desde una perspectiva integral, de tal forma que se tome en consideración el coste final que supone, para el cliente, el resto de componentes impositivos que lastran la rentabilidad asociada a los productos financieros.

Pese a que no es objeto del presente análisis, en los últimos años la rentabilidad del producto se ha visto lastrada no solo por la política monetaria, sino también por la introducción de nuevas figuras tributarias que han mermado la rentabilidad de determinados productos financieros:

- En lo que se refiere a los depósitos bancarios³, en un contexto como el actual de bajos tipos de interés, la existencia de un Impuesto sobre Depósitos de Entidades de Crédito discrimina al depósito bancario frente a otros productos de ahorro, sin mejorar el nivel de garantía para los depositantes, que ya se cubre a través de las aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos.
 - En lo que se refiere a la operativa con acciones, el Impuesto sobre Transacciones Financieras, introducido a principios de 2021, grava la compra de acciones de compañías españolas con una capitalización superior a los 1.000 millones de euros a un tipo del 0.2%. Todavía es pronto para extraer conclusiones sobre los efectos de este impuesto, pero algunas fuentes han señalado que esta circunstancia unida a otras ha provocado una caída del volumen de negociación de un 18%, al tiempo que las previsiones de recaudación están muy lejos de los objetivos que se había marcado el regulador⁴.
 - El Impuesto sobre el Patrimonio que convive en nuestro sistema desde hace muchos años, constituye un componente importante en el contexto de un análisis integral de la fiscalidad del ahorro. La ausencia de rentabilidad determina que los patrimonios tiendan a descapitalizarse por la existencia de esta y otras figuras tributarias. La regulación actual contempla mecanismos para mitigar este efecto, el denominado «límite de renta y patrimonio» que debiera mantenerse.
- Finalmente, y a modo de cierre, se hace necesario recordar la importancia de la seguridad jurídica y la estabilidad a largo plazo en el marco normativo de los productos de ahorro, evitando cualquier cambio drástico que pueda desincentivar la inversión en España.

3. El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito es un impuesto de carácter anual dirigido a las entidades de crédito, no repercutible y que se calcula aplicando el tipo impositivo del 0,03% sobre los depósitos de sus clientes.

4. A mitad del ejercicio, la recaudación del impuesto ha ascendido a 185 millones de euros, lejos de los 850 millones de euros previstos para 2021.

Los incentivos fiscales al ahorro como palanca del crecimiento económico y la sostenibilidad

ERNESTO MESTRE GARCÍA

Subdirector general Financiero y de Riesgos
Grupo Mutua Madrileña

1. EL FOMENTO DEL AHORRO COMO PALANCA DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO

Que la existencia de un buen nivel de ahorro a largo plazo produce efectos beneficiosos sobre el crecimiento económico es una idea universalmente compartida y contundentemente evidenciada, sobre la que no debería ser necesario insistir. Sin embargo, las sucesivas reformas fiscales realizadas en España parecen obviar lo o, al menos, no consideran que los incentivos fiscales son una palanca fundamental para fomentar ese ahorro beneficioso en la economía.

Es necesario, por tanto, recordar que la tasa de ahorro, como magnitud que mide el nivel de ahorro de las familias en términos macroeconómicos (es decir, la parte del PIB que se destina al ahorro) tiene una importancia fundamental. Al igual que una economía doméstica, un país que no ahorra suficientemente tiene que acudir a recursos externos y al endeudamiento para financiar su inversión, lo que desestabiliza y debilita la economía nacional, siendo una evidencia el que, en general, los países más desarrollados presentan tasas de ahorro más elevadas, mayor formación de capital y mejores indicadores macroeconómicos, con tasas de crecimiento más sostenibles. Esta circunstancia suele ir acompañada con más nivel educativo y una mayor conciencia por el ahorro a largo plazo. En cambio, los países de menor desarrollo no alcanzan niveles adecuados de ahorro, lo que penaliza el crecimiento económico y la inversión, en una especie de círculo vicioso del que no es fácil salir.

2. EL AHORRO EN ESPAÑA, UN MAL ENDÉMICO

España presenta, tradicionalmente, una tasa de ahorro inferior a la de los países de su entorno, aspecto que, además, tiene carácter estructural en nuestra economía. Veamos.

Desde un enfoque histórico (en promedio desde 1999), la tasa de ahorro en España se situó en el 8,5% de la renta disponible de los hogares mientras que, para la eurozona, esta media se situaba en el 13,2% (+4,7 p.p.). Es destacable que, según los datos de Eurostat, solo Dinamarca, Polonia y Grecia presentaron durante este periodo una tasa media inferior a la de España.

Si consideramos el periodo 1999-2012, la tasa de ahorro en España alcanzaba el 9% (frente al 13,1% de la eurozona). Sin embargo, si tenemos en cuenta el periodo 2012-2020 (es decir, una vez pasados los peores años de la crisis financiera de 2008) la tasa de ahorro en España descendió hasta el 7,5%, mientras que la de la eurozona se mantuvo estable (13,3%)¹, lo que invita a pensar que la mayor tasa de los años anteriores responde a un ahorro *precaución* propio de un ciclo económico adverso.

Del mismo modo, la llegada de la pandemia de covid-19 ha provocado un aumento sin precedentes del ahorro de los hogares (en 2T20 por incapacidad de consumir y posteriormente también por el temor asociado a la incertidumbre). De hecho, España fue el país de la eurozona que registró un mayor incremento de la tasa de ahorro en la primera mitad de 2020. Concretamente, en 2T20 la tasa de ahorro alcanzó, en términos desestacionalizados, el 25,7% de la renta disponible, lo que supuso cuatuplicar la registrada en 4T19 (6,3%) y doblar el máximo de la anterior crisis financiera (12,1% en 2T09). En 1T21 (último dato disponible), la tasa de ahorro se ha moderado respecto al máximo de 2T20, pero todavía se situaba en el 10,6% de la renta disponible de las familias (4,3 puntos por encima del 4T19).

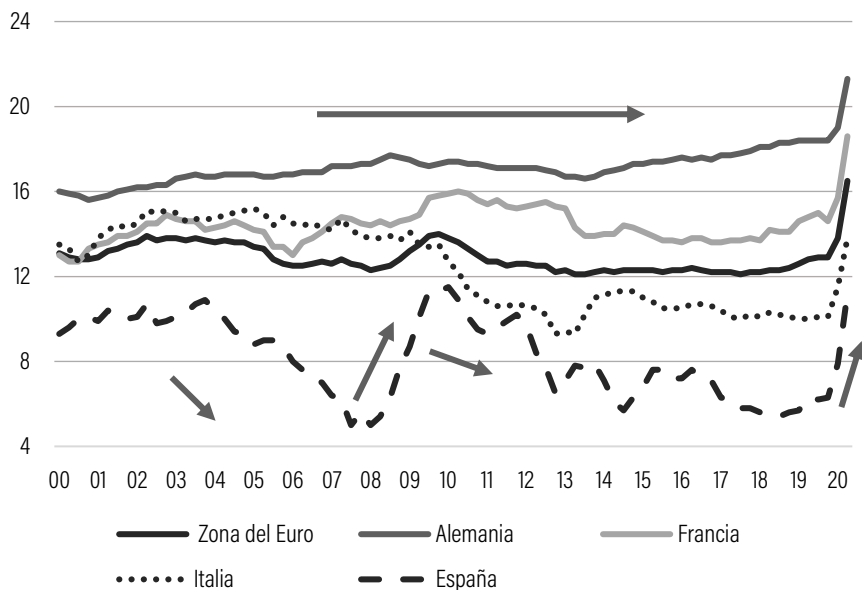
Ahora bien, si tenemos en cuenta el ahorro promedio de los 5 anteriores a la pandemia, el exceso de ahorro en España durante el conjunto de 2020 puede estimarse en el 5% del PIB. Este exceso de ahorro se concentró, fundamentalmente, en el 2T20 (2,2% del PIB). Asimismo, los modelos de Banco de España sugieren que el ahorro forzoso acumulado hasta el 3T20 también ha sido similar en la eurozona (2,5% del PIB). Todo indica, por tanto, que la tasa de ahorro debería de retornar a su senda de equilibrio entre finales de 2021 y comienzos de 2022, si bien existe aún una elevada incertidumbre.

1. Datos de Eurostat.

De todo esto se deduce, como puede apreciarse en el gráfico adjunto, que el ahorro en España reacciona de forma intensa cuando una crisis acentúa la incertidumbre (ahorro *precaución*) pero no se mantiene constante cuando el ciclo cambia como, en cambio, sucede en otros países de nuestro entorno. En consecuencia, podría decirse que la baja tasa de ahorro española es un problema estructural.

Gráfico 1. Tasa de ahorro de los hogares

% de la renta bruta disponible



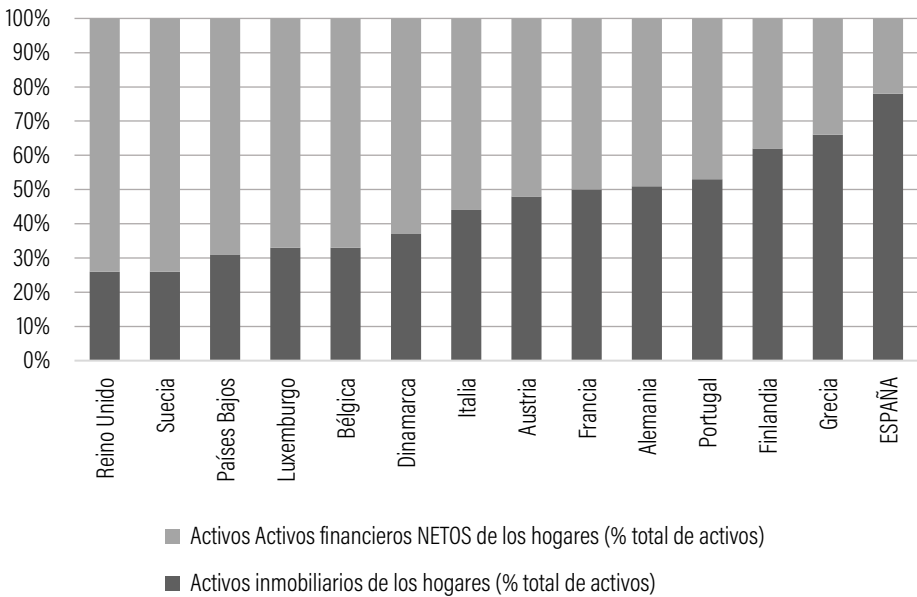
Fuente: Eurostat, INE, BCE y Banco de España.

Adicionalmente se puede afirmar que en España se ahorra poco y, además, se ahorra mal. Es una realidad que en España existe una clara vocación por la inversión en activos reales (inmuebles) y no por el ahorro financiero, y dentro de este, el ahorro a largo plazo (planes de pensiones) es alarmantemente bajo, comparado con los países de nuestro entorno.

El porcentaje de inversión en activos inmobiliarios existente en España excede considerablemente del existente en otros países de nuestro entorno, lo que tiene que ver, como ahora insistiremos, con aspectos inmanentes de nuestra cultura como la mayor propensión a la vivienda en propiedad, la aversión a la movilidad

laboral geográfica y la rentabilidad tradicionalmente asociada a estos activos, a pesar de su peor liquidez².

Gráfico 2. Activos financieros netos y activos inmobiliarios de los hogares
% total de activos



Fuente: INVERCO con los datos del BCE y Eurostat (datos de 2016).

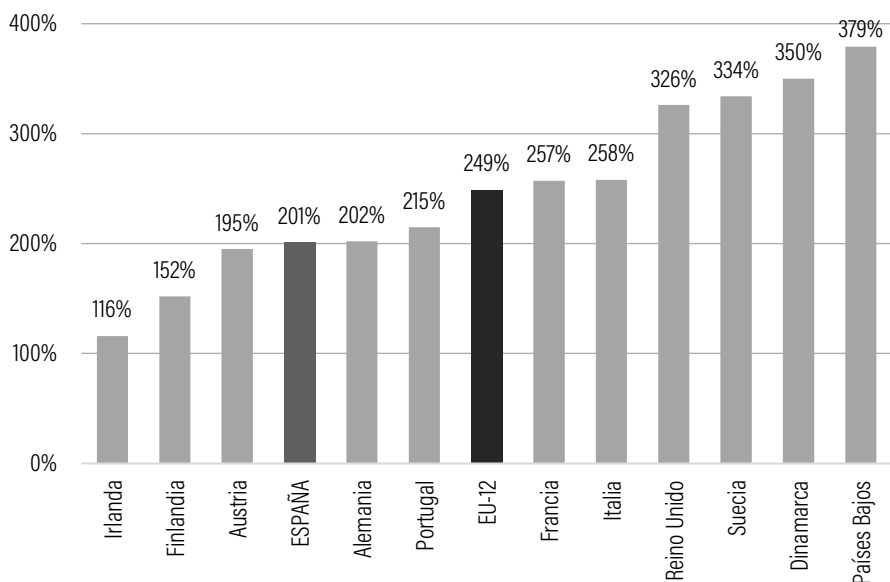
El ahorro financiero de las familias españolas alcanzó los 2,4 billones de euros en el 1T21, un 1,8% más que a finales de 2020 (+43.000 M€)³. En términos comparativos, el ahorro financiero en España está muy por debajo de la media europea y de los países más desarrollados que nos rodean.

2. FUNDACIÓN DE ESTUDIOS FINANCIEROS - IEAF (2020), «Inversión y crecimiento sostenible. Retos y oportunidades en la gestión profesional del ahorro». *Documento de trabajo* n.º 21. Noviembre.

3. Datos de INVERCO.

Gráfico 3. Activos financieros en los hogares en Q2 2020

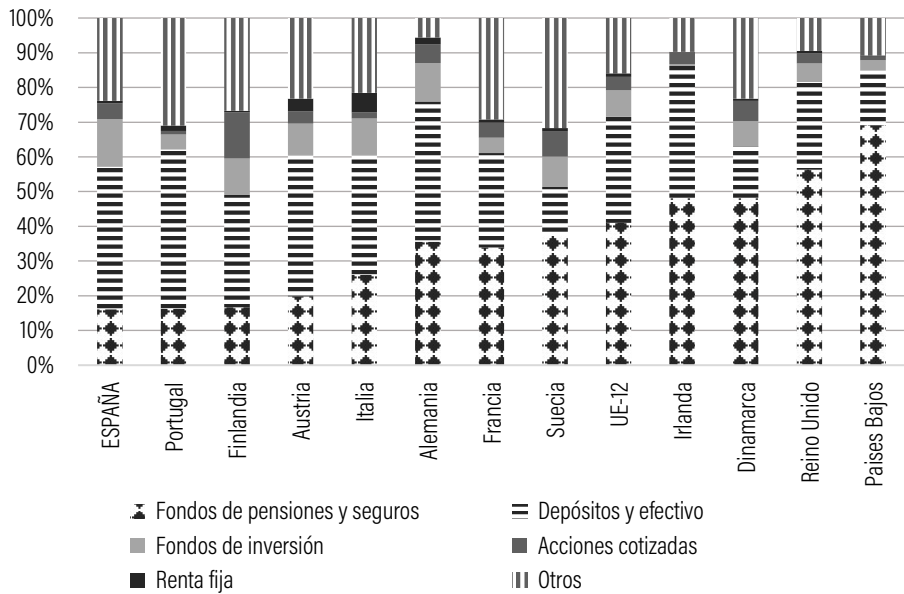
% del PIB



Fuente: INVERCO con los datos del BCE y Eurostat.

La cuestión se agrava si se analiza la distribución de dicho ahorro financiero donde se observa que España cuenta con el menor porcentaje de ahorro a largo plazo (planes de pensiones y seguros) de los países de la Unión Europea.

Gráfico 4. Distribución de los activos financieros de las familias europeas en Q2 2020
% del total



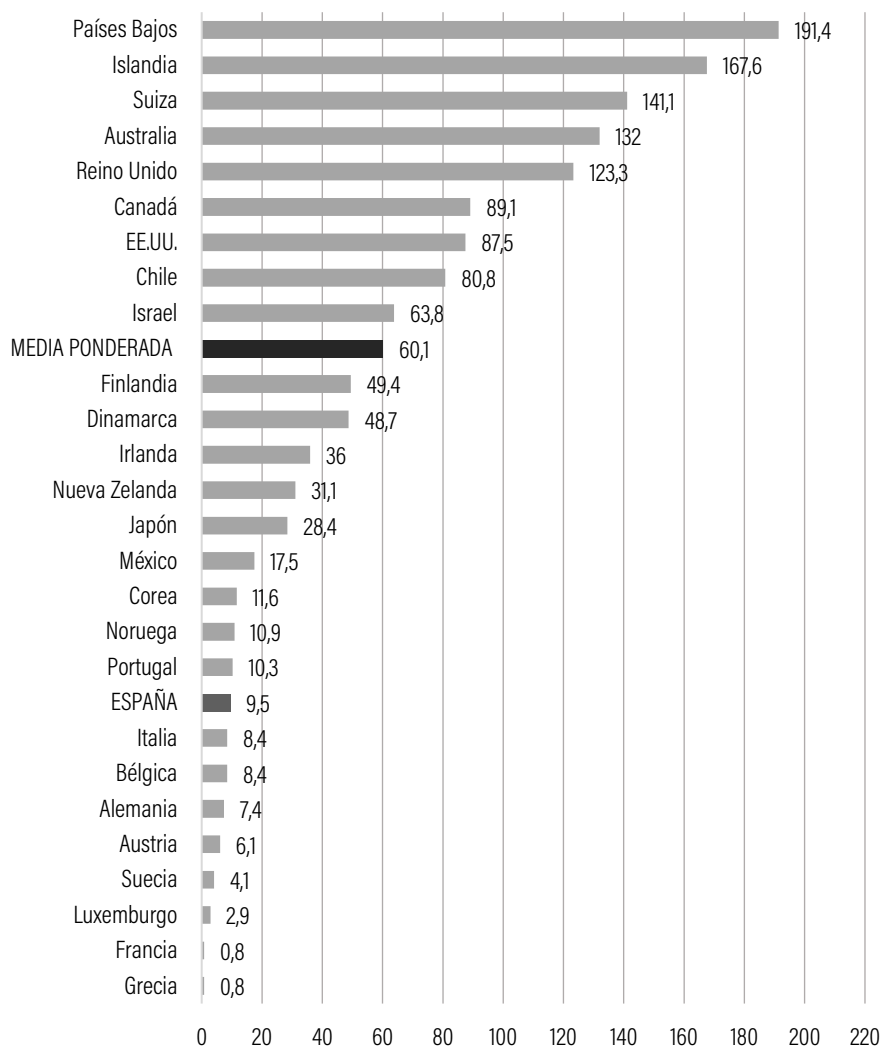
Fuente: INVERCO con los datos del BCE.

En España, los Fondos de Pensiones apenas representan el 9,5% del PIB nacional frente al 60,1% de la media de los países de la OCDE, habiendo países en los que los activos acumulados en fondos de pensiones superan el 100% del PIB, es decir, el tamaño de su propia economía⁴.

4. INVERCO (2021), «Las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones». Informe 2020 y perspectivas 2021. Marzo.

Gráfico 5. Patrimonio de los Fondos de Pensiones sobre PIB

En %. Año 2019



Fuente: INVERCO con datos de la OCDE.

Esto no solo tiene efectos desfavorables para la economía, sino que supone, además, un escaso desarrollo de la previsión social complementaria en España, haciendo a gran parte de la población más vulnerable en la recta final de su vida.

Según los datos de UNESPA, solo el 16% de los trabajadores en España disponen de un sistema de previsión social empresarial (conocido como el Pilar II del sistema y formado por el conjunto de Planes de Pensiones de empleo, Seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones y Planes de Previsión Social Empresarial)⁵. El ahorro medio en estos instrumentos es realmente reducido (5.737 euros por partícipe/asegurado⁶) y, lo que es más dramático, muestra una tendencia decreciente (casi -1% en el año 2019 y -0,15% durante los 3 primeros trimestres de 2020).

En cuanto al ahorro acumulado en instrumentos de previsión social individual (Tercer Pilar del Sistema, compuesto por Planes de Pensiones individuales, Planes de Previsión Asegurados, Mutualidades de previsión social y Seguros de dependencia) es algo más significativo con un ahorro medio de 11.744 euros por partícipe, pero muestra, igualmente, un retroceso (-1,82% en los 3 primeros trimestres de 2020).

Otro dato elocuente es que, a pesar de que el número de Planes privados pueda parecer alto (~9,5 millones), las aportaciones son muy desiguales, habiendo un elevado porcentaje de partícipes (en torno al 66%) que no realizan aportaciones y los que las hacen son por importes muy reducidos. Solo en pequeño porcentaje (~5%) aporta más de 3.000 euros anuales⁷.

3. LA FISCALIDAD COMO PALANCA DEL AHORRO A LARGO PLAZO

El nivel de ahorro de las familias, y la distribución del ahorro financiero, tiene mucho que ver con la existencia de incentivos fiscales, aunque también con aspectos culturales y de estabilidad normativa del país.

En España, los ahorradores se enfrentan a una maraña de productos con diferente fiscalidad difíciles de entender. Las nuevas categorías de productos financieros, incluidos aquellos con una razonable fiscalidad, como los PIAS (Planes Individuales de Ahorro Sistemático) o los Planes de Ahorro a Largo Plazo, no han tenido gran éxito en el mercado desde su incorporación. La enorme variedad de

5. Fomento a la previsión social complementaria. UNESPA.

6. Informe Estadístico de Instrumentos de Previsión Social Complementaria, 2019 y avance 2020. Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

7. *Id.*

productos destinados al ahorro como bonos, acciones, fondos, seguros o planes de pensiones llegan a confundir al ahorrador no cualificado y, adicionalmente, los constantes cambios legislativos en materia fiscal dificultan el ahorro a largo plazo⁸.

Todo ello hace, como se ha comentado en el apartado anterior, que los ahorradores españoles tienen tendencia por el ahorro a corto plazo (con preferencia de los depósitos) y el ahorro a largo plazo en activos de baja liquidez (inmuebles). Es decir, se ahorra más a corto y mal a largo plazo. A ello ayuda también la incertidumbre en el sistema público de pensiones y la desconfianza en los numerosos productos ofrecidos por el sector financiero.

Centrándonos en la política fiscal, se observa una relación muy directa entre la potencia de los incentivos fiscales aplicados en cada país y el nivel de ahorro alcanzado, especialmente en el desarrollo de la previsión social complementaria. Lamentablemente, los incentivos fiscales al ahorro en España están muy por debajo de los países europeos y de la OCDE, aproximadamente en la mitad de la media europea, y se encuentra muy lejos de los países que han establecido este fomento del ahorro a jubilación como una prioridad, como los Países Bajos o Irlanda, que triplican el nivel del incentivo en comparación con nuestro país⁹. El impacto de esta política fiscal en el nivel de ahorro alcanzado en estos instrumentos es, como hemos visto en el apartado anterior, muy evidente, ya que estos países encabezan, precisamente, el *ranking* de patrimonio acumulado en fondos de pensiones.

4. LA EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DEL AHORRO EN ESPAÑA

En los últimos años, el régimen fiscal del ahorro y en particular el del ahorro previsión, lejos de mejorar, ha ido reduciendo la potencia de los incentivos. Los límites a las aportaciones a Planes de Pensiones se han ido reduciendo progresivamente y se han perdido los «aceleradores» que existían para aportaciones en una edad tardía. A principios de los 2000, las aportaciones bonificadas para personas mayores de 52 años podían superar los 15.000 euros, con un límite porcentual sobre su renta ciertamente elevado (40%). Con la reforma de 2002, el sistema también permitía elevar el límite por cada año de más —de 52— que tuviera el

8. INSTITUTO SANTA LUCÍA (2019), «Una mejor fiscalidad para más y mejor ahorro». Reunión del Foro de Expertos. Noviembre.

9. INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), «El marco fiscal de los planes de pensiones». *Informe de Opinión*. Agosto.

aportante, lo que incentivaba, al menos en la recta final, las aportaciones. Esto es importante porque, en España, la ausencia de una cultura estructural por el ahorro hace muy común que este se concentre en los últimos años de vida laboral, según indican las estadísticas.

Desaparecido este incentivo, los límites generales máximos de aportación también se han ido reduciendo, desde la ampliación a 10.000 euros en la reforma del impuesto de 2006, a 8.000 euros en 2014 y, en el caso de aportaciones individuales, a 2.000 euros en 2021, lo que puede calificarse como auténtica «involución»¹⁰ que contrasta con la generosidad de los incentivos en los países antes mencionados y, por supuesto, con sus excelentes resultados en este ámbito.

De la última reforma es muy llamativo y sorprendente el posicionamiento de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) que, como organismo vigilante de la ortodoxia fiscal y, por tanto, más imbuido en las políticas de corto plazo, ha tenido una enorme influencia en la adopción de una norma fiscal que tendrá claros efectos nocivos para el desarrollo del ahorro a largo plazo en nuestro país. La AIReF destacó en su análisis sobre los beneficios fiscales recientemente realizado¹¹ que este incentivo (límite de 8.000 euros para aportaciones a planes de pensiones privados) tenía un alto coste (1.643 millones de euros) y que no cumplía el objetivo al que estaba llamado, resultando regresivo al beneficiar solo a rentas altas, por lo que debía ser reformulado de forma completa. Esta recomendación ha dado lugar a una interpretación muy simple que consiste en atribuir ese nivel de ahorro a clases *adineradas* y, por tanto, digno de supresión, lo que se ha materializado en un drástico recorte a este tipo de aportaciones que tendrá efectos perversos sobre el sistema de previsión complementaria. Es decir, en lugar de buscar fórmulas para incentivar adicionalmente el ahorro previsión en las rentas más bajas o a través planes colectivos o de empleo, se cercena un ahorro a largo plazo que produce claros efectos beneficiosos sobre la economía.

El efecto de esta norma no ha tardado en producirse. Las aportaciones a planes de pensiones han caído en el primer trimestre de 2021 un 94% respecto al mismo periodo del ejercicio anterior, de 846 a 79 millones de euros¹².

10. DOMÍNGUEZ FABIÁN, I. (2021), «*El ahorro como complemento de la pensión*». Estudios sobre la Economía Española 2021/01.

11. AIReF, «*Spending review 2019-2020*» sobre beneficios fiscales.

12. Fuente de los datos: INVERCO.

5. LOS INCENTIVOS AL AHORRO Y LA SOSTENIBILIDAD

Es conocida la conciencia creciente que existe en materia de sostenibilidad, lo que ha supuesto en los últimos años la fijación de claros objetivos, tanto en el marco público como corporativo, en materia medioambiental, social y de gobierno (ESG por sus siglas en inglés). Entre otras iniciativas, es destacable el Plan de Acción de la Unión Europea sobre finanzas sostenibles¹³ y, en particular, la aprobación del Reglamento sobre Divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros¹⁴ (SDFR), que entró en vigor el 10 de marzo en su Nivel 1, estando prevista la entrada en vigor del Nivel 2 a principios de 2022.

Este Reglamento de divulgación introduce diversas obligaciones de transparencia a las entidades participantes del mercado financieros, entre otras, aseguradoras que ofrezcan productos de inversión basados en seguros, empresas de servicios de inversión o entidades de crédito que presten servicios de gestión de carteras, fondos de pensiones de empleo y creadores de productos de pensiones y gestores de fondos. Entre otras obligaciones, se establece que, cuando un producto tenga como objetivo inversiones sostenibles, se incluirá información específica en la web, en la información precontractual y en la información periódica correspondiente, de modo que el inversor pueda conocer, de forma objetiva, en qué medida su inversión contribuye a los objetivos de sostenibilidad. Para dotar de certeza y objetividad a esta calificación, el Consejo Europeo promovió en junio de 2020¹⁵ una Taxonomía de las actividades económicas en función de su contribución a los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la ONU, estando en curso el desarrollo de esta taxonomía, que se irá concretando durante 2022.

Pues bien, en la medida en que se avance en identificar de forma demostrable y poder certificar los productos que contribuyen al desarrollo sostenible, podrían definirse medidas fiscales de fomento hacia la inversión en instrumentos que promuevan la sostenibilidad primando la inversión en los mismos, especialmente a largo plazo. Una combinación inteligente de incentivos del ahorro a largo plazo y objetivos de sostenibilidad podría duplicar el efecto de ambas políticas.

13. COMISIÓN EUROPEA (2018), «Commission action plan on financing sustainable growth». Marzo.

14. Reglamento (UE) 2019/2088 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, sobre la divulgación de información relativa a la sostenibilidad en el sector de los servicios financieros.

15. Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2020.

En el ámbito del ahorro, podrían establecerse normas específicas que primen la inversión en los productos financieros y de forma específica en Fondos de Pensiones que accedan a la máxima calificación. En este sentido, el nuevo Reglamento de Divulgación supone un avance en la categorización de estos productos diferenciando los del artículo 9 (denominados «Verde oscuro» por ser los más sostenibles de todos al invertir en actividades económicas que ayudan a un fin económico o social sin dañar otro fin sostenible), los del artículo 7 (conocidos como «Verde claro» por conseguir un determinado resultado ambiental o social, invirtiendo actividades económicas de la taxonomía, aunque también puede invertir en otras actividades) y las del artículo 6 (denominados «Grises», por su menor contribución).

En consecuencia, en la medida en que se avance en el modelo de certificación de estas categorías, se podría primar fiscalmente, con límites mas elevados o determinadas deducciones, la inversión a largo plazo en este tipo de instrumentos.

6. PROPUESTAS FISCALES

De acuerdo con las ideas previamente expuestas y los pobres resultado del modelo español de incentivos al ahorro, parece oportuno un replanteamiento general de la fiscalidad en este ámbito que fomente el ahorro, en general, y el ahorro previsión, en particular, con el objeto de complementar el sistema público de pensiones y la formación de capital en la economía.

En cuanto al ahorro en general, la tributación en el IRPF, que se ha incrementado de forma notable en los últimos años mediante el establecimiento (y elevación) de una tarifa progresiva para las rentas del ahorro, no debería seguir incrementándose por el efecto disuasorio que produce en el ahorro nacional y también por la potencial pérdida de neutralidad que puede experimentar el impuesto. Recuérdese que, cuando en 2006 se estableció el IRPF dual en España (con distintos tipos de gravamen para rentas de trabajo/empresariales y rentas del ahorro, éste último fijo en aquel momento), existía bastante coherencia con la tributación del Impuesto sobre Sociedades, de modo que el tipo marginal del IRPF para rentas generales del trabajo y empresariales (~43%) y la suma del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (25%) y el de las rentas del capital (18%), sumando estos dos últimos un importe similar (43%). Con este esquema, toda renta que alcanza el patrimonio personal de una persona física ha pagado el mismo nivel de impuestos, ya se ejerza directamente una actividad o se opere o invierta en una empresa o empresas, recibiendo con posterioridad el rendimiento en el patrimonio personal,

lo que dotaba al conjunto de la imposición directa de una razonable neutralidad. El incremento progresivo de las rentas del capital en el IRPF ha ido produciendo cierta descompensación en los tipos totales a pagar generando situaciones de sobreimposición y pérdida de neutralidad impositiva.

Dado que la neutralidad del sistema fiscal debe acompañarse con objetivos de equidad horizontal, es admisible una cierta *sobretributación* de las rentas del capital, pero no debería profundizarse más en esta reforma fiscal, como se está proponiendo, so pena de generar efectos distorsionadores en las decisiones económicas y cierto riesgo de deslocalización de rentas.

En cuanto al ahorro previsión, sí se precisan, en cambio, políticas más activas para revertir la situación descrita de nuestro país en relación con el ahorro a largo plazo y reducir las diferencias existentes con los países de nuestro entorno.

De acuerdo con los principios antes señalados, la primera propuesta, de corte genérico y estructural, es incrementar la seguridad del sistema de incentivos al ahorro, en general, y al ahorro a largo plazo, en particular. Aunque en los momentos de polaridad política que vivimos suene algo *naïf* es imprescindible que el marco de esta fiscalidad sea estable y se alcance un acuerdo entre los grandes partidos que permita su permanencia en el tiempo, al menos en los instrumentos de ahorro a la jubilación.

- PROPUESTA 1: *Aprobar un modelo de incentivos por consenso que sea de duración indefinida o, en caso de cambios futuros, se mantenga mediante disposiciones transitorias para los partícipes que han suscrito el instrumento de previsión bajo un régimen determinado. Dicho principio debería constar en el preámbulo de la norma, para reforzar su efectividad jurídica.*

El diferimiento de la fiscalidad que conllevan los planes de pensiones no debe alterar la neutralidad del sistema fiscal sometiendo la rentabilidad de los mismos a los tipos de gravamen de las rentas del trabajo, como sucede en la actualidad. Es lógico que la tributación que se ha beneficiado de una reducción en base y su tributación se ha diferido, tribute según su naturaleza en el momento de la percepción, pero no está justificado que el *rendimiento* de las aportaciones tribute de forma diferente a una renta del ahorro. El diferimiento forma parte esencial del incentivo y la penalización no puede justificarse en ello.

- PROPUESTA 2: *En las prestaciones percibidas de planes de pensiones, la diferencia entre los importes percibidos y las aportaciones realizadas debe integrarse como renta del ahorro en la base del impuesto. Para el control de esta medida deben adaptarse las correspondientes obligaciones de información*

de las sociedades gestoras de planes y fondos de pensiones, así como el desglose correspondiente en las comunicaciones de los traspasos entre gestoras.

Atendiendo a los beneficios señalados de potenciar el ahorro a largo plazo y muy especialmente el dirigido a complementar las pensiones de jubilación, deben eliminarse las recientes restricciones establecidas para las aportaciones a los planes de pensiones individuales. Desde luego que deben incentivarse los instrumentos de ahorro colectivo y planes de empleo, pero penalizar los individuales no debe ser la fórmula. Un límite de 2.000 euros anuales supone penalizar el ahorro a largo plazo por encima de 166 euros al mes. No parece que un ahorro por encima de ese nivel sea solo accesible solo a clases *adineradas*, como se ha querido hacer entender, y solo en una planificación de muy largo plazo dicho nivel de ahorro tendría un efecto significativo en la jubilación. Esta restricción olvida los beneficios que la existencia de ahorro a largo plazo genera en la economía y solo atiende al efecto renta en los partícipes. Por otro lado, y de forma poco coherente con el límite anterior, el mantenimiento del límite de 8.000 euros para las aportaciones a planes de empleo puede dar cabida a beneficios fiscales para rentas significativamente más altas. Piénsese en los casos, muy habituales en el mercado, que la aportación del empleador sea un porcentaje (normalmente reducido, entre el 1% y el 10%) del salario, y en los que el límite de 8.000 euros puede acoger aportaciones bonificadas para salarios ciertamente elevados. Por tanto, la última reforma de este régimen, además de penalizar el ahorro a largo plazo, responde a un planteamiento marcadamente ideológico que no debería estar presente en la regulación de relaciones a largo plazo. Por supuesto que los planes de empleo deben incentivarse, pero de forma positiva, no penalizando la iniciativa de ahorro individual.

- *PROPUESTA 3: Elevar nuevamente el límite de las aportaciones a los planes de pensiones individuales y hacerlo compatible con las aportaciones a planes de empleo para favorecer el ahorro a largo plazo.*

También resultaría conveniente reforzar los incentivos a los planes de empleo ya que favorecen el inicio de programas de ahorro a jubilación en una etapa más temprana, donde se percibe menos esa necesidad. La fórmula óptima, que ya existió en nuestro sistema tributario y fue derogada hace unos años, es la existencia de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para la empresa que realiza las aportaciones. El Impuesto sobre Sociedades, en sus sucesivas reformas, en las que se han eliminado la mayoría de las deducciones, ha ido perdiendo su finalidad de instrumento de política económica limitándose a una finalidad recaudatoria para preservar su neutralidad. Sin embargo, los Estados de la Unión Europea, que han ido cediendo progresivamente soberanía fiscal y monetaria, necesitan

instrumentos mínimos de política económica que incentiven determinados comportamientos en la economía. El Impuesto sobre Sociedades parece un vehículo idóneo para incentivar el ahorro a largo plazo en la economía.

- PROPUESTA 4: *Establecer (recuperar) una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 10% de las aportaciones a planes de empleo. Para reforzar el incentivo, dicha deducción no debería estar sujeta a los límites generales de aplicación de deducciones.*

Por último, y en línea con la conveniencia de utilizar los impuestos generales para fines de desarrollo a largo plazo y no solo con finalidad recaudatoria, los incentivos de ahorro y previsión social podrían servir para reforzar otros objetivos de la economía y la sociedad como la sostenibilidad. Una vez establecida y consolidada la fórmula de medir y certificar los vehículos de inversión por su contribución a los objetivos ambientales, sociales y de gobierno (políticas ESG), los incentivos del ahorro a largo plazo podrían incrementarse en el caso de aportaciones a planes que inviertan los derechos consolidados de los partícipes en Fondos de Pensiones con la correspondiente certificación ESG. En los últimos años ya existen este tipo de fondos de pensiones, algunos incluso con una razonable rentabilidad, de modo que se podría incentivar las aportaciones a los mismos y la creación otros adicionales. La combinación de dos objetivos de largo plazo (ahorro a jubilación e inversión en activos ESG) podría ser un potente instrumento de sostenibilidad económica y social. Lógicamente, habría que establecer los mecanismos de control en las declaraciones informativas de las sociedades gestoras para el caso de posteriores traspasos a fondos sin esa calificación, así como completar el desarrollo de la taxonomía de estos productos, mediante un sistema de certificación exento de conflictos de interés (como aún sucede hoy con las *autocalificaciones* de los emisores) y un modelo de comprobación administrativa suficientemente garantista para poder pivotar un sistema de incentivos fiscales sobre este tipo de activos.

- PROPUESTA 5: *Elevar en 2.000 euros el límite de las aportaciones a planes de pensiones (individuales y colectivos) para el caso de inversión y mantenimiento en fondos de pensiones que inviertan en productos del artículo 9 del Reglamento de Divulgación. Alternativamente, como fórmula de más fácil gestión, establecer una deducción en la cuota del IRPF de un determinado porcentaje sobre el importe de los derechos consolidados que durante el ejercicio fiscal se hayan mantenido en fondos de pensiones con dicha calificación.*

La necesidad de estimular fiscalmente la previsión social complementaria. Experiencias recientes y propuestas de futuro

ELISA RICÓN HOLGUERAS

Directora General
INVERCO

1. LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA, UN ALIADO PARA LOS RETOS DEL ENVEJECIMIENTO DE LA POBLACIÓN Y LA TRANSFORMACIÓN SOSTENIBLE

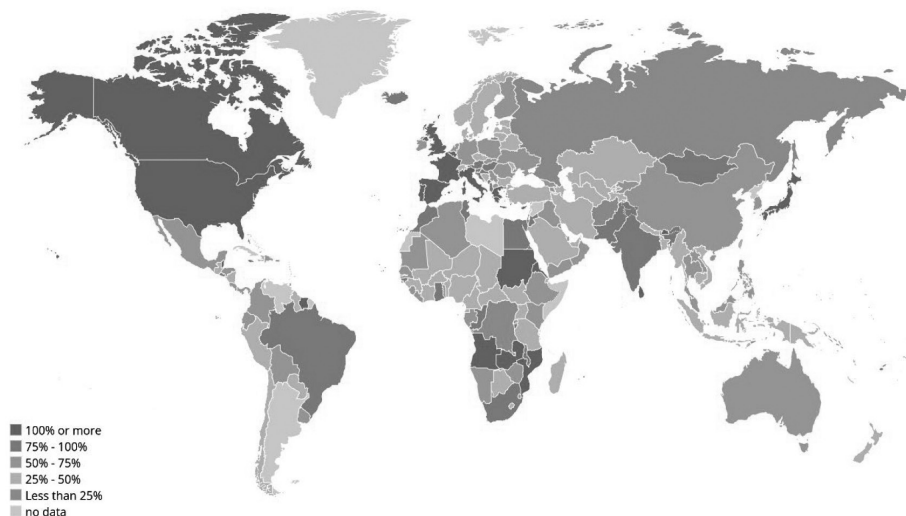
Uno de los mayores retos a los que se enfrentan las economías avanzadas deriva del envejecimiento de la población, y de las consecuencias que el mismo tiene, no solo sobre la sostenibilidad y suficiencia de las pensiones sino sobre los futuros patrones de consumo, así como de ingreso y gasto público.

A ello se añade la transición hacia una economía medioambiental y socialmente más sostenible. Este objetivo encabeza las agendas políticas nacionales y supranacionales y su cumplimiento requiere ingentes inversiones que coexisten con unos niveles de deuda pública nunca antes alcanzados en muchos países (entre ellos España, con un 118,4%, según datos del FMI).

Dado que la escala de inversión necesaria excede ampliamente la capacidad del sector público, la UE trabaja, desde hace años, en un marco de financiación sostenible cuyo objetivo es canalizar hacia este proyecto los flujos financieros privados. Con ello, el marco de financiación sostenible y la unión de los mercados de capitales se refuerzan mutuamente, permitiendo que actúen como catalizadores para movilizar y asignar capitales hacia inversiones sostenibles de manera eficaz y creando más oportunidades para las empresas y los inversores.

Mapa 1. Volumen de deuda pública sobre PIB

2021



Fuente: World Economic Outlook (Abril 2021).

Tendiendo un puente entre ambos retos, envejecimiento de la población y transición sostenible, emergen los instrumentos de previsión social complementaria.

La naturaleza de sus compromisos naturales (prestaciones de jubilación) hace de ellos genuinos inversores de largo plazo, capaces de proporcionar financiación estable a estrategias de modificación de modelos productivos. Simultáneamente, al estar su activo formado por las aportaciones de sus partícipes, los fondos de pensiones automáticamente trasladan a los pequeños inversores (y futuros pensionistas) los beneficios, medioambientales, sociales y también económicos, de esta transición, contribuyendo, de este modo, a la futura suficiencia de los ingresos en la jubilación.

2. LA NECESIDAD DE UNA VERDADERA APUESTA POR EL DESARROLLO DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA EN ESPAÑA

En este contexto, cabría esperar una respuesta pública que apostara con fuerza por la promoción y estímulo de los sistemas de previsión social complementaria, en línea con la experiencia comparada de un buen número de países europeos.

Sin embargo, el análisis de las medidas efectivamente aprobadas en España en los últimos 25 años apunta en sentido contrario.

Como se observa en la Tabla siguiente, las medidas que se han implementado en materia de previsión social complementaria desde el comienzo de siglo han ido en una línea restrictiva, reduciendo límites de aportaciones, encareciendo el coste de estas o empeorando la fiscalidad de las prestaciones.

Incluso, la públicamente declarada preferencia por el desarrollo del sistema de empleo, por el momento no con estímulos adicionales, sino mediante la mera transferencia de los incentivos del sistema individual (y por tanto, en detrimento de este último), contrasta con las medidas efectivas, que a modo de resumen:

- Han encarecido el coste para la empresa de hacer contribuciones empresariales a un Plan de pensiones de sus empleados. Por una parte, se ha eliminado gradualmente la deducción del diez por ciento en la cuota del Impuesto de Sociedades que existió hasta 2007 (hasta su completa desaparición en 2010), y por otra se ha incrementado el coste efectivo para las empresas de realizar contribuciones en favor de sus empleados¹, al quedar éstas incluidas en la base de cotización a la Seguridad Social.
- Han reducido la posibilidad de los partícipes de hacer aportaciones adicionales a su Plan de empleo, pasando de un límite máximo de 8.000 euros al año a solo 2.000 euros al año. Límite que, además, se consume no solo por las aportaciones del trabajador a su Plan de empleo, sino también por las que realice a otros Planes individuales de los que pudiera ser partícipe.

En lo referente a estímulo de la previsión social complementaria, España sale mal parada, no solo desde una perspectiva cronológica, sino también internacional, lo que destaca con las recomendaciones de distintos organismos nacionales e internacionales, así como con el camino emprendido a nivel europeo.

Los diferentes países de la OCDE incentivan el ahorro para la jubilación otorgando una fiscalidad favorable a los instrumentos diseñados específicamente para dicha finalidad. No obstante, existen notables diferencias entre ellos. Pese a que la gran mayoría de ellos, incluyendo España, aplican el denominado sistema E-E-T (en el que tanto las aportaciones como los rendimientos de las inversiones están exentos de tributación, mientras que son las prestaciones las que tributan), el estímulo que este tratamiento supone arroja importantes diferencias entre países.

1. El incremento de coste es aproximadamente un 30%, equivalente al tipo de cotización a la Seguridad Social a cargo de la empresa vigente en cada ejercicio.

Tabla 2. Cronología de las medidas con impacto fiscal en Planes de pensiones

AÑO	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)						
	APORTACIÓN						
	PLAN EMPLEO		PLAN INDIVIDUAL		APORTACIÓN MÁXIMA		
	menores de 52 años	mayores de 52 años	menores de 52 años	mayores de 52 años	menos de 52 años	más de 52 años	
2001	25% Suma rendimientos del trabajo y actividades económicas o 7.212,15 €	40% Suma rendimientos de trabajo y actividades económicas o 7.212,15 € - 15.025,30 € a los 65 años	25% Suma rendimientos del trabajo y actividades económicas o 7.212,15 €	40% Suma rendimientos de trabajo y actividades económicas o 7.212,15 € - 15.025,30 € a los 65 años	14.424,30	30.050,60	
2002	7.212,15 €	7.212,15 € - 22.838,46 € a los 65 años	7.212,15 €	7.212,15 € - 22.838,46 € a los 65 años	14.424,30	45.676,92	
2003	8.000 €	8.000 € - 24.250 € a los 65 años	8.000 €	8.000 € - 24.250 € a los 65 años	16.000	48.500	
2004	< 52 años: 8.000 € y > 52 años: 8.000 € - 24.250 € a los 65 años				8.000	24.250	
2005							
2006							
2007							
2008	— < 50 años: 30% Suma rendimientos del trabajo o/y actividades económicas o 10.000 € — > 50 años: 50% Suma rendimientos del trabajo o/y actividades económicas o 12.500 €				10.000	12.500	
2009							
2010							
2011							
2012							
2013							
2014							
2015	8.000 € sin límites de edad				8.000		
2016	Incorporación contribuciones empresariales a base de cotización de Seguridad Social				8.000		
2020	Hasta 2.000 €, ampliable en 8.000 € por contribuciones empresariales a Plan de empleo				2.000 (ampliable en 8.000 por contribuciones empresariales a plan de empleo)		

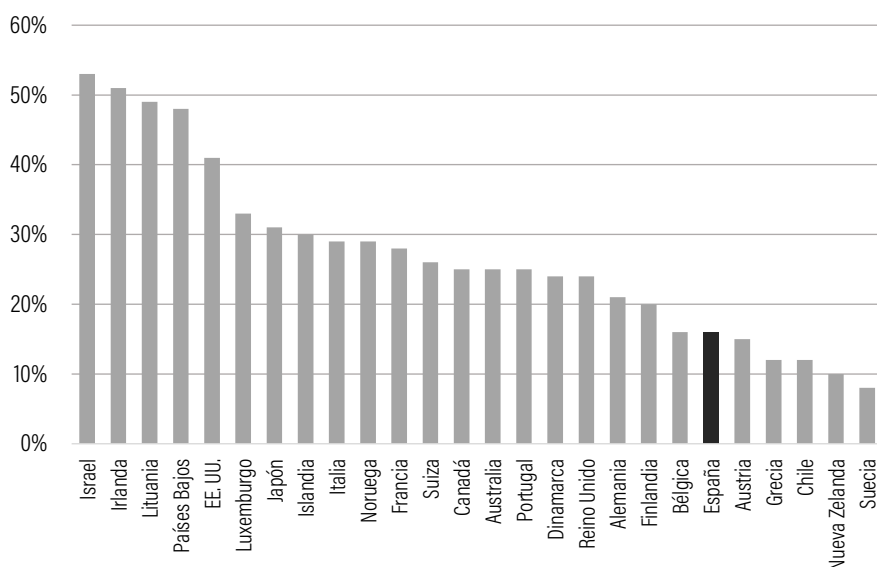
Fuente: Elaboración propia.

	AÑO	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)		Impuesto sobre Sociedades
		RESCATE		Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o mutualidades de previsión social
		Forma de capital	Forma de Renta	
	2001	Tributación al tipo marginal de IRPF, con reducción del 40% de la cantidad rescatada		10% de la contribución empresarial a favor del trabajador
	2002			
	2003			
	2004 2005 2006			
	2007	— Tributación al tipo marginal de IRPF — Supresión de la reducción del 40% — Régimen transitorio que permite aplicar la reducción del 40% solo a lo correspondiente a cantidades aportadas antes del 01/01/2007	Tributación al tipo marginal de IRPF, por el 100% de la cantidad rescatada.	8% de la contribución empresarial a favor del trabajador
	2008			6% de la contribución empresarial a favor del trabajador
	2009			4% de la contribución empresarial a favor del trabajador
	2010			2% de la contribución empresarial a favor del trabajador
	2011 2012 2013			— Se elimina la deducción, con carácter permanente y total — Prohibición de las aportaciones a Planes de Pensiones del sector público
	2014			
	2015			
	2016			Sin cambios
		El efecto de la medida es encarecer más de un 30% (*) las contribuciones en favor de trabajadores con una base inferior a la máxima de cotización (43.704,12 € anuales en 2016) (*) En función del tipo de contrato		
	2020	Sin cambios	Sin cambios	Sin cambios

En este sentido, la OCDE ha elaborado una comparativa en los diferentes países entre los incentivos fiscales de los Planes de pensiones respecto a una cuenta de ahorro tradicional, simulando las mismas aportaciones a ambos instrumentos durante toda la vida laboral de un trabajador con ingresos medios, y pasando a valor presente los beneficios fiscales obtenidos. Estos beneficios, expresados como porcentaje del valor presente de las aportaciones, varían notablemente entre los distintos países.

Gráfico 3. Ventaja fiscal general proporcionada a un asalariado medio

Valor presente de los impuestos ahorrados a lo largo de la vida, como porcentaje del valor actual de las contribuciones



Fuente: OCDE (diciembre 2018).

Lógicamente, las diferencias observadas se deben no solo al régimen fiscal aplicado a las aportaciones sino también a las características de los sistemas fiscales de cada país. En cualquier caso, los países con los sistemas de pensiones más desarrollados (Países Bajos, EE. UU., Australia, Canadá, Dinamarca y Suiza) facilitan ventajas fiscales a sus participantes que varían entre el 20 y el 40% del valor presente de las aportaciones, incluso superando dicho 40% en los dos primeros países. Frente a ellos, los incentivos fiscales al ahorro en Planes de pensiones en España apenas alcanzan el 16% del valor presente de las aportaciones.

Y es que son muchos los países que ya disponen desde hace décadas de un pilar de empleo con un elevado grado de desarrollo, y aun así han decidido reforzar también el tercer pilar.

Incluso la propia Comisión Europea, en diversos documentos, ha destacado la estructura de tres pilares en materia de pensiones como opción más equilibrada, recordando que es absolutamente necesario que los sistemas públicos obligatorios de pensiones se complementen con unos sistemas profesionales de pensiones colectivos y con los instrumentos adicionales de ahorro individual.

Esta apuesta se recoge en comunicaciones genéricas², pero también en iniciativas regulatorias. Así, en junio de 2019, se aprobó el Reglamento que regula el nuevo instrumento europeo de pensión individual, conocido como PEPP por sus siglas en inglés³ y que podrá empezar a comercializarse a partir de marzo de 2022.

Las autoridades comunitarias señalan que el motivo que justifica la creación de un producto paneuropeo de pensiones individuales es la necesidad de canalizar una parte mayor de los ahorros de los ciudadanos europeos hacia los productos de pensiones voluntarios con una naturaleza de jubilación a largo plazo. En opinión de la Unión Europea, este proceso será beneficioso tanto para los ciudadanos (quienes obtendrían una mayor rentabilidad y una mejor adecuación de las pensiones) como para la economía en general.

De este modo, la reducción drástica de la fiscalidad de los sistemas individuales en España contravendría la clara tendencia internacional y europea de estimularlos.

3. PROPUESTAS PARA EL DESARROLLO DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA EN ESPAÑA

Todo lo anterior hace necesaria una decidida apuesta por la previsión social complementaria, tanto del segundo como del tercer pilar, y para ello se proponen medidas, desde luego en el ámbito fiscal al que este libro se refiere, aunque no solo y que se concentran en torno a cinco grandes áreas.

2. Entre otras, su Libro Blanco «Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles» (febrero 2012) o su Libro Verde «En pos de unos sistemas de pensiones europeos adecuados, sostenibles y seguros» (julio 2010).

3. Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales (PEPP).

3.1. Flexibilización del actual régimen de funcionamiento de los Planes y Fondos de pensiones

El funcionamiento de los Planes y Fondos de pensiones se basa en una ley de 1987, ya derogada pero cuyas bases permanecen inalteradas y siguen inspirando la regulación hoy vigente⁴.

Sin embargo, en los más de treinta años de vida se ha puesto de manifiesto la necesidad de actualizar diversos aspectos que han venido restando flexibilidad e impidiendo optimizar el funcionamiento de los Planes y Fondos de Pensiones.

Estas cuestiones afectan a todos los ámbitos, desde el momento de su constitución y registro hasta su funcionamiento, régimen de inversiones y operativa de comunicación con partícipes y beneficiarios. Se trata de aspectos reiteradamente demandados por el sector, que no han sido atendidos, y que les restringen regulatoriamente la posibilidad de implementar mejoras que, por otros cauces, se les reclaman. Entre las posibles mejoras, y por citar solo algunas, se encuentran:

- Simplificación del funcionamiento de los Planes de pensiones de empleo, en particular para pymes, cuyo complejo funcionamiento, unido a la ausencia de incentivos fiscales explica que menos del 1% de los trabajadores en pymes tenga acceso a través de su empresa a un Plan de pensiones.
- Aprovechamiento de las posibilidades de comunicación digital con los partícipes y beneficiarios, en especial en lo relativo a envío telemático de la información.
- Flexibilización del régimen de inversiones de los Fondos de pensiones, para permitirles acometer operativas e inversiones que mejoran su rentabilidad. Entre otros, un marco más amplio de inversión en vehículos alternativos y otros vehículos gestionados (instituciones de inversión colectiva y entidades de capital-riesgo), o la posibilidad de ceder sus valores en préstamo, y obtener así una rentabilidad adicional con las debidas garantías.
- Voluntariedad de la revisión financiero-actual en los Planes de aportación definida del sistema de empleo, que supone un coste extra para estos Planes, así como la no duplicidad de registros para los Fondos de pensiones⁵.

4. La regulación vigente se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

5. Que son actualmente los único Fondos que están sujetos a la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil, además de en el de su supervisor, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

3.2. Potenciación de los Planes de pensiones de empleo

A nadie escapa la correlación positiva entre capacidad de ahorro sistemático y obtención de rentas del trabajo. No es casualidad que los países con un elevado volumen de activos en Fondos de Pensiones sobre PIB tengan establecidos potentes sistemas ocupacionales⁶.

De ahí la importancia de estimular el desarrollo de los sistemas de empleo, en varios ámbitos:

- Desde una perspectiva fiscal, lo que en España no solo requeriría mejorar el tratamiento fiscal, sino también eliminar las penalizaciones que aún existen⁷.
- Mediante mecanismos conductuales, entre los que destaca el conocido por el anglicismo *auto-enrolment*, por su gran éxito en países como el Reino Unido. Estos mecanismos resultan muy valiosos para generalizar el acceso de los trabajadores a pensiones complementarias, pues determinan que el trabajador quede incorporado automáticamente a un Plan de pensiones promovido por su empresa, sin perjuicio de su derecho a decidir libremente su no incorporación.

Por este motivo, la OCDE⁸ o la Comisión Europea⁹ animan a sus países integrantes a implementar este tipo de mecanismos, acometiendo las adaptaciones del marco normativo aplicable que, como así sucede en España, sean necesarias.

- Mediante la reanudación de las aportaciones a sistemas de previsión social de los trabajadores del sector público. Estas aportaciones están congeladas

6. Para un análisis más detallado de esta cuestión véase el informe de INVERCO (2021), «Las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones. Informe 2020 y perspectivas 2021» (febrero 2021), con datos de la OCDE.

7. Véase nota al pie 1.

8. OECD (2019), «Financial Markets, Insurance and Pensions: Inclusiveness and Finance», www.oecd.org/finance/financial-markets-insurance-and-pensions-2019.htm

9. En la acción 9 de su Comunicación sobre «Una Unión de los Mercados de Capitales para las personas y las empresas: nuevo plan de acción», la Comisión Europea anuncia la puesta en marcha de *«un estudio con el objeto de analizar las prácticas de afiliación automática (auto-enrolment) y podrá analizar otras prácticas para estimular la participación en regímenes profesionales de jubilación, con vistas a desarrollar mejores prácticas para esos sistemas en todos los Estados miembros»*. Aunque estaba prevista su publicación en el tercer trimestre de 2020, la covid-19 ha retrasado algunas de las acciones recogidas en este plan, si bien este estudio está ya en marcha y a la fecha de elaboración de esta colaboración se espera su pronta publicación.

desde 2012, y aunque teóricamente ya se permite su reanudación, en caso de producirse computaría en el límite máximo de incremento global de la masa salarial, lo que en la práctica viene desincentivando su realización.

Adicionalmente, esta potenciación del sistema de empleo debería hacerse, en todo caso, de forma complementaria, y no en detrimento del sistema individual.

3.3. La concienciación a los ciudadanos de la importancia de ahorrar para la jubilación

Son grandes las dificultades que supone realizar proyecciones individualizadas a largo plazo en el ámbito de las pensiones de la Seguridad Social, sobre todo si su fórmula de cálculo está en permanente revisión. Pero ello, lejos de ser un desincentivo para cumplir con lo que está establecido en una Ley aprobada por el Parlamento español desde hace más de diez años¹⁰, debería ser un acicate para estabilizar ágilmente dicha fórmula e informar a los ciudadanos de los efectos de las reformas en su pensión individual futura. Solo así se pondrán a su disposición las herramientas para tomar, con tiempo, las decisiones de ahorro y consumo que consideren necesarias. También sobre la importancia de esta información se ha pronunciado recientemente la Comisión Europea¹¹.

3.4. La apuesta por la formación financiera y la implementación de un enfoque institucional estimulante

A nivel europeo, y con distinta intensidad, en los distintos países miembros es creciente la dificultad que supone acercar los productos financieros a los inversores

10. La Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social, estableció que *«la Administración de la Seguridad Social informará a cada trabajador sobre su futuro derecho a la jubilación ordinaria prevista en el artículo 161.1 de la presente Ley, a partir de la edad y con la periodicidad y contenido que reglamentariamente se determinen. No obstante, esta comunicación sobre los derechos a jubilación ordinaria que pudiera corresponder a cada trabajador se remitirá a efectos meramente informativos, sin que origine derechos ni expectativas de derechos a favor del trabajador o de terceros»*.

11. En la acción 9 de la Comunicación antes citada (vid. nota al pie 9), indica que *«Con el fin de facilitar el acceso a la información individualizada sobre las pensiones y sensibilizar a la población sobre sus futuros ingresos de jubilación, la Comisión tratará de desarrollar las mejores prácticas para la creación de sistemas nacionales de seguimiento»*.

minoristas, cuando el mensaje que con demasiada frecuencia se lanza desde instancias públicas está teñido de críticas sobre su funcionamiento¹².

Resulta contradictorio que, por una parte, se insista en la necesidad de promocionar la previsión social complementaria, en el importante rol de los mercados de capitales para la transición a una economía verde y digital y en el beneficio mutuo que esa mayor presencia ha de traer también para los inversores, y que, desde esas mismas instancias, se cuestione frecuentemente la actuación de la industria financiera sin poner en valor el esfuerzo de mejora de la calidad del servicio, de aumento del valor añadido, de mayor y mejor información, de persistente reducción de gastos y, sobre todo, de entrega de rentabilidad.

Esta reflexión cobra mayor importancia si se tiene en cuenta que la alternativa que mayoritariamente eligen los ciudadanos europeos como destino de sus ahorros sigue siendo permanecer en liquidez, es decir, ahorrar pero no invertir, viéndose así erosionado su poder adquisitivo futuro, no solo por el coste de oportunidad de la rentabilidad perdida, sino también por el efecto de la inflación.

A lo anterior debe sumarse el esfuerzo que se requiere para mejorar las competencias financieras de la población, que presenta en España un largo camino que recorrer, tal y como muestran los estudios al respecto¹³. En este ámbito, el compromiso y la contribución de numerosas instituciones públicas y privadas, así como entidades financieras y aseguradoras que operan en España, se ponen de manifiesto con diversas iniciativas, cada vez más numerosas, y entre las que destaca el Plan de Educación Financiera puesto en marcha en el año 2008 por el Banco de España y la Comisión Nacional del Mercado de Valores con el fin de aumentar el nivel de cultura financiera de la población.

12. Así lo pone de manifiesto EFAMA, en su reciente publicación (julio 21) titulada «Perspective on the net performance of UCITS», al señalar *«The emphasis put by prominent stakeholders and authorities on the negative impact of costs on the return that retail investors can expect to receive from investment products, whilst not emphasising the benefits, also tends to undermine consumer trust in these products»*.

13. ISPIERTO MATÉ, A.; MARTÍNEZ GARCÍA, I. y RUIZ SUÁREZ, G. (2021), «Educación financiera y decisiones de ahorro e inversión: un análisis de la Encuesta de Competencias Financieras (ECF)», *Documento de trabajo CNMV*, n.º 75, marzo.

3.5. Un mejor tratamiento fiscal, tanto en las aportaciones como en las prestaciones

En la fase de aportación, la acumulación de un volumen suficiente de activos sobre PIB¹⁴ requiere no solo el ensanchamiento de las bases, mediante la incorporación de nuevos partícipes, sino también el retorno a límites de aportación más elevados, necesarios para atender las necesidades futuras de los actuales trabajadores.

En cuanto a la fase de prestación, en la actualidad el rendimiento de las prestaciones de los Planes de pensiones tributa como rendimiento del trabajo al tipo marginal de IRPF, no solo por la parte referida a las aportaciones sino también por la rentabilidad financiera generada por dichas aportaciones.

Este tratamiento supone una asimetría de los rendimientos financieros que generan los Planes de pensiones, en comparación con los que generan otros instrumentos de ahorro, cuyas percepciones tributan como rentas del ahorro al tipo que se establezca en cada momento¹⁵.

Teniendo en cuenta la actual estructura dual del IRPF, la parte de la prestación correspondiente a las aportaciones realizadas durante la vida laboral del partícipe debería seguir tributando al tipo marginal del IRPF (tipo al que, en su momento, se dedujo en la base imponible), mientras que la parte de la prestación correspondiente al rendimiento generado por dichas aportaciones debería tributar al tipo inferior de la base del ahorro (19%).

Adicionalmente, dicha medida debería complementarse con otros estímulos fiscales, entre los que destacan el estímulo fiscal de las prestaciones en forma de renta a largo plazo, el tratamiento como rendimientos irregulares de las prestaciones percibidas en forma de capital o el desarrollo de mecanismos que permitan transformar el elevado patrimonio inmobiliario en instrumentos financieros de previsión social complementaria.

4. CONCLUSIÓN

La previsión social complementaria está insuficientemente desarrollada en España, y las medidas que se han adoptado en los últimos 20 años, lejos de estimularla, han estancado su crecimiento, en contra de la tendencia internacional,

14. En España, los Fondos de Pensiones apenas representan el 9,5% del PIB nacional, frente al 60,1% de media en los países de la OCDE (datos OCDE 2019).

15. Desde el año 2021, entre el 19% y el 26%.

que apuesta por el desarrollo de los Planes de pensiones del segundo y tercer pilar (ocupacional e individual, respectivamente), como complemento indispensable al primer pilar y en aras de la suficiencia futura de los ingresos en la jubilación.

La autora propone medidas en cinco ámbitos, que van desde la mejora del tratamiento fiscal de los Planes de pensiones (tanto en las aportaciones como en las prestaciones), hasta la flexibilización en su funcionamiento, pasando por la incorporación de mecanismos de adscripción automática que permitan el acceso libre y generalizado de los trabajadores a Planes del sistema de empleo, así como una mayor concienciación de los ciudadanos, lo que requiere el envío de la información sobre la pensión pública estimada y la intensificación de los esfuerzos para fortalecer las competencias financieras de la población.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ISPIERTO MATÉ, A.; MARTÍNEZ GARCÍA, I. y RUIZ SUÁREZ, G. (2021): «Educación financiera y decisiones de ahorro e inversión: un análisis de la Encuesta de Competencias Financieras (ECF)». *Documento de trabajo CNMV*, n.º 75, marzo.
- BANCO DE ESPAÑA (2018): «Consecuencias económicas de los cambios demográficos». Capítulo IV del Informe anual.
- COMISIÓN EUROPEA (2020): «Report on the impact of demographic change».
- Libro Blanco (2012): «Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles» (febrero).
 - Libro Verde (2010): «En pos de unos sistemas de pensiones europeos adecuados, sostenibles y seguros» (julio).
- EFAMA (2021): «Perspective on the net performance of UCITS» (julio).
- FMI: Tanto el gráfico 1, como los datos Excel que lo soportan, están disponibles en: https://www.imf.org/external/datamapper/GGXWDG_NGDP@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD/VEN.
- INVERCO (2021): «Las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones. Informe 2020 y perspectivas 2021» (febrero).
- OCDE (2020): «Revised roadmap for the good design of defined contribution retirement savings plans».
- (2019): «Financial Markets, Insurance and Pensions: Inclusiveness and Finance».
 - (2018): «The tax treatment of retirement savings in private pension plans» (diciembre).

Los planes de pensiones individuales y de empleo, dos pilares fundamentales para el ahorro, la inversión y el sistema de pensiones en España

INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Extremadura

INTRODUCCIÓN

Las pensiones de jubilación se basan en el denominado sistema de los tres pilares. En el caso de España, este sistema se diseña con un primer pilar, en el que se encuadran tanto las prestaciones públicas contributivas como las no contributivas, un segundo pilar vinculado al ámbito empresarial y un tercer pilar de ahorro individual. Los productos de ahorro-previsión, que se encuadran dentro del segundo y tercer pilar, son instrumentos financieros de largo plazo que tienen un carácter finalista, es decir, están diseñados para cubrir determinadas contingencias, principalmente la jubilación.

El efecto positivo y de impulso que el ahorro tiene sobre la inversión está ampliamente contrastado. Si ese ahorro es a largo plazo los efectos son todavía mayores en el ámbito macroeconómico, y las instituciones que gestionan ese ahorro se convierten en inversores institucionales. En el ámbito particular, el ahorro previsional permitirá, según la teoría del ciclo vital, garantizar que durante los períodos posteriores a la jubilación los individuos dispongan de los mismos recursos económicos que durante su vida laboral, manteniendo con ello su poder adquisitivo; lo que también tendrá consecuencias favorables en la economía. La mayor parte de los países desarrollados han impulsado estos productos normalmente

mediante un favorable tratamiento fiscal— en la medida en que complementan a los sistemas públicos de previsión social. (Banco de España, 2010).

Desde la puesta en marcha del IRPF en España en 1979, la heterogeneidad y los cambios continuos han sido dos rasgos típicos de la evolución del tratamiento del ahorro en el IRPF (Medel, Domínguez y Carrasco, 2002; Domínguez, 2003). En el caso de la previsión social se confirma esta heterogeneidad, ya que son varios los productos que se encuadran en el ámbito previsional¹ los cuales tienen un tratamiento fiscal diferente.

Antes de entrar a profundizar sobre la fiscalidad del ahorro complementario previsional es conveniente recordar cual es la tributación de los sistemas públicos de pensiones. Esta, como señalan Álvarez y Rubio, (2019), se difiere al momento en que se perciben las prestaciones. Las cotizaciones a la Seguridad Social están exentas, tanto las realizadas por los empresarios como por los trabajadores, ya que las realizadas por los empresarios no se imputan fiscalmente a los trabajadores, y las de estos se restan de sus rendimientos del trabajo, por lo que se reducen de su base imponible general. Estos autores afirman que las pensiones privadas deben tener un tratamiento fiscal equivalente. Esto supondría la exención de tributación, aunque sea con ciertas limitaciones, de las aportaciones realizadas y el gravamen como rendimiento del trabajo personal de la totalidad de las prestaciones recibidas. Y ello debe ser así, sea cual sea el origen de la previsión social complementaria, sin enfrentar al ahorro previsional individual con el que se realice en el ámbito empresarial. Esta solución, como también señalan Álvarez y Rubio (2019) es coherente con el funcionamiento de un sistema público de pensiones de tipo profesional, en el que la cuantía de las prestaciones está relacionada con las cotizaciones realizadas por el trabajador en activo.

El ahorro para la jubilación es un ahorro a largo plazo, es un ahorro finalista y es un ahorro que, según la teoría del ciclo vital, se empieza a realizar en el período intermedio del ciclo de vida. La teoría de la economía conductual profundiza en la dificultad que supone realizar un esfuerzo en el momento presente para tener un beneficio futuro. Por ello, para mejorar este problema, los diseños de los sistemas de pensiones complementarios se basan en aplicar un binomio de fiscalidad-liquidez. Este binomio supone que los productos que implican un requisito de liquidez, si no ilimitada, al menos temporal, han de contar con una ventaja fiscal

1. Para un análisis detallado del tratamiento fiscal de los productos de previsión social en España, Domínguez (2021).

presente. La ventaja fiscal es el «premio» por realizar un ahorro finalista. Hay varios modelos para incentivar fiscalmente los sistemas complementarios de previsión social; los cuales pueden quedar recogidos en las siguientes clasificaciones:

- Exención, Exención, Tributación (EET), en el que tanto las contribuciones, como los rendimientos acumulados de las inversiones están exentos de tributación, mientras que las retiradas de los fondos tributan como renta gravable a medida que se van rescatando de los fondos.
- Exención, Exención, Exención (EEE), en el que las aportaciones, rendimientos de las inversiones durante el período de acumulación y las prestaciones están exentas.
- Tributación, Tributación, Exención (TTE), en que se aplica el mismo régimen fiscal que a las inversiones en otros productos financieros, aunque el ahorro tenga la finalidad de complementar las pensiones de jubilación.

En España son los planes de pensiones y los planes de previsión asegurados, los que tienen un incentivo fiscal del tipo Exención, Exención, Tributación. A continuación analizaremos cual ha sido el tratamiento fiscal de estos productos desde su origen; las recomendaciones que sobre ellos han realizado la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, el Pacto de Toledo y la Comisión Europea, que poco tiene que ver con las modificaciones que se recogen en los Presupuestos Generales del Estado de 2021, y aún menos con los que se incluyen en la propuesta de Presupuestos de 2022 las cuales son también valoradas en este trabajo. Se finaliza este artículo con las conclusiones, así como con unas recomendaciones y un listado de la bibliografía consultada.

1. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS APORTACIONES REALIZADAS A LOS PLANES DE PENSIONES CON ANTERIORIDAD A 2021

Las aportaciones a los planes de pensiones pueden ser realizadas tanto por el partícipe como por el empresario, en el caso de los planes de pensiones de empleo.

1.1. Deducción de la Base Imponible del IRPF de las aportaciones realizadas a los planes de pensiones

En la siguiente tabla se muestra cuál ha sido la reducción que se ha aplicado en la base imponible del IRPF, del contribuyente, cuando se realizaban aportaciones a un plan de pensiones, durante las diferentes regulaciones. Es importante destacar

que estas reducciones se aplicaban sin tener en consideración si las aportaciones se realizaban a un plan de pensiones individual o a un plan de pensiones colectivo. En la tabla 1 se observa como las cuantías de deducción han ido fluctuando a lo largo de los años, resultando además reducida en los últimos.

Tabla 1. Límites de deducción en la base imponible del IRPF cuando se realizan aportaciones a un Plan de Pensiones

	Se deducirá la menor de las dos cuantías	
Ley 18/1991	20% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	6.611 euros
Ley 40/1998	20% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	6.611 euros
Ley 6/2000	25% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	7.212 euros
	40% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales, para mayores de 52 años	15. 925 euros
Ley 46/2002	25% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	8.000 euros
	40% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales, para mayores de 52 años	8.000 + 1.250 euros por cada año de edad que supere los 52. Max: 24.250 euros
Ley 35/2006	30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	10.000 euros
	50% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales, para mayores de 50 años	12.500 euros
Ley 26/2014	30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo o empresariales o profesionales	8.000 euros

Fuente: Gómez de la Torre (2015).

La previsión social tiene, o debe tener, un apoyo en el ámbito empresarial; y, por lo tanto, si se quiere impulsar el ahorro previsional desde el lado de la empresa, se han de aplicar medidas que lo incentiven fiscalmente. Veamos, a continuación, cuál ha sido el estímulo para los empresarios que realizaban aportaciones a un plan de pensiones, a favor de los trabajadores.

1.2. Deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, eliminada en 2011

En España, inicialmente, la normativa fiscal, en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, contemplaba interesantes ventajas fiscales para que los empresarios promovieran la previsión social para sus trabajadores. El empresario podía retribuir a sus trabajadores ingresando parte de su salario en un plan de empleo y recibiendo ventajas fiscales, las cuales se han ido eliminado. El Real Decreto-Ley 4/2004 en su artículo 43 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, establecía que el empresario podía deducir, en la cuota de este, el 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros en las entidades antes citadas. En los supuestos en los que los trabajadores gozaran de retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta señalada.

Esta deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, según la Ley 25/2006, ha sido eliminada de forma paulatina, dejando de ser aplicable a partir de 2011.

1.3. Sujeción a cotización a la Seguridad Social a partir de 2014

Las aportaciones empresariales a favor del trabajador a un plan de previsión no se encontraban sujetas a cotización a la Seguridad Social, lo que suponía una disminución de costes laborales para el empresario, y con ello un estímulo a su contratación.

A partir de 2014, las aportaciones a los Planes de Pensiones están sujetas a cotización a la Seguridad Social; con lo cual queda eliminado el incentivo para el promotor.

1.4. Prohibición de aportación a los sistemas de previsión social complementaria de los empleados del sector público de 2012 a 2018

Los Presupuestos Generales del Estado, con anterioridad a 2011, recogían una aportación anual a la previsión social complementaria de los empleados del sector público, del 0,5% de la masa salarial. El Real Decreto-Ley 20/2011 señala que durante el ejercicio 2012, no se podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguro colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación. Esta prohibición se mantiene hasta 2018, en el que la Ley

de Presupuestos recoge la posibilidad de autorizar, siempre que la Administración esté en situación de superávit presupuestario, un incremento adicional del 0,2 por ciento de la masa salarial para la aportación a planes de pensiones.

Lo mostrado en este epígrafe nos permite concluir que:

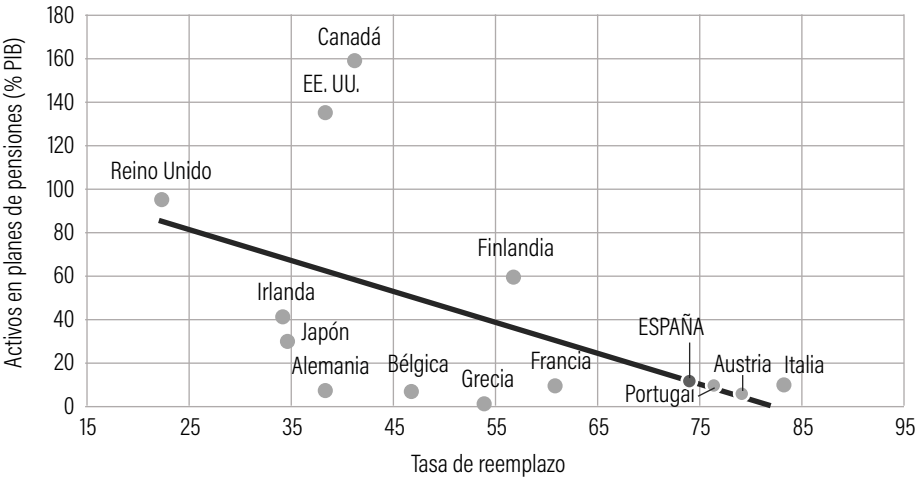
- El tratamiento fiscal de los planes de pensiones, en cuanto a límites de aportación y deducción, ha sido el mismo, desde su primera regulación, para los planes individuales y colectivos.
- En el ámbito colectivo se han reducido progresivamente los incentivos al empresario para realizar aportaciones para los trabajadores.

Una vez analizada la tributación de los planes de pensiones hasta el 2021 en España, a continuación, se muestran cuáles han sido las recomendaciones realizadas tanto por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal como por el Pacto de Toledo en materia de previsión social complementaria para España.

2. RECOMENDACIONES DE AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL EN RELACIÓN CON LA FISCALIDAD DE LOS PLANES DE PENSIONES EN ESPAÑA

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIRef) presentó en julio de 2020 el primer estudio de la segunda fase del Spending Review comprometido en la Unión Europea. En este estudio se analizan 13 incentivos fiscales, siendo uno de ellos el de la previsión social complementaria. En el mencionado informe se concluye que «en los países con un sistema de pensiones público y una elevada tasa de reemplazo, el ahorro privado complementario es reducido». En el caso de España, esta conclusión es más que cierta, como puede observarse en el Gráfico 1.

Gráfico 1. Tasa de Reemplazo Pública Obligatoria y Total de Activos en Planes de Pensiones
% PIB

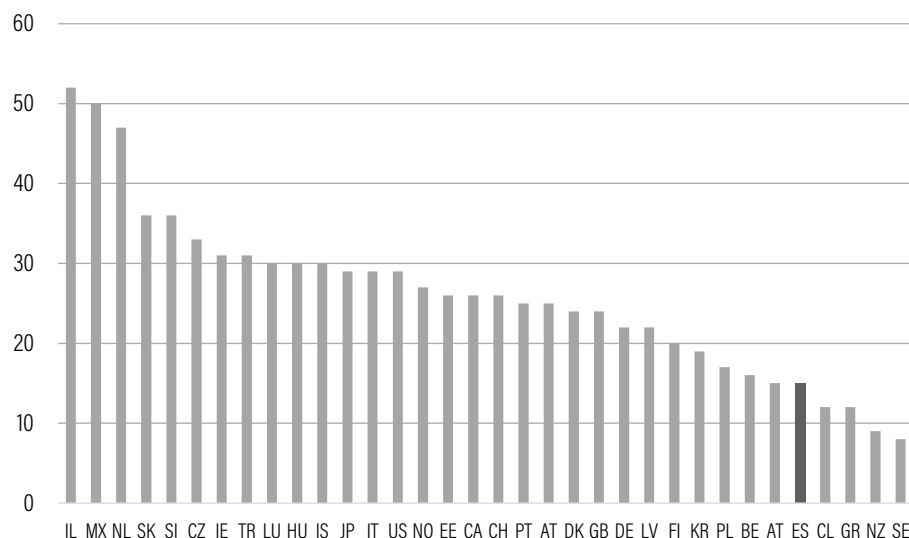


Fuente: Gráfico 19 del informe de la AIReF (2020), basado en «Pensions at a Glance» (2017), OCDE.

El mismo informe señala que la importancia cuantitativa del beneficio fiscal a los productos de previsión social complementaria es muy heterogénea por países, y se observa, para España, que la ventaja fiscal que se le otorga a estos productos es de las más bajas de los países de la OCDE; como puede verse en el Gráfico 2.

Gráfico 2. Ventaja fiscal de los planes de pensiones privados

Valor presente descontado del ahorro fiscal como porcentaje de las contribuciones a planes de pensiones



Fuente: Gráfico 21 del informe de la AIReF, basado en «Project on financial incentives and retirement savings» (2018), OCDE.

El informe de la AIReF (2020) indica que:

- el beneficio fiscal de los planes de pensiones supone una pérdida de recaudación de 1.643 M€; cuantía que es reducida drásticamente hasta los 450 M€ si se tiene en cuenta el diferimiento fiscal.
- se benefician del beneficio fiscal 2,5 millones de declarantes, lo que supone un 13% del total.
- la mayor parte de los beneficiarios y del coste están situados en la franja de edad de 45 a 64 años. En concreto, los contribuyentes en esta franja de edad suponen un 63% del total de beneficiarios.
- la mayor parte de los beneficiarios son los trabajadores por cuenta ajena, pero son los trabajadores por cuenta propia los que más se benefician en términos relativos. Los trabajadores por cuenta ajena absorben el 77% del coste total del beneficio que se traduce en 631 € por beneficiario, mientras que los trabajadores por cuenta propia disfrutan de 762 € por beneficiario.

Finalmente, la recomendación que recoge este informe es la de «reformular de manera completa el beneficio fiscal de manera coherente con las recomendaciones que se acuerden en el Pacto de Toledo sobre ahorro complementario a largo

plazo». En el siguiente epígrafe se expone la recomendación del Pacto de Toledo en relación con el ahorro complementario.

3. RECOMENDACIONES DEL PACTO DE TOLEDO SOBRE LA PREVISIÓN SOCIAL EN ESPAÑA

Como se recoge en Garrido y Chuliá (2021) el Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo, aprobado por la Comisión parlamentaria de Seguimiento y Evaluación de los Acuerdos del Pacto de Toledo el 27 de octubre de 2020, en su decimosexta Recomendación sobre Sistemas complementarios, alude al «insuficiente e insatisfactorio recorrido que estas fórmulas han tenido hasta la fecha» y declara la «apuesta [de la Comisión] por impulsar su implantación efectiva, atendiendo a la recuperación de los salarios y al fortalecimiento de la negociación colectiva, para lo que mantiene la recomendación de dotar de estabilidad al actual modelo de previsión social complementaria».

En cuanto a los sistemas de ahorro individual (tercer pilar), la decimosexta Recomendación no introduce más consideraciones que las de aumentar la transparencia en la gestión de los Fondos y proteger, mediante regulaciones más exigentes, los ahorros efectuados a través de estos esquemas complementarios.

4. RECOMENDACIONES DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA PREVISIÓN SOCIAL

Como indican Álvarez y Rubio (2019), la disparidad en los sistemas tributarios aplicados a los planes de pensiones en los distintos países de la Unión Europea llevó a la Comisión Europea a formular una recomendación en el año 2001 dirigida a la eliminación de los obstáculos a las prestaciones por pensiones transfronterizas. La preocupación de la Comisión se centraba en la posibilidad de que las «diferencias entre las normas nacionales relativas a la deducibilidad de las cotizaciones y el gravamen de las prestaciones, puede conducir a doble imposición para los trabajadores emigrantes o para las personas que se jubilan en un Estado miembro distinto de aquel en el que trabajaron».

La Recomendación constata que, en ese momento, once Estados miembros de la Unión Europea aplicaban el sistema «Exención-Exención-Tributación», tres el sistema «Exención-Tributación-Tributación», y dos el sistema «Tributación-Exención-Exención». Por ello, considera que generalizar el primero de estos mecanismos

constituye, en términos prácticos, la mejor solución para eliminar los problemas de doble tributación (y también de doble no tributación, en algunos supuestos). Asimismo, destaca que este sistema «estimula la suscripción de un plan de jubilación, pues facilita un aplazamiento del impuesto sobre las cotizaciones pagadas. También ayuda a resolver algunos de los problemas que plantea el envejecimiento demográfico, pues reduce los ingresos por impuestos de hoy a cambio de unos ingresos por impuestos más elevados en el momento en que el índice de dependencia demográfica sea mucho menos favorable». Esta recomendación también considera que la generalización del principio «Exención-Exención-Tributación» no es suficiente para corregir los problemas de doble imposición, ya que también existen importantes diferencias en su aplicación, en lo que se refiere a la limitación de la deducibilidad de las cotizaciones a partir de una determinada cuantía, por lo que sugiere avanzar en la deducibilidad del importe total de las mismas.

Recientemente, con motivo de la regulación del producto paneuropeo de pensiones individuales, la Comisión Europea ha vuelto a incidir en el papel que desempeña la tributación en el desarrollo de los instrumentos de ahorro previsión, instando a los Estados miembros a conceder a este producto el tratamiento fiscal más favorable que contemplen para sus productos de pensiones individuales.

5. PRESUPUESTOS DE 2021 Y PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, aprobado por el Congreso de los Diputados el 3 de diciembre de 2020, incluye en su Título VI una modificación de gran calado en relación con los planes de pensiones, como quedan recogido en la redacción del artículo 5 de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones y del artículo 52 del Impuesto sobre la Renta, que se exponen a continuación.

«Artículo 5. Principios básicos de los planes de pensiones

[...]

a) El total de las aportaciones y contribuciones empresariales anuales máximas a los planes de pensiones regulados en la presente Ley no podrá exceder de 2.000 euros.

Este límite se incrementará en 8.000 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo de los que, a su vez, sea promotor y participe, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.»

«Artículo 52. Límite de reducción

1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

- a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- b) 2.000 euros anuales.

Este límite se incrementará en 8.000 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y participe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.»

Esta normativa implica la reducción en un 75% las aportaciones fiscalmente deducibles a Planes de Pensiones Individuales, situando el límite por debajo del que, hace más de 30 años, reconocía la Ley 8/1987 reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones en España, como destacan Garrido y Chuliá (2021).

En el proyecto de Presupuestos Generales de 2022 se modifica el apartado 1 del artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

- a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- b) 1.500 euros anuales.

Este límite se incrementará en 8.500 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y, además, participe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.»

Asimismo, también en los Presupuestos Generales de 2021 se incluye la Disposición adicional cuadragésima. Promoción de fondos de pensiones públicos de empleo. Según esta disposición, en el plazo máximo de doce meses, el Gobierno presentará un proyecto de ley sobre fondos de pensiones públicos de empleo en el que se atribuya a la Administración General del Estado capacidad legal para su promoción. Los fondos de pensiones públicos de empleo serán de carácter abierto en relación con los procesos de inversión desarrollados y tendrán las siguientes características:

- a) Podrán adscribirse a estos fondos de pensiones de promoción pública los planes de pensiones del sistema de empleo de aportación definida para la jubilación que así lo establezcan en sus especificaciones; y, por defecto, los planes de pensiones de la modalidad de empleo que no determinen un fondo de pensiones específico concreto. Igualmente, estos fondos de pensiones públicos podrán canalizar inversiones de otros fondos de empleo que así lo decidan, con un nivel de gastos que incentive la competencia en el sector.
- b) El proceso de selección de las entidades gestora y depositaria del fondo se hará a través de concurso competitivo abierto.
- c) Los fondos de pensiones públicos de empleo estarán regidos por una comisión de control. La política de inversiones del fondo de pensiones, aprobada por la comisión de control, se hará constar en escritura pública y no podrá ser modificada, salvo con autorización expresa otorgada por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones.

- d) El Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones tendrá derecho de veto en relación con las decisiones de la comisión de control del fondo que afecten a la estrategia de inversión, así como a la sustitución de las entidades gestora y depositaria.
- e) Se regularán procedimientos simplificados para la integración de los planes de pensiones de empleo en los fondos de pensiones públicos de empleo.
- f) Podrá preverse la integración de planes de pensiones asociados de trabajadores autónomos.

Sin duda la regulación de estos fondos de pensiones de promoción pública constituirá un impulso para el ahorro previsión que no puede ser más necesario y, por lo tanto, bienvenido, tras la reducción que previsiblemente se irá produciendo en la tasa de sustitución que relaciona la pensión pública de jubilación con el último salario.

No obstante, son múltiples las cuestiones que se plantean y que están pendientes de desarrollo, las cuales están muy lejos de ser sencillas. En el momento de redactar este artículo, diciembre de 2021, es cuando se ha iniciado el debate sobre el Anteproyecto de Ley Reguladora de Fondos de Pensiones de Empleo y Promoción Pública y los Planes de Pensión Simplificados, lo que hace inviable que este sea una alternativa para realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo en 2021.

Las experiencias internacionales en el ámbito de la previsión social colectiva, tales como las del Reino Unido y Estados Unidos², nos señalan dos cuestiones a tener en consideración a la hora de diseñar estos sistemas:

- Las aportaciones se realizan conjuntamente por parte del empresario y del trabajador, a través de un sistema conocido como *matching contribution*, y se complementan también con una aportación del Estado.
- En España, con la regulación que se recoge en los Presupuestos de 2021, la aportación individual, y por lo tanto del trabajador, se encuentra limitada a 2.000 euros y únicamente el ahorro previsión puede incrementarse en 8.000 euros adicionales cuando este ahorro procede de una contribución del empresario al sistema de empleo.
- Los modelos analizados se han desarrollado con consenso y tras un período prolongado de análisis y debate por todas las partes implicadas (Gobierno, sindicatos, empresarios, industria aseguradora y de pensiones, etc.).

2. Para un análisis detallado de las experiencias desarrolladas en el Reino Unido y en los Estados Unidos consultar Domínguez, Ayuso y Devesa (2021).

Estos modelos requieren de períodos de implementación largos y que los niveles de contribución se vayan incrementando progresivamente. De la experiencia del Reino Unido se desprende que resulta necesario que transcurran bastantes años (más de una década) para que los sistemas de previsión social de empleo basados en la adscripción por defecto o en la negociación colectiva comiencen a tener un cierto grado de desarrollo.

También en el ámbito internacional han sido varios los países que han introducido incentivos financieros directos con el fin de favorecer el desarrollo y participación de la población en los sistemas de planes de pensiones privados complementarios de las pensiones públicas, particularmente en lo que se refiere a la población con menores rentas. Por ejemplo, Australia aplica aportaciones gubernamentales compensatorias, Alemania concede subsidios nominales de cuantía fija, o Islandia y Estados Unidos inciden en aportaciones empresariales compensatorias. Estos incentivos financieros se conceden a personas que cumplen una serie de requisitos, especialmente en relación con la cuantía de sus rentas, y realizan aportaciones voluntarias a planes de pensiones privados.

En el siguiente epígrafe se muestran cuáles son las consecuencias que, según los expertos, tendrán las medidas recogidas en los Presupuestos de 2021, relativas a la reducción de la aportación a los planes de pensiones individuales. En los Presupuestos de 2022 se vuelve a incidir en la propuesta de incentivar los planes de empleo a costa de fulminar a los individuales; y, como si de una broma pesada se tratara, se reduce el límite aportación y deducción a los planes individuales a 1.500 euros.

6. VALORACIÓN DE EXPERTOS DE LA REDUCCIÓN DEL LÍMITE DE APORTACIÓN Y DEDUCCIÓN FISCAL DE LOS PLANES DE PENSIONES INDIVIDUALES

El 30 de noviembre de 2021, 21 catedráticos y profesores de Universidad firmaron un manifiesto para apoyar mantener el límite fiscal del ahorro individual para la jubilación. Estos expertos consideran que el ahorro individual para la jubilación es imprescindible por varias razones:

- Por la estructura del mercado laboral español. El establecimiento de diferentes límites de aportación entre sistemas individuales y de empleo, relegando a los individuales que tendrían un límite notoriamente inferior, es discriminatorio para la gran mayoría de la población ocupada española. Afectaría

especialmente a las más de 3,2 millones adheridos al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA); así como a los empleados por cuenta ajena, especialmente de las pymes, en las que el ahorro colectivo apenas está presente (aproximadamente, 4,3 millones de trabajadores).

Hasta que se implementen las reformas anunciadas en el sistema de empleo, el sistema individual seguirá siendo necesario e imprescindible para todos aquellos que no puedan acceder a un sistema de ahorro de empleo en su configuración actual.

- Por la cuantía insuficiente de ahorro que se podría acumular dentro del sistema individual con los nuevos límites propuestos. A razón de 2.000 euros por año, un trabajador o autónomo podría acumular 80.000 euros si ahorra durante 35 años de trayectoria profesional, más la rentabilidad que obtuviera este dinero. Teniendo en cuenta este importe durante los 20 años de esperanza de vida una vez alcanzada la edad de jubilación, el resultado sería claramente insuficiente para complementar la pensión pública y garantizarle unos ingresos totales adecuados.
- Por la irregularidad de los ingresos del trabajo. Las crisis económicas son fenómenos cíclicos y se materializan varias veces a lo largo de la vida laboral. Por este motivo, debe permitirse a los trabajadores, especialmente a los autónomos, recuperar su capacidad de ahorro para la jubilación en los años en los que tienen estabilidad en sus ingresos.
- Por la experiencia internacional. En todos los países de la Unión Europea y de la OCDE existen estímulos fiscales al ahorro e incentivos fiscales adicionales para la promoción y desarrollo de sistemas de previsión social, tanto empresariales como individuales. La reducción drástica de los límites de aportación de los sistemas individuales en España contravendría la clara tendencia internacional y europea de estimularlos.
- La fiscalidad de los planes de pensiones supone un mero diferimiento de la tributación. Es decir, su tratamiento fiscal no genera beneficios. La reducción en la base imponible del IRPF de las aportaciones se compensa más adelante con la tributación como rendimiento de trabajo de las prestaciones. Por lo tanto, toda medida destinada a reducir ahora las deducciones fiscales por aportaciones derivará en una reducción de los ingresos fiscales del Estado en el medio y largo plazo.

Estas conclusiones son coincidentes, y si cabe con más énfasis, en el caso de analizar la propuesta de los Presupuestos de 2021 como la de los de 2022. Pero es que, además, la propuesta recogida en los de 2022 se realiza a sabiendas de

que no está, ni siquiera negociado, el Fondo de Empleo Público; ni mucho menos el paraguas de los planes de empleo, fundamentales y necesarios sin duda, pero con mucha dificultad de desarrollo como se ha ido poniendo de manifiesto a lo largo de la historia de la previsión social en España.

7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Tras lo expuesto en este trabajo podemos concluir lo siguiente:

- Los sistemas de previsión social complementaria constituyen el segundo y el tercer pilar del sistema de pensiones español; y la estimulación del ahorro previsional es necesaria ante los riesgos a los que está sometido el sistema público de pensiones.
- Se han ido eliminado progresivamente los incentivos al empresario que realice aportaciones a los sistemas complementarios de previsión social (eliminando la deducción del 10% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, eliminando la no sujeción a cotización a la Seguridad Social de las contribuciones empresariales a favor del trabajador a sistemas de empleo, no permitiendo realizar aportaciones empresariales a los planes de empleo del sector público).
- La AIReF, en su informe de 2020, señala que la mayor parte de los beneficiarios son los trabajadores por cuenta ajena, pero son los trabajadores por cuenta propia los que más se benefician en términos relativos. Los trabajadores por cuenta ajena absorben el 77% del coste total del beneficio que se traduce en 631 € por beneficiario, mientras que los trabajadores por cuenta propia disfrutan de 762 € por beneficiario.
- La AIReF, en su informe de 2020, recomienda reformular, de manera completa, el beneficio fiscal de los planes de pensiones, de forma coherente con las recomendaciones que se acuerden en el Pacto de Toledo sobre ahorro complementario a largo plazo.
- El Pacto de Toledo, refiriéndose a los sistemas de ahorro individual (tercer pilar), no introduce más consideraciones que las de aumentar la transparencia en la gestión de los Fondos y proteger, mediante regulaciones más exigentes, los ahorros efectuados a través de estos esquemas complementarios.
- La Comisión Europea incide en el papel que desempeña la tributación en el desarrollo de los instrumentos de ahorro previsión, instando a los Estados miembros a conceder a este producto el tratamiento fiscal más favorable que contemplen para sus productos de pensiones individuales.

- Los Presupuestos Generales del Estado para 2021 reducen en un 75% la aportación y deducción a los planes de pensiones individuales; lo cual no se recomienda ni en el informe de la AIREF ni en el Pacto de Toledo ni por la Comisión Europea.
- La propuesta de los Presupuestos Generales del Estado para 2022 reducen de nuevo, ya casi un 82% respecto a 2020, la aportación y deducción a los planes de pensiones individuales. Y todo ello sin estar negociado ni en funcionamiento una alternativa en la parte de los planes de empleo.
- La Disposición Adicional Cuadragésima de los Presupuestos de 2021 indicaba que, en un plazo de 12 meses, el Gobierno presentaría un proyecto de ley sobre fondos de pensiones públicos de empleo. En el momento actual, septiembre de 2021, no se ha presentado este Proyecto y ello hace imposible que se puedan realizar aportaciones al fondo de pensiones público en 2021; con lo que ello conlleva de pérdida de ahorro previsional.
- Los expertos han sido unánimes en manifestar su desacuerdo en la drástica reducción de la aportación a los planes de pensiones individuales.

Todo ello lleva a elevar las siguientes recomendaciones:

- Resulta necesario que se establezca una transitoriedad a la normativa regulada en los Presupuestos de 2021, también a la relativa al ahorro individual, puesto que son múltiples los trabajadores que no tendrán posibilidad de realizar ahorro de previsión si el límite a la aportación individual se mantiene en 2021 sin haberse regulado el fondo de pensiones público de empleo. En esta línea la recomendación para los Presupuestos de 2022 es la de eliminar la propuesta de reducción a 1.500 euros.
- El necesario impulso a los sistemas de previsión social colectivos (segundo pilar) debe llevarse a cabo sin menoscabo de los sistemas individuales de previsión social complementaria (tercer pilar). Sin duda, la estimulación de la previsión colectiva es necesaria, pero eso no implica que necesariamente haya que hacerla a costa del ahorro individual. Las experiencias internacionales muestran que no es incompatible desarrollar e impulsar los sistemas de empleo con desarrollar e impulsar los sistemas individuales.
- Se han de recuperar los incentivos al empresario que realice aportaciones a los sistemas complementarios de previsión social (deducción del 10% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, no sujeción a cotización a la Seguridad Social de las contribuciones empresariales a favor del trabajador a sistemas de empleo, límite separados de aportación a sistemas de empleo e individuales).

- Se han de diseñar de manera consensuada y con un período de implementación realista los fondos de pensiones de empleo de promoción pública. Resulta además esencial, para estimular la competencia, que para cada uno de estos fondos puedan existir varias entidades gestoras y depositarias, y que se permita que, dentro de cada fondo de pensiones de empleo público, existan varias opciones de inversión para dar respuesta a la diversidad de perfiles de riesgo de los partícipes.
- Las aportaciones a los sistemas complementarios deben realizarse tanto por parte del empresario como por parte del trabajador y encontrarse incentivadas fiscalmente, tanto las que se realicen a fondos de pensiones de empleo públicos como privados. En particular, deben permitirse que no solo las contribuciones empresariales, sino también las aportaciones de los trabajadores a sus sistemas de empleo, puedan alcanzar los 10.000 euros anuales.
- No deberían reducirse los límites de aportación a sistemas individuales mientras que no se establezcan las bases que permitan un desarrollo paralelo de los sistemas de empleo. Para no perjudicar el ahorro a largo plazo para la jubilación de un gran número de españoles (autónomos, trabajadores de PYMES, empleados públicos, etc.) durante los próximos ejercicios, resulta necesaria una implementación gradual de esta medida (al menos durante 4 años), así como fijar un límite máximo de aportación a los sistemas de previsión social individual al final de dicho período más alto que los 2.000 euros actualmente vigentes en el año 2021, y de 1.500 euros en 2022.
- La reducción del límite máximo de aportación a los sistemas individuales a 2.000 euros anuales puede perjudicar notablemente el futuro desarrollo del nuevo producto de pensiones creado en el ámbito de la Unión Europea, el Producto Paneuropeo de Pensiones Individuales (en inglés, PEPP), que será una realidad a partir del segundo semestre de 2022, y que difícilmente podrá tener éxito en España si carece de unos incentivos fiscales adecuados.
- Se ha de incrementar el límite de aportación de 2.000 euros, especialmente en el caso de personas mayores de 50 años, en consonancia con la teoría del ciclo vital.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVAREZ, S y RUBIO, J. J. (2019): «Fiscalidad de las pensiones: ¿Cómo evitar la doble imposición de la renta?». Pensiones del Futuro. Instituto Santa Lucía.

- AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL (2020): «Estudio de Beneficios Fiscales». Evaluación del Gasto Público 2019.
- BANCO DE ESPAÑA (2010): «Los instrumentos de ahorro-previsión en España». Boletín Económico, Marzo.
- COMISIÓN EUROPEA (2001): Recomendación de la Comisión sobre la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo, COM (2001) 214 final, Bruselas, 19 de abril de 2001.
- (2017): Recomendación de la Comisión sobre el tratamiento fiscal de los productos de pensiones individuales, incluido el producto paneuropeo de pensiones individuales, COM (2017) 4393 final, Bruselas, 29 de junio de 2017.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. y CARRASCO CASTILLO, G. (2000): «Reforma del IRPF y rentabilidad del ahorro financiero», *Hacienda Pública Española*, n.º 155.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2003): «La tributación de los instrumentos de ahorro en el IRPF», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 174.
- DOMÍNGUEZ, I. (2021): «El Ahorro como complemento para la pensión». *El futuro de las pensiones en España*. Colección Mediterráneo Económico.
- DOMÍNGUEZ, I.; AYUSO, M. y DEVESA, E. (2021): «Necesidad del ahorro previsión tras una década de reformas en el sistema público de pensiones». *Documento de Trabajo* n.º 26. Julio. Fundación de Estudios Financieros.
- GARRIDO, L. y CHULIÁ, E. (2021): «Reducción del límite de aportación a planes de pensiones individuales: informes institucionales y opinión pública».
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. (2015): «Ventajas fiscales de las aportaciones y las prestaciones de los Planes de Pensiones y sistemas alternativos de previsión social». *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVIII (2015) pp 259-280.
- MEDEL CÁMARA, B.; DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. y CARRASCO CASTILLO, G. (2002): «El tratamiento del ahorro financiero ante la nueva reforma del IRPF». *Cuadernos de Información Económica*, n.º 168.

La necesaria eficiencia en el IRPF y en la fiscalidad del ahorro. Aportaciones a sistemas de ahorro-previsión

JAVIER GALÁN RUIZ

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

CUNEF

1. EL IRPF: DE IMPUESTO SINTÉTICO A IMPUESTO ANALÍTICO O CEDULAR Y SU INCIDENCIA EN LA FISCALIDAD DEL AHORRO

El IRPF, desde su concepción casi postconstitucional con la Ley 44/1978, tuvo un carácter marcadamente sintético¹, incluyendo todas las rentas sujetas a gravamen en una única base imponible y dando un tratamiento uniforme a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente con independencia de su fuente o naturaleza.

Esta regulación inicial adolecía de problemas sustanciales al permitir compensar sin límite rentas de diferente naturaleza como ocurría, por ejemplo, con las pérdidas de patrimonio que podían ser compensadas con rendimientos como los provenientes del trabajo personal².

1. Entenderemos como impuesto sintético aquél que trata de forma uniforme la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente, sometiéndolas a través de una única base imponible a una tarifa o tipos de gravamen iguales con independencia de la naturaleza de la renta gravada.

2. La Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF recogía que «*El proceso se inició con la Ley 44/1978, norma que llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que se diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad. Con el tiempo, el diseño inicial hubo de ser rectificado en dos aspectos básicos: de*

En cualquier caso, ya desde los orígenes del impuesto, no podíamos considerar, en sentido estricto, que el IRPF fuera un impuesto sintético, puesto que, aunque todas las rentas formaban parte de una misma base imponible y existía una única tarifa, cada una de las rentas tenía un tratamiento diferenciado que lo acercaba, sin duda, a la calificación de impuesto analítico. Así ocurre también en la actualidad donde podemos encontrar un tratamiento diferencial en el cálculo de los diferentes rendimientos netos, en la integración y compensación de rentas, en las deducciones en cuota para determinadas rentas o inversiones y las retenciones practicadas en cada fuente de renta.

Por lo tanto, siempre hemos estado ante un impuesto que no podía calificarse como sintético en puridad, sino que estamos ante un impuesto analítico o cedular cuya naturaleza como tal se acentuó con el RD-Ley, de 7 de junio de 1996, que, además de eliminar los coeficientes reductores o de abatimiento de las ganancias de patrimonio, introdujo un tipo de gravamen del 20 por 100 para las ganancias de patrimonio a largo plazo, culminando posteriormente con la Ley 35/2006 y la creación de una base imponible dual, la general y la del ahorro. Nada diferente a lo que ocurre en el resto de los países de nuestro entorno en los que no existen impuestos que graven la renta personal con un carácter sintético puro³.

Ambas bases imponibles se someten a tributación de forma diferente. La base general siempre con una tarifa progresiva, mientras que la del ahorro tuvo, en un primer momento, un tipo de gravamen proporcional único para posteriormente someterse a una tarifa progresiva que se ha ido modificando en sucesivas reformas legislativas hasta la actual con un tramo máximo del 26 por 100 para la base liquidable que supera los 200.000 euros (artículo 66 LIRPF).

Este incremento en la tributación de la renta del ahorro se ha visto acompañado de una minoración del importe máximo que da derecho a reducción en la base imponible por aportaciones a planes de pensiones y que, en la actualidad, ha

un lado, la total libertad en la compensación de rentas propició que aquellas que podían realizarse con absoluta discrecionalidad, caso de las pérdidas patrimoniales, se utilizaran como instrumento para reducir el impuesto a satisfacer por el resto de fuentes de renta».

3. Para ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, «que el modelo dual sea constitucional no significa que sea más justo que el modelo sintético o cedular que integra todas las rentas en una misma base imponible a la que se le aplica una tarifa progresiva. En términos de justicia del sistema es más perfecto un modelo sintético que uno dual». ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2019), «Nuevo gobierno, nueva reforma fiscal», *Notario del siglo XXI*, número 85, mayo-junio.

pasado de los 8000 a los 2.000 euros en el ejercicio 2021 y 1.500 euros en 2022. (artículo 52.1.b LIRPF)⁴.

Ambas medidas tienen la siguiente justificación en la Exposición de Motivos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado:

«En el ámbito tributario se adoptan diversas medidas encaminadas a hacer compatible un crecimiento económico equilibrado y un aumento de los ingresos tributarios que permita el fortalecimiento del Estado del bienestar y reduzca desigualdades.

A tal fin contribuye la modificación que se introduce en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante la imposición de un mayor gravamen a las rentas más altas, tanto en la base imponible general como en la base del ahorro que grava las rentas del capital.

Dicha medida se ve acompañada por la reducción del límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, si bien se prevé que el nuevo límite pueda incrementarse para las contribuciones empresariales».

Ante estas recientes novedades legislativas podemos plantearnos algunas cuestiones en relación con la tributación de estas rentas e inversiones y que analizaremos posteriormente:

1. En un entorno globalizado, con libre circulación de capitales y de competencia fiscal internacional, ¿deben las rentas del ahorro estar sometidas a tipos marginales elevados (actualmente 26 por 100 para bases liquidables del ahorro superiores a 200.000 euros)?
2. ¿Sería conveniente introducir medidas fiscales que incentiven la movilidad de la inversión y evitar su estancamiento o por el contrario deben promoverse medidas fiscales favorecedoras de la inversión a largo plazo?
3. ¿Es adecuado, desde un punto de vista de eficiencia y de sostenibilidad, minorar el importe invertido con derecho a reducción por aportación a planes de pensiones?

4. El límite vigente, en 2021, de 2.000 euros pasó a ser de 1.500 euros desde el 1 de enero de 2022, por el art. 59.2 de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre.

2. LA DETERMINACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS RENTAS DEL AHORRO

Recordaba el informe de la comisión de expertos para la reforma tributaria de 2014 que *«en los impuestos personales sobre la renta casi siempre se ha regulado la desgravación, al menos parcial, de determinadas materializaciones del ahorro del ejercicio. Por esa razón, entre otras, se han sometido a tipos de gravámenes más reducidos los rendimientos del capital y las ganancias patrimoniales en los impuestos duales y por esa misma razón se han desgravado frecuentemente en muchos países las aportaciones a planes de pensiones, las primas satisfechas por seguros de vida, la constitución de diversas clases de rentas temporales o vitalicias, las colocaciones de fondos en cuentas especiales para atender a determinadas necesidades específicas, la adquisición de viviendas o la mera adquisición de deuda pública»*.

No ha ido en esta línea el legislador en los últimos tiempos, de forma que la tarifa de la base del ahorro se modificó al alza, con efectos desde 1 de enero de 2021, por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de PGE. Desde esa fecha la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro es la siguiente:

Tabla 1. Tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro

Base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

Fuente: PGE 2020.

Nos encontramos lejos de aquel tipo impositivo único del 18% (11,1% estatal y 6,9% autonómico) que gravaba las rentas del ahorro en la redacción original de la Ley 35/2006. Desde su entrada en vigor y con el establecimiento de la base imponible dual, las rentas del ahorro han visto incrementar progresivamente sus tipos impositivos.

El incremento del gravamen sobre el ahorro ha tenido un claro objetivo recaudatorio que, si bien tiene eficacia cuando se analiza la tributación individual de un contribuyente, entendemos que, a nivel agregado, puede ser un incentivo

para la salida de capitales o, por lo menos, un freno para la inversión extranjera en España.

La economía global, la libertad de circulación de capitales, la competencia fiscal internacional y la posibilidad de inversión en activos intangibles deslocalizados como las criptomonedas⁵ hacen necesario que estas rentas se mantengan en tipos impositivos que no sean excesivos puesto que cualquier incremento de su tributación hará que los inversores desplacen su inversión a territorios en los que su gravamen sea inferior.

Podríamos pensar que, al ser el IRPF un impuesto que grava la renta de los residentes en España, la obtención de rentas en otros territorios acabará tributando en España a los tipos regulados en la Ley del IRPF. No podemos olvidar que el gravamen de las rentas del capital se produce en el Estado de residencia y no en el de la fuente. Sin embargo, sí que reducirá la tributación en España para los no residentes que preferirán otras plazas para la materialización de su inversión. Todo esto sin considerar que la existencia de otros territorios con reducida tributación para las rentas del ahorro y con escaso intercambio de información podría dificultar el control por parte de la Administración tributaria de las citadas rentas. Un gravamen sobre la renta del ahorro que sea competitivo con los establecidos en otros territorios con un mismo nivel de garantía y seguridad en el mercado de capitales, hará que el contribuyente realice su inversión y obtenga su renta en el territorio español.

Y es que las rentas del ahorro, en palabras de Ortiz Calle, son «apátridas» habida cuenta de su fácil movilidad en contraste con las rentas del trabajo cuyo control por la Administración tributaria y sometimiento a gravamen son más sencillos⁶.

Por lo tanto, el legislador no puede mantenerse ajeno a esta realidad, puesto que nos encontramos ante un mercado internacional no regulado de tipos marginales

5. Contablemente las criptomonedas son activos intangibles, de acuerdo con la NIC 38, cuando su destino sea la inversión. Así lo entiende el ICAC en una respuesta a una consulta de 5 de marzo de 2014.

6. ORTIZ CALLE, E. (2008), «La ‘dualización’ del impuesto sobre la renta de las personas físicas: concepción sintética versus impuesto dual», *Crónica Tributaria*, n.º 129/2008, p. 147. Como recuerda Martín Queralt estos rendimientos «no conocen afectos ni tienen raíces. Van donde mejor los tratan y donde más arropados se sienten. Es lo que hay. Y los gastos del Estado no admiten demora. Hay que financiarlos. Y si unos se van ... otros se quedan. Y éstos son los que tendrán que sacar la casa adelante». MARTÍN QUERALT, J. (2007), «Prólogo» a La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Tecnos, Madrid, p. 15.

en las rentas del ahorro en las que el inversor colocará los capitales en territorios en los que maximice su inversión por su menor carga impositiva. En palabras de Córdón Ezquerro, *«la carga fiscal que están dispuestas a soportar las rentas del capital tiene como referencia la existencia de otros territorios con menor fiscalidad a los que puede resultar sencillo desplazarse»*, lo que le lleva al autor a concluir que *«debemos también tener presente si es mejor un impuesto que se configura sobre lo que es realizable o sobre lo que debiera ser»*⁷.

Y en el mismo sentido se pronuncia, en la actualidad, la Confederación Española de Cajas de Ahorro (CECA) que, en el trámite de propuestas para la Comisión de Expertos de la Reforma Tributaria de 2021, ha manifestado que *«en el contexto actual de bajos tipos de interés y, por tanto, de poca rentabilidad, se hace necesario revisar el actual marco de incentivos fiscales destinados a fomentar los productos del ahorro, siguiendo a este respecto las principales pautas de los países de nuestro entorno, para ayudar a que el ahorro privado contribuya a la recuperación económica de nuestro país al mismo tiempo que se evite una posible fuga de capitales hacia jurisdicciones con una fiscalidad del ahorro más favorable»*⁸.

Así las cosas, entendemos que las rentas del ahorro necesitan de una tributación más reducida, lejos del incremento que se ha producido en la última reforma tributaria para las rentas del ahorro y que suponen un gravamen del 26% cuando la base liquidable supera los 200.000 euros⁹.

7. CORDÓN EZQUERRO, T. (2006), «La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único», en VV. AA.: *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. L. Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 349.

8. CECA (2021), Comentarios a la reforma del sistema tributario (para el Comité de Expertos del Ministerio de Hacienda), julio, p. 8.

9. En el informe elaborado por el INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), *«La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional»*, p. 14, se recoge que *«penalizar el ahorro supone lastrar la inversión y, por tanto, la productividad y el crecimiento económico. Esta inversión no solo se ve penalizada de forma directa, al castigar la formación de ahorro necesario para acometerla, sino también indirecta, ya que, tal y como se mencionó previamente, las subidas impositivas introducen costes adicionales e incertidumbre al proceso inversor, especialmente en momentos de necesaria consolidación fiscal con elevado endeudamiento público. En este sentido, este tipo de impuestos pueden dar lugar a una deslocalización del capital existente, así como a un desincentivo a la entrada de nuevo capital extranjero, o a la formación de nuevo capital doméstico, unos efectos, estos últimos, más difíciles de medir en la práctica que la simple fuga de capital, y por eso, rara vez tenidos en cuenta en la mayoría de los análisis»*.

No solo son criterios de eficacia recaudatoria los que nos llevan a entender que la tributación del ahorro no debe situarse en tipos no superiores a los de países con similares estándares de seguridad financiera. También es un criterio de justicia y equidad, puesto que, en determinados rendimientos como los dividendos, su gravamen también se produjo en sede societaria¹⁰. Si ha desaparecido en el IRPF toda medida de eliminación de la doble imposición, no puede ahora incrementarse la tributación del dividendo a través de tipos marginales elevados. La evidente doble imposición que se produce en el IRPF para los dividendos se acentúa si se incrementa el tipo de gravamen de la renta del ahorro¹¹.

En este sentido se pronunciaba ya el informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de febrero de 2014. En su propuesta núm. 31 recogía que *«el tipo nominal aplicable a la base liquidable del ahorro debería coincidir con el tipo nominal mínimo de la escala progresiva del impuesto o, al menos, situarse en sus proximidades»*. En la actualidad este tipo se sitúa en el 19%.

3. APORTACIONES A SISTEMAS DE AHORRO-PREVISIÓN Y LÍMITE DE LA REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE

También con efectos desde 1 de enero de 2021, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de PGE, modificó el artículo 52.1 LIRPF para minorar el importe máximo con derecho a reducir la base imponible, que pasó de 8.000 a 2.000 euros, pudiendo el contribuyente aplicar una reducción en la base imponible en la menor de las siguientes cantidades:

- «a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.*
- b) 2.000 euros anuales».*

10. En el informe elaborado por el INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), *«La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional»*, p. 37, se hace referencia a que *«en el caso de los dividendos, una clara doble tributación económica sobre unos mismos rendimientos, puesto que la tributación en el IRPF recae sobre unos dividendos que proceden de beneficios que ya han sido sujetos a tributación previamente en sede de la sociedad generadora del resultado. Esta doble imposición sobre la misma fuente de renta alcanza niveles que pueden superar el 42% de tipo efectivo»*.

11. La deducción por doble imposición de dividendos se limitó, con la Ley 35/2005, a una exención de los primeros 1.500 euros y dicha exención desapareció a partir del 1 de enero de 2015.

Para el ejercicio 2022 este límite previsto en la letra b) anteriormente reproducida ha pasado a ser de 1.500 euros tras la aprobación de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre. La Comisión Europea había pedido en su informe sobre el Programa de Estabilidad y Reformas del Reino de España de 2013 que se eliminara la deducción de las aportaciones a planes de pensiones por distorsionadora y regresiva. Sin que el legislador haya seguido de forma absoluta tal recomendación, sí que ha minorado de forma ostensible la cuantía con derecho a reducción, y esta tendencia se ha visto confirmada en 2022 estableciendo el citado límite en 1.500 euros.

Esta minoración del importe máximo de reducción en el IRPF va en línea con lo establecido en otros territorios. Así, el informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de febrero de 2014, recordaba lo siguiente:

«En los EE.UU. la aportación máxima que puede deducirse de la base del Personal Income Tax, según la regla 401k de su norma reguladora, fue de 5.500 \$ anuales para el año 2013, considerablemente inferior a la deducción máxima española, que se eleva actualmente a 10.000 o 12.500 €, es decir, a más de 13.000 o 17.000 \$ a los cambios actuales. En muchos países europeos la cifra límite de la aportación exenta también es similar a la de los EE. UU. En Alemania la aportación deducible parece encontrarse ahora en unos 2.100 € anuales. En Italia el límite fiscal se eleva a 5.200 € anuales (máximo 12% del salario). En Francia se sitúa también en las proximidades de 5.200 € cada año (máximo del 25% del salario). Como puede observarse, en otros países también se utiliza como límite a la deducción fiscal un porcentaje del salario y una cantidad máxima en euros».

En línea con esta normativa, la propuesta 19 del informe de la Comisión de Expertos para la reforma fiscal de 2014 dispuso que *«debería llevarse gradualmente la deducibilidad fiscal de las aportaciones anuales a tales sistemas hacia las proximidades de la media de las admitidas en los países de nuestro entorno, sin perjuicio de no establecer límites para la aportación financiera a tales planes, con exención tributaria de las percepciones derivadas de las aportaciones financieras en exceso sobre el límite de deducibilidad fiscal».*

En la actualidad hay más de 7,5 millones de partícipes en planes de pensiones individuales y casi un millón de asegurados en planes de previsión asegurados que se han visto afectados por la pérdida de beneficio fiscal en el IRPF para las aportaciones a estos planes.

La desaparición parcial del incentivo fiscal del que disfrutaban estos sistemas de ahorro previsión mermará, sin duda, su atractivo para los ahorradores, pero

¿tiene esta medida un fundamento fiscal razonable más allá de la recaudación tributaria a corto plazo? Entendemos que no por diferentes razones:

1. En primer lugar, porque la inversión en planes de pensiones no inmoviliza el capital invertido a un largo plazo, ya que la entidad gestora receptora de los fondos los mueve en el mercado de capitales. Dicha materialización del ahorro en planes de pensiones no provoca estancamiento de la inversión. Y es que esta fórmula de ahorro no paraliza la inversión, puesto que las cantidades aportadas por el ahorrador siguen moviéndose en el mercado de capitales a través de la entidad gestora por su política de inversiones.
2. En segundo lugar, porque no se reduce la recaudación, ya que se trata de un diferimiento del impuesto. No olvidemos que la reducción por inversión en planes de pensiones supone un diferimiento de la tributación que no tiene otro beneficio fiscal añadido, una vez desaparecida con la Ley 35/2006 la reducción del 40 por 100 para la recuperación en forma de capital. La única merma de tributación se produce, en su caso, por la menor tributación que estas rentas pueden tener cuando el contribuyente reduce sus ingresos en el momento de la jubilación¹².
3. En tercer lugar, extramuros del análisis fiscal, porque estos planes de previsión complementarios de la jubilación dan estabilidad al sistema permitiendo disponer al contribuyente de una mayor renta tras la finalización de su vida laboral. Se penalizan los planes privados complementarios a la pensión de jubilación que han sido fomentados en el pasado por su indudable beneficio para el inversor y en general para la sociedad¹³.

12. En este sentido se manifestaba el informe de la Comisión de Expertos para la reforma fiscal de 2014 al recoger que *«como ya se ha expuesto, las aportaciones actuales experimentan un diferimiento de la carga fiscal que beneficia a cada contribuyente según su tipo marginal en la tarifa progresiva, de forma que se ven más beneficiados por sus aportaciones los contribuyentes de rentas más elevadas. Posteriormente, las prestaciones de los planes tributarán, en su día, al tipo marginal de la tarifa progresiva, con mayor gravamen también para quienes disfruten de rentas más elevadas. Sin embargo, el beneficio que obtendrán con su aportación muchos contribuyentes no estriba solo en el largo diferimiento de la tributación sino quizá en un tipo marginal más reducido en el futuro, porque las rentas de los jubilados suelen ser con frecuencia inferiores a las de los trabajadores en activo»*.

13. El informe de la Comisión de Expertos para la reforma fiscal de 2014 disponía lo siguiente: *«Interesa destacar igualmente que España se enfrenta hoy a un grave problema en cuanto a la financiación de su sistema público de pensiones fundamentado en un criterio de reparto lo que, junto a la tendencia explosiva de la proporción de personas de más de sesenta y cinco años en*

Muy acertadas nos parecen las propuestas efectuadas al Comité de Expertos de la AEAT por la CECA, en sus comentarios a la reforma del sistema tributario para 2022 al afirmar lo siguiente:

«El sistema actual de pensiones se enfrenta, en el conjunto de economías avanzadas, a los retos derivados del envejecimiento de la población, lo que requiere de un aumento necesario de la tasa de ahorro para la jubilación. Asimismo, las reformas que se han producido en los sistemas de Seguridad Social en España y otros países de nuestro entorno —que están derivando en unas tasas de sustitución cada vez menores— tienen, como denominador común, el traslado de una mayor responsabilidad a los ciudadanos en materia de constitución del ahorro necesario para la jubilación.

En este sentido, aunque en España existen diferentes productos financieros que fomentan el ahorro a largo plazo, sería necesario incrementar los actuales incentivos fiscales para este tipo de productos, para conseguir mitigar la actual tensión que sufren los sistemas de pensiones públicos¹⁴».

Por los motivos anteriormente expuestos entendemos que la reforma de la fiscalidad de los sistemas de previsión social debería ir orientada a la maximización de estas fórmulas de ahorro a través de incentivos fiscales y no a su penalización, que, sin duda, supondrá un desincentivo a esta forma de planificación de la jubilación y que complementa la pensión pública, sobre todo en un entorno de incertidumbre de las pensiones como ocurre en el caso español.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2019): «Nuevo gobierno, nueva reforma fiscal», *Notario del siglo XXI*, número 85, mayo-junio.

nuestra población, puede conducir con rapidez a una inevitable disminución de la cuantía individual de las pensiones de ese sistema. Por eso se necesita fomentar los sistemas de pensiones de capitalización, financiados por las aportaciones de sus futuros beneficiarios o por las de sus empresas, lo que constituye un objetivo importante de la política social española y así se ha reconocido por la mayoría de las fuerzas políticas del país. De ahí que la Comisión opine que no debería atenderse la petición de la Unión Europea en cuanto a la supresión total de la exención en el IRPF de las aportaciones a sistemas de previsión social».

14. CECA (2021), Comentarios a la reforma del sistema tributario (para el Comité de Expertos del Ministerio de Hacienda), julio, p. 9.

- CECA (2021): Comentarios a la reforma del sistema tributario (para el Comité de Expertos del Ministerio de Hacienda), julio.
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (2014): Informe de febrero.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (2006): «La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único», en VV. AA.: *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. L Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020): «La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional», *Informe IEE-CEIM*, Noviembre.
- MARTÍN QUERALT, J. (2007): «Prólogo a *La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», Tecnos, Madrid.
- ORTIZ CALLE, E. (2008): «La “dualización” del impuesto sobre la renta de las personas físicas: concepción sintética versus impuesto dual», *Crónica Tributaria*, núm. 129/2008.

Una reflexión sobre la tributación de las alteraciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

CRISTINA DE LEÓN CABETAS

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Especialidad en Hacienda Pública y sistema fiscal

ALBERTO PRIETO DE LEÓN

Socio en Aldea Arellano & Prieto Abogados

INTRODUCCIÓN

La tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales ha venido siendo el foco de debate en la imposición sobre la renta de las personas físicas.

El problema es que, en la evolución de dicho debate, se ha pasado de una búsqueda de adecuarse a corrientes doctrinales que trataban de justificar su modo de tributación, al actual intento de emplear este tipo de rentas para avalar políticas fiscales carentes de sentido teórico.

No cabe duda de que la materialización de una alteración patrimonial supone una manifestación de capacidad económica, pero tampoco debe olvidarse que su inclusión en un impuesto progresivo de devengo anual determina la necesidad de que estén sometidas a un régimen especial.

Tanto las características que definen a este tipo de rentas, como los elementos por los que se ven alteradas durante su período de generación, obligan a plantear ciertos interrogantes que llevan latentes desde la aparición del sistema general de imposición a la renta personal en el año 1978.

Y ello porque en la actualidad, a diferencia de lo que ocurría en el año 1978 en el que las ganancias de patrimonio se interpretaban bajo una concepción sintética

de la renta, contamos con un sistema analítico que, para su cálculo, debería emplear criterios exhaustivos para gravar únicamente los incrementos reales y no los meramente ficticios.

La inexorable reforma fiscal para adecuar la tributación de las ganancias patrimoniales lleva consigo la necesidad de reconsiderar si tiene algún efecto positivo el endurecimiento de su tipo impositivo, como ha ocurrido en la última reforma contenida en los Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Debe repararse en que una ganancia o pérdida patrimonial se evidencia cuando el titular de un bien o derecho pone en circulación el valor del capital del que dispone, por lo que su penalización influye, de manera directa, en la economía del país.

La doctrina ha sostenido, en numerosas ocasiones, que el nivel de recaudación no es directamente proporcional al tipo de gravamen aplicable a los incrementos patrimoniales, lo cual es perfectamente apreciable en el tratamiento que otros Estados miembros otorgan a este tipo de rentas.

1. PROPUESTAS DE REFORMA EN LA FISCALIDAD DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

El concepto de ganancia patrimonial está íntimamente relacionado con una clara manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que determina la generación de una renta susceptible de someterse a tributación.

Bajo tal consideración, debe incluirse tanto el incremento de los elementos que integran el patrimonio como las variaciones en el valor de la riqueza ya poseída, siempre con la salvedad de que se materialice una ganancia real, ya sea como consecuencia de una transmisión onerosa o lucrativa. Por evidente que parezca, es menester realizar esta precisión porque las únicas ganancias que deberían gravarse son aquellas que se han producido de forma efectiva, tratando de evitar la aplicación de un sistema genérico que no tenga en cuenta la multitud de factores que inciden en el valor de los bienes durante el plazo que media entre el momento de adquisición y el de transmisión.

La temporalidad que caracteriza la generación de ganancias y pérdidas patrimoniales ha sido tenida en cuenta a través de un criterio de imputación que atiende al momento de su realización, es decir, al momento en el que se produce la alteración en la composición del patrimonio¹.

1. Actualmente, el criterio de imputación temporal está regulado en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

Este criterio implica que solo se someterán a gravamen las ganancias o pérdidas realizadas, no las latentes producidas exclusivamente por una variación en el valor de los elementos del patrimonio del sujeto.

La definición de las ganancias patrimoniales ha mantenido una redacción prácticamente idéntica desde la primera Ley de renta del año 1978², en la que, de forma muy similar a la regulación actual, establecía, en el artículo 20, que «son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél».

Como ya se ha expresado, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se sustenta en un sistema analítico que toma en consideración la fuente de renta, por lo que parece razonable que las ganancias y pérdidas patrimoniales estén sometidas a tributación, si bien con un tipo impositivo diferenciado que introduzca el factor relativo al tiempo de generación de las mismas.

Lo que sí presenta serias dudas es que el método para su cálculo sea el más adecuado, ya que no tiene en cuenta la variación en el valor del bien producida entre el momento de la adquisición y el de transmisión, ni, como mínimo, se permite la deducción de los gastos necesarios para el mantenimiento de los bienes en el patrimonio.

Adicionalmente, la coexistencia con otros impuestos cuyo hecho imponible grava incrementos patrimoniales (por ejemplo, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) puede generar una sobreimposición contraria a los principios constitucionales que rigen la tributación en España.

En esta tesitura, procedemos a poner de relieve las principales materias que, en nuestra opinión, deberían ser objeto de reforma para poder determinar las ganancias patrimoniales bajo los principios de equidad, eficiencia y neutralidad.

1.1. La inflación en la cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Para la determinación del importe real de las variaciones patrimoniales es de general aceptación que, si se pretende conseguir que en la tributación de las

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ganancias de patrimonio no exista una diferencia entre la tributación nominal y la efectiva, debe tenerse en cuenta la corrección de la inflación³.

La aplicación de índices de precios en el valor de adquisición permite que la tributación efectiva, al tener en cuenta la inflación, se aproxime a la real.

En origen, la primera Ley de renta de 1978 no contempló ningún instrumento para evitar los efectos de la inflación a la hora de cuantificar el importe de las ganancias y pérdidas, pero, como consecuencia de una importante crítica doctrinal⁴, se instauró un sistema de corrección monetaria en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año. De esta forma, se trató de evitar el gravamen de plusvalías meramente monetarias⁵.

El tratamiento fiscal de las variaciones patrimoniales provocó, hasta el año 1991, el denominado «efecto cerrojo» en la medida en que su tributación condicionaba las decisiones económicas de los contribuyentes⁶.

La entrada en vigor de la ley de 1991⁷ trajo la aplicación de los denominados coeficientes de abatimiento que, a pesar de que solucionaron, en parte, el problema de la inflación de las ganancias generadas a largo plazo, el tratamiento de plusvalías materializadas a corto plazo seguía siendo muy desfavorable, dado que, a mayor transcurso temporal, más alto era el coeficiente reductor que se aplicaba.

Tal contexto incitó a la evasión fiscal para tratar de paliar los efectos fiscales a los que estaban sometidas las ganancias patrimoniales generadas en un período de generación reducido.

De esta forma, la tributación podía sortearse a través del mantenimiento de los bienes en el patrimonio hasta el momento en el que los coeficientes de abatimiento produjeran una situación económica favorable, o bien a través del fraude

3. BADENES PLÁ, N. (2018), «Fiscalidad de las rentas del capital», en *Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Centro de Estudios Ramón Areces, p. 55.

4. GALÁN SÁNCHEZ, R. (2000), *Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la Ley 40/1978, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid.

5. VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J.; PÉREZ DE AYALA, M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. (2000), «Las rentas irregulares en el nuevo IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Estudios Financieros, n.º 202.

6. Distintos estudios analizaron la vinculación existente entre el gravamen y la realización de las plusvalías, como, por ejemplo, POTERBA, JAMES M. y WEISBENNER, SCOTT J. (1998), *Capital gains tax rules, tax-loss trading, and turn-off-the-year returns*, Cambridge (Mass.), National Bureau of Economic Research.

7. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

fiscal en las operaciones que no cumplían los requisitos para la aplicación de dichos coeficientes reductores.

Por ello, en 1998⁸ se retomó el sistema anterior, pero, con cierta incongruencia, los coeficientes de corrección monetaria solo se aplicaban a la transmisión de bienes inmuebles, lo cual provocaba una falta de neutralidad en el resto de bienes. Dicho sistema estuvo vigente hasta el año 2015, momento en el cual se eliminó la corrección monetaria del valor de adquisición de todo tipo de bienes⁹.

Dado que este es el método de tributación actual de las ganancias patrimoniales, el hecho de que no se tenga en cuenta la inflación ha permitido, incluso, plantearse si la tributación indiscriminada de este tipo de rentas constituye un sistema que vulnera el principio de no confiscatoriedad previsto en la Constitución española¹⁰.

El sostenimiento del gasto público no puede tornar en una anulación de la capacidad económica, ya que, en ese caso, una obligación constitucional se estaría convirtiendo en un perjuicio que los obligados tributarios no tienen el deber jurídico de soportar.

De hecho, la falta de cálculo de la inflación supone, por un lado, que el impuesto esté gravando la riqueza (ganancias ficticias) en vez de las rentas obtenidas por las personas físicas y, por otro, que no se ajuste al grado de progresividad deseado por el legislador¹¹.

Podemos encontrar una clara respuesta a lo anterior atendiendo a los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En 2017, el Alto Tribunal declaró la inconstitucionalidad de someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos¹² y, recientemente, ha declarado la inconstitucionalidad de los supuestos en los que,

8. Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

9. La redacción del artículo 38 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ignoró la aplicación sobre el valor de adquisición de los bienes inmuebles de los coeficientes de actualización que venían siendo aprobados por las respectivas leyes de Presupuestos Generales del Estado.

10. En este sentido ya se pronunció CORONA RAMÓN, J. F. (1987), *Tratamiento Fiscal de las Plusvalías en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

11. DE LEÓN CABETAS, C. (2006), *El gravamen en el IRPF de las ganancias patrimoniales en España*, p. 49, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

12. Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016.

como consecuencia de la regla objetiva de determinación de la base imponible, el impuesto agote totalmente el beneficio obtenido o suponga un gravamen desproporcionado en relación con la plusvalía real¹³.

Parece evidente que la posición del máximo intérprete de la Constitución se inclina hacia la tributación exclusiva de las ganancias reales sin que, en ningún caso, el gravamen de un impuesto pueda resultar confiscatorio.

En este punto, no queda más que sostener una necesaria reforma que, pese a ocasionar un detrimento en la recaudación de la Administración, tome en consideración el efecto de la inflación para lograr una tributación de manifestaciones de capacidad económica reales y no las meramente nominales.

Máxime cuando, en momentos de crisis como el actual, ya se está previniendo del riesgo de que el repunte, en principio temporal, de la inflación en la zona euro desencadene efectos de segunda ronda en el mercado laboral o a través de la indexación de partidas presupuestarias que generen una «cronificación» del aumento de los precios¹⁴.

Además, en un contexto como el actual, donde la necesidad de consolidación fiscal convive con una inestabilidad económica, es aún más importante ser especialmente prudentes con las subidas impositivas.

1.2. Deducción de los gastos necesarios en la determinación de la alteración patrimonial

Para la concreción del valor de adquisición de los distintos tipos de activos, entendemos que deberían incluirse los gastos necesarios para su mantenimiento en el cálculo de la ganancia patrimonial susceptible de gravamen. A estos efectos, pueden citarse, a título ilustrativo, los gastos financieros ligados a la adquisición de activos financieros o los gastos de gestión de cartera y de administración de patrimonios.

De igual forma, el hecho de que el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles graven recurrentemente la tenencia de bienes y derechos por parte de los sujetos pasivos, lleva consigo unos costes de mantenimiento (la

13. Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019.

14. La prensa económica ha dado cuenta de ello, lo cual puede leerse, entre otros, en el siguiente artículo: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11276108/06/21/Guindos-preocupado-por-los-efectos-de-segunda-ronda-en-la-inflacion-de-2021.html>

deuda tributaria de estos tributos) que, desde una perspectiva económica, deberían incluirse en el valor de adquisición para el cálculo de las variaciones patrimoniales.

En concreto, la imposición sobre el ahorro mediante el Impuesto sobre el Patrimonio, que en la mayoría de los casos conlleva importantes costes de gestión y una escasa capacidad recaudatoria, tiene un efecto adverso sobre la inversión y, por ello, se ha eliminado en la mayoría de países europeos¹⁵.

En cualquier caso, solo deben gravarse las ganancias reales, lo que obliga, entre otras medidas, a descontar la inflación en su cálculo y a tener en cuenta, como mayor valor de adquisición, los gastos ligados al mantenimiento del patrimonio cuando no hayan sido deducidos en la renta¹⁶. La conservación del método actual puede provocar que se graven como ganancias operaciones que, económicamente, generan pérdidas de capital si la revalorización de los bienes que integran el patrimonio de los sujetos es inferior a los costes que deben asumir para su mantenimiento.

1.3. Doble imposición

El principio de no confiscatoriedad no debe limitarse a la normativa individual de cada tributo, sino que, también, deben examinarse los supuestos de doble imposición mediante la acumulación de diferentes figuras tributarias. No puede existir un tributo, o un conjunto de los mismos, tan gravoso que, sin destruir totalmente la propiedad privada, llegue a producirse dicho efecto mediante un gravamen con alcance confiscatorio¹⁷.

Precisamente ello es lo que surge al hacer coincidir el hecho imponible de las ganancias patrimoniales con el del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este último, al gravar el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto como consecuencia de su transmisión, ocasiona

15. FUEST, C.; NEUMEIER, F.; STIMMELMAYR, M. y STÖHLKER, D. (2018): *The Economic Effects of a Wealth Tax in Germany*, ifo DICE Report, ISSN 2511-7823, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 16, Iss. 2, pp. 22-26.

16. DE LEÓN CABETAS, C. (2006): *El gravamen en el IRPF de las ganancias patrimoniales en España*, p. 109, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

17. INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), *La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional*, p. 38.

una doble imposición interna, ya que dichas plusvalías ya recaen en la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁸.

Este problema ya se trató de resolver en la Ley 18/1991, que establecía una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta del 75% del importe ingresado por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹⁹, siempre que la plusvalía quedara sujeta a gravamen en el Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior se completaba con el artículo 46.2 de la misma Ley, que permitía una reducción del 25% en la base imponible, pero, al no haberse contemplado como deducción en cuota, no se eliminaba totalmente la doble imposición.

Si bien es cierto que la deducción en cuota tendría que haber sido del 100%, no lo es menos que tal medida constituyó un avance hacia la eliminación de la doble imposición entre estos impuestos²⁰.

Tras la eliminación de la referida deducción en cuota por la Ley 40/1998²¹, la normativa vigente únicamente permite considerar la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como gasto deducible en la determinación del valor de transmisión, siempre que haya sido asumido por el transmitente²².

De esta forma se consigue una minoración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta que atenúa la doble imposición, pero no la descarta.

La medida que consideramos acertada para suprimir la doble imposición, viene determinada por una reforma que articule una íntegra deducción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

18. GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (2000), «El Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la doble imposición interna», *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*, Comares, Granada, p. 509.

19. Artículo 78.7.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

20. HERNÁNDEZ LAVADO, A. (1991), «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, p. 74.

21. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

22. Artículo 35.2 de la 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.

1.4. Los límites a la compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales

Por último, debe tomarse en consideración que la limitación temporal y cualitativa de la integración y compensación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supone una restricción que debe ser objeto de reforma.

Como ya se ha expuesto, con la Ley de 1978 la renta del individuo tributaba por un impuesto sintético y, en lo que aquí respecta, permitía la integración de los diferentes conceptos con independencia de su procedencia y sin límite de compensación entre ellos, de tal forma que tributaban de forma global y conjunta²³.

A pesar de su adecuación teórica, este sistema incentivó al fraude por la falta de experiencia práctica en este tipo de impuesto, la ausencia de un método de control de estas operaciones y de un sistema de retenciones²⁴.

La Ley 18/1991, que supuso la consagración del carácter analítico del tributo al separar en compartimentos estancos la «renta regular» de la «renta irregular», modificó la compensación conforme a un criterio que diferenciaba por categorías de renta, es decir, los rendimientos positivos y negativos se compensaban, entre sí, y los incrementos y disminuciones patrimoniales, también entre sí.

Esa misma separación podemos encontrarla en la legislación actual, que diferencia la integración y compensación de la base imponible general y la del ahorro, permitiéndose la compensación de saldos positivos y negativos en cada tipo de renta (y de un máximo del 25% entre los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales).

A esta limitación cualitativa se añade una limitación temporal de 4 años para compensar los saldos negativos que resulten de la integración y compensación de rentas²⁵.

23. MONTESINOS OLTRA, S. (2000), «La Dilución del Concepto de Renta Irregular en el IRPF. Antecedentes y Análisis de la Ley 40/1998», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 255, p. 2.

24. CARBAJO VASCO, F. (1991), «El gravamen de las plusvalías en España a la luz de las reformas en los países de la OCDE», p. 392 de la obra *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del Tributo*, Fundación para la promoción de los Estudios Financieros, XXXVII Semana de estudios de Derecho Financiero, Estudios de Hacienda Pública, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

25. Artículos 48 y 49 de la 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.

Pues bien, dado que, a nuestro parecer, tales limitaciones no tienen una justificación lógica y que, actualmente, el sistema tributario ha ido incorporando las medidas necesarias para evitar que los contribuyentes puedan elaborar soluciones que soslayen la tributación, debe repararse en la posible adecuación de retomar el sistema de compensación global entre los distintos conceptos de renta establecido en la Ley de 1978, sin que exista ninguna limitación temporal para ello.

De esta forma, se tributaría por la capacidad económica real de las personas físicas sin necesidad de que retuvieran saldos negativos para compensarlos en años posteriores.

El problema viene determinado porque esta ficción jurídica, unida a la limitación temporal que establece la norma, puede llegar a provocar la consolidación de pérdidas sobre las que el sujeto no tenga margen de maniobra.

2. UN ANÁLISIS DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN Y DEL DERECHO COMPARADO

A la luz de las consideraciones anteriores, resta abordar el efecto del tipo impositivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, ya que puede condicionar la movilidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio de los obligados tributarios.

De hecho, la consecuencia directa de que no se tomen en consideración la inflación y los gastos de mantenimiento de los bienes es que, a medida que transcurre el tiempo, provoca un incremento del tipo impositivo efectivo al aplicarse sobre un importe superior al que realmente integra la ganancia patrimonial.

Hasta ahora, se establecían tres tipos impositivos que variaban en función del importe de la ganancia obtenida (19%, 21%, 23%) pero, tras la reforma fiscal incorporada en la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se prevé un nuevo tipo impositivo del 26% para las rentas que excedan de 200.000 euros²⁶. Debe ponerse de relieve que, en el Proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, no se prevé ninguna modificación a este respecto.

Uno de los motivos que se suele emplear para justificar la necesidad de subir los impuestos a la riqueza, la propiedad o el ahorro, es la existencia de un problema de desigualdad en la distribución de la renta. Sin embargo, a pesar de la

26. Artículo 59 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

crítica recurrente, la desigualdad existente en España no es mayor que la del promedio de la eurozona²⁷.

Desde hace años, se ha venido demostrado que si se redujera el impuesto sobre las ganancias de capital y el contribuyente estuviera dispuesto a transmitir activos retenidos por aspectos fiscales, se conseguiría un aumento en la recaudación del impuesto y en el nivel de inversión²⁸.

De hecho, en términos generales, incrementar los impuestos es perjudicial para el crecimiento porque desincentiva la actividad económica presente y futura, deteriora las expectativas de los agentes y afecta tanto al ahorro como a la inversión²⁹. Lo mismo ocurriría respecto al fraude fiscal, siendo numerosa la doctrina que mantiene que está vinculado a un gravamen excesivo sobre las rentas del sujeto³⁰.

El establecimiento de tipos de gravamen elevados podría provocar que se repitiese el ya citado «efecto cerrojo» o *lock-in effect* que estuvo presente en España hasta el año 1991 y que surge en la medida en que los sujetos pasivos posponen decisiones económicas de realización de activos por un exceso de tributación³¹.

Ello trae consigo una consecuencia que empeora más, si cabe, la situación, porque se incentiva la deslocalización de capitales e, incluso, de las residencias fiscales de los grandes contribuyentes, dado que mantener la inversión supone empeorar la tributación a futuro.

A lo anterior debe añadirse que, en un contexto como el actual de inestabilidad económica, tendrían que moderarse las subidas impositivas, ya que los contribuyentes tratan de generar liquidez mediante la transmisión de bienes, lo cual puede verse gravemente afectado por la rígida tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

27. INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), *La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional*, p. 13.

28. SANZ SANZ, J. F. (2013), «Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento», en *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo*, FAES, p. 11; AARON, H. J. (1992): «The capital gains tax cut», *Brookings review*, vol. 10, n.º 3.

29. INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (2020), *La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional*, p. 6.

30. AUERBACH, A. J.; BURMAN, L. E.; y SIEGEL, J. M. (1998), *Capital gains taxation and tax avoidance: new evidence from panel data*, Cambridge (Mass.), NBER.

31. DE LEÓN CABETAS, C. (2006): *El gravamen en el IRPF de las ganancias patrimoniales en España*, p. 178, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Para valorar este contexto podemos acudir a los diferentes tipos impositivos que se aplican sobre las ganancias de capital en los países que integran la OCDE. Llama la atención que países europeos como Bélgica, la República Checa, Luxemburgo, Eslovaquia, Eslovenia, Suiza y Turquía, no gravan las ganancias de capital de larga duración.

Entre los países que sí hacen tributar las ganancias de capital, Grecia y Hungría tienen el tipo marginal menos elevado (15%). Lo anterior puede observarse en la siguiente tabla:

Tabla 1. Tipos impositivos que se aplican sobre las ganancias de capital en los países que integran la OCDE

País	Tipo marginal máximo	Comentarios
Bélgica	0%	Las ganancias patrimoniales solo se gravan si se consideran ingresos profesionales
República Checa	0%	Las ganancias patrimoniales por venta de acciones están exentas si se mantienen 3 años (SA) o 5 años (SL)
Luxemburgo	0%	Las ganancias patrimoniales por venta de bienes muebles están exentas si se mantienen más de 6 meses
Eslovaquia	0%	Las ganancias patrimoniales por transmisiones de bienes muebles están exentas si se mantienen más de 1 año y no derivan de una actividad profesional
Eslovenia	0%	Las plusvalías están exentas si se mantienen en el patrimonio más de 20 años
Suiza	0%	Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes muebles están exentas
Turquía	0%	Las ganancias patrimoniales por transmisiones de bienes muebles están exentas si se mantienen más de 1 año (2 años para SA)
Grecia	15%	
Hungría	15%	Las ganancias patrimoniales están sujetas a un tipo fijo en renta del 15%
Polonia	19%	
Estonia	20%	Las ganancias de capital tributan en la renta personal
Letonia	20%	
Lituania	20%	Las ganancias de capital tributan a un tipo fijo del 20%

Tabla 1. Tipos impositivos que se aplican sobre las ganancias de capital en los países que integran la OCDE (continuación)

País	Tipo marginal máximo	Comentarios
Reino Unido	20%	
Islandia	22%	
Italia	26%	
España	26%	
Alemania	26,4%	Las ganancias de capital tienen un tipo fijo del 25% más un «recargo solidario» del 5,5%
Austria	27,5%	
Portugal	28%	
Suecia	30%	
Países Bajos	31%	El valor neto del activo se grava a una tasa fija del 31% sobre un rendimiento anual estimado (el rendimiento anual estimado varía según el valor total de los activos que posee el contribuyente)
Noruega	31,7%	Las ganancias de capital tributan en renta (se aplica un «factor de ajuste»)
Irlanda	33%	
Finlandia	34%	
Francia	34%	Impuesto fijo del 30% sobre las ganancias de capital, más un 4% para los trabajadores por cuenta ajena que tengan rentas altas

Fuente: *Tax Foundation*. Información disponible en <https://taxfoundation.org/capital-gains-tax-rates-in-europe-2021/>

No cabe duda de que debería reconsiderarse la tributación en España de las ganancias patrimoniales cuando la mayoría de los países de la OCDE mantienen una tributación moderada (incluso exenta, en algunos casos) de las mismas para evitar la inmovilidad de los bienes.

Puede apreciarse que España se sitúa dentro de las economías de la OCDE que tienen un tratamiento tributario lesivo en la imposición sobre el ahorro cuando se intuye que el entorno internacional tiende a la liberación fiscal de este tipo de rentas.

La libre circulación de capitales y de personas, por la que se trata de suprimir toda restricción a los movimientos de capitales y personas entre los Estados

miembros para contribuir al mercado único, permite que aquellos contribuyentes que consideren desfavorable la tributación de su país puedan deslocalizar tanto su residencia como su patrimonio sin necesidad de acreditar justa causa.

Dado que una armonización a nivel europeo de la imposición sobre la renta de las personas físicas es harto difícil, podría valorarse la efectividad de este impuesto en otros países para considerar que los tipos más elevados no suponen una mayor recaudación.

La tributación de las ganancias patrimoniales debe ser aceptable para los contribuyentes para que no suponga un continuo estímulo al fraude, a la deslocalización y a la economía sumergida, ya que ello provoca una brecha entre la equidad aparente y la equidad efectiva del gravamen de las variaciones patrimoniales.

3. CONCLUSIONES

El diseño del gravamen de las ganancias patrimoniales debe adecuarse, íntegramente, a la realidad económica de cada negocio jurídico para respetar el principio de no confiscatoriedad establecido en el artículo 31 de la Constitución española, imponiendo la adecuación de la tributación a la capacidad de pago de los contribuyentes.

No puede concebirse el respeto a dicho principio si, en el transcurso que media entre el valor de adquisición y el de transmisión de los bienes, no se tiene en cuenta el efecto de la inflación ni los gastos necesarios para su mantenimiento en el patrimonio del contribuyente.

Todo aquello que esté encaminado a favorecer la materialización de ganancias y pérdidas patrimoniales contribuye al desarrollo económico, por lo que debe prescindirse de medidas que restrinjan la movilidad de bienes y derechos.

En este sentido, la doble imposición interna con otros impuestos o la limitación cualitativa y temporal en la compensación de rentas, únicamente propicia una incertidumbre en la determinación del momento idóneo para materializar una ganancia.

De igual modo, debe prestarse una especial atención a la efectividad del tipo de gravamen para evitar que los contribuyentes deslocalicen sus patrimonios y residencias fiscales, teniendo en cuenta que los principios de libre circulación de capitales y de personas avalan tales conductas si se llevan a cabo de forma lícita.

Los incrementos de la recaudación deben derivarse del aumento de las bases imponibles y no del incremento de los tipos impositivos, ya que esto último termina afectando negativamente a la inversión y al crecimiento económico restando competitividad a nuestro sistema tributario. Así lo han entendido la mayoría de

los países de nuestro entorno que han optado por moderar la tributación a corto y eliminar la tributación a largo plazo de las alteraciones patrimoniales.

En síntesis, sostenemos que la falta de adopción de estas medidas en una reforma fiscal en el tratamiento de las variaciones patrimoniales fomentaría la deslocalización de patrimonios, el fraude fiscal o un retorno al denominado «efecto cerrojo».

El objetivo debe ser que nuestro país se sitúe en Europa como un destino atractivo para las inversiones internacionales y, en consecuencia, como un Estado en el que sus residentes fiscales estén comprometidos con tal condición.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes como vía para atracción de talento

JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ

Director of Advocacy
Grupo Santander

1. LA ATRACCIÓN DE TALENTO COMO OBJETIVO DE POLÍTICA PÚBLICA

La atracción y retención de talento es uno de los grandes retos estratégicos a los que se enfrenta cualquier organización y, cada vez más, los gobiernos en la escena internacional. En realidad, siempre ha sido así. El propio Cristóbal Colón en 1492 pudo haber descubierto América a bordo de un buque con pabellón de Portugal.

A lo largo de la historia, se ha competido por los mejores soldados, médicos, físicos... y, últimamente, por los mejores deportistas. En general, todas las empresas privadas invierten ingentes recursos para ser atractivas a los mejores estudiantes y al capital humano más productivo de la competencia. La gestión del talento es clave para la supervivencia de cualquier organización y es una de las variables fundamentales para el desarrollo y competitividad de los países.

Lo que ha cambiado en el último siglo y, especialmente, en los últimos 30 años, es que la competencia, más que nunca, se ha hecho global. Las nuevas fórmulas de trabajo a distancia y una sociedad formada, plurilingüe e internacional hacen que las fronteras territoriales no supongan ya impedimento alguno a la movilidad de profesionales. De ahí que las políticas de atracción de talento se hayan convertido en un factor clave para el desarrollo económico y social de los países.

Mientras que los países receptores se ven beneficiados por la contribución y el dinamismo que estos profesionales hacen al PIB y a la recaudación tributaria, los países de origen que se enfrentan a patrones de emigración a gran escala pueden sufrir efectos negativos como la fuga de cerebros y erosión de las bases tributarias¹, lo

1. CINZIA ALCIDI y DANIEL GROS (2019), «EU Mobile Workers: A challenge to public finances?» Contribution for informal ECOFIN, Bucharest, 5-6 April, 2019. CEPS. <https://www.ceps.eu/ceps-publications/eu-mobile-workers-challenge-public-finances/>

que dificultaría, en última instancia, la financiación del gasto corriente y la sostenibilidad de la deuda pública. Hasta la fecha, dentro de la UE, la evidencia de una fuga de cerebros se ha limitado a los países del sur de la zona del euro.

En los últimos 10 años, y debido a una variedad de factores (crisis económica, falta de empleo cualificado, etc.), España ha soportado una pérdida de talento neta. Entre 2007 y 2017, unos 87.000 trabajadores españoles con título universitario o grado superior partieron hacia otros destinos de la Unión Europea, según un estudio del *think tank* CEPS¹.

Esto, como menciona el informe, es especialmente relevante en países con un alto nivel de endeudamiento y con tensiones demográficas derivadas del envejecimiento de la población.

La forma en que estos países respondan al nuevo reto de la movilidad internacional del talento puede ser clave para terminar de hacer caer la balanza o, por el contrario, para darle la vuelta a esta situación sobre la base de una nueva población altamente cualificada que impulse la creación de empleo y riqueza en el país.

España está bien posicionada en la carrera para convertirse en un *hub* de talento digital. Así se deriva de la encuesta elaborada por Boston Consulting Group (BCG) y The Network realizada en 180 países a cerca de 27.000 expertos digitales², donde España aparece entre los 10 primeros destinos a los que estarían dispuestos a trasladarse (8.^º). Del mismo modo, si consideramos todo tipo de talentos y no sólo el digital, de nuevo, España se sitúa de forma estable entre los 10 primeros puestos³, salvo en 2021 y por motivos cíclicos relacionados con el impacto de la covid-19 en aquel momento.

Si embargo, no estamos captando todo lo que deberíamos. Según el *Global Talent Competitiveness Index* (GTCI) 2020⁴, España ocupa el puesto 32 en el *ranking* de 132 países en capacidad de atracción y retención de talento, por detrás de países como Dinamarca, Finlandia, los Países Bajos, el Reino Unido, Irlanda, Alemania, Bélgica, Francia, Portugal, etc. En concreto, respecto al resto de países europeos, ocupa la posición 20 sobre 38 naciones europeas incluidas en el GTCI. Además, el

2. BOSTON CONSULTING GROUP & THE NETWORK (2019), «Decoding Digital Talent 2018». Mayo. <https://www.bcg.com/publications/2019/decoding-digital-talent>

3. BOSTON CONSULTING GROUP & THE NETWORK (2021), «Decoding Global Talent, Onsite and Virtual». Marzo. <https://www.bcg.com/publications/2021/virtual-mobility-in-the-global-workforce>

4. ADDECO GROUP, INSEAD y GOOGLE (2020), «The Global Talent Competitiveness Index (GTCI) 2020. Global Talent in the Age of Artificial Intelligence». Enero. <https://www.adeccoinstitute.es/wp-content/uploads/2020/01/Informe-GTCI-2020.pdf>

informe destaca que España está por debajo de la media de los países europeos con renta alta y que se enfrenta al reto de aumentar el talento para codearse con los países de su nivel de renta.

España sale muy bien parada en factores relacionados con nuestro estilo y calidad de vida, como el medioambiente (12), el saneamiento (14) o la protección social y la sanidad (15). Asimismo, destaca en el capítulo educativo por los niveles de matriculación en educación superior (6), la calidad en gestión de los centros (10) y en la clasificación de universidades (23). También obtenemos una buena valoración en el ámbito TIC, donde destaca la densidad de robots (12), la intensidad competitiva del mercado (20) y en nuestras infraestructuras TIC (25). Por último, el informe también reconoce nuestro carácter abierto y gran capacidad de acogida (puesto 12 en tolerancia de inmigrantes).

¿Y en qué podemos mejorar? El informe es claro: fallamos en la retención (74) y en la captación de cerebros (83). Y ello está fuertemente ligado a la falta de oportunidades laborales, la menor retribución y las escasas oportunidades de desarrollo de las carreras profesionales. En concreto, el desempleo en educación terciaria es muy alto (92) y la relación salario y productividad es baja (99). Además, las perspectivas de mejora no son halagüeñas, pues el desarrollo profesional de los trabajadores es difícil (67), especialmente para las mujeres —ocupamos un bochornoso 118.^º puesto en oportunidades directivas a mujeres—.

En definitiva, una de las claves de nuestro desarrollo y crecimiento potencial está en la atracción y retención de talento. Tenemos unas buenas bases, pero es necesario reforzar algunos ámbitos en los que puede ser muy relevante el apoyo público.

Conscientes de ello, en los últimos años, los distintos gobiernos en España han tratado de generar los incentivos adecuados trabajando junto con empresas y agentes sociales. La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, el Plan de Retorno a España o el recientemente publicado Anteproyecto de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, son buenos ejemplos del esfuerzo de la Administración para la atracción de inversión y talento.

Precisamente este Anteproyecto, como se verá a continuación, recoge una medida para mejorar la tributación de las personas físicas desplazadas a España, lo que permitiría impulsar la atracción de profesionales cualificados y mejorar la competitividad de España en el ámbito retributivo, siendo este uno de los factores en los que, como hemos visto, sale peor en los *rankings*.

Por último, no podemos obviar el contexto tributario internacional en que estamos inmersos, dominado por el Marco Inclusivo para BEPS del G20/OCDE, que

va a suponer un sistema más eficaz y justo, evitando la erosión de bases imponibles y la evasión fiscal. El establecimiento de un tipo mínimo de sociedades y el lanzamiento de un impuesto que permita gravar los beneficios de las empresas allí donde se generen —aunque no haya establecimiento permanente—, supone un cambio radical en las reglas fiscales que muy probablemente conllevará movimientos societarios y de la fuerza laboral.

Tener una tributación competitiva en el impuesto sobre la renta de esos profesionales puede ser un factor relevante para mejorar nuestro atractivo y posicionamiento en la carrera hacia la atracción de talento derivados de las nuevas tendencias fiscales y del trabajo a distancia.

2. LA TRIBUTACIÓN DE LOS IMPATRIADOS. COMPARACIÓN EUROPEA

Como regla general, todos los extranjeros que se trasladan a España y pasan más de 6 meses en nuestro país se convierten en residentes fiscales y están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para todas las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo.

El IRPF es un impuesto progresivo que, en la actualidad y dependiendo de la comunidad autónoma en que se resida, grava las rentas del trabajo y de actividades económicas a un tipo de entre el 19% y el 46-54%, a lo largo de distintos umbrales determinados por las comunidades autónomas. Un reciente estudio de PWC⁵ estimó un tipo medio efectivo total en el IRPF del 29-31% para una renta tipo de 60.000 €.

Sin embargo, desde el año 2004 existe en España un régimen especial que fue aprobado por la denominada como *Ley Beckham*⁶, en honor al célebre jugador británico que fue uno de los primeros en acogerse a la misma. Curiosamente, los deportistas profesionales fueron expresamente excluidos del tratamiento especial en 2014. Este régimen está recogido en el artículo 93 de la 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. De acuerdo con esta norma, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de

5. PWC (2021), «El sistema tributario español y la financiación de los entes territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales». <https://www.pwc.es/es/legal-fiscal/assets/el-sistema-tributario-espanol.pdf>

6. Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes tres condiciones:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de (1) un contrato de trabajo o (2) en condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) –un 25% de participación con carácter general–.
3. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Cumpliendo estos requisitos, el régimen especial consiste en una doble ventaja:

1. La base liquidable está formada únicamente por las rentas obtenidas en territorio español –todas las rentas del trabajo se considerarán obtenidas en éste⁷–.
2. Los tipos de gravamen aplicados son inferiores a los que correspondería en el IRPF:

A la base liquidable, salvo la parte correspondiente a intereses, dividendos y ganancias patrimoniales, se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro (€)	Tipo aplicable (%)
Hasta 600.000	24
Desde 600.000,01 € en adelante	47

7. Aunque se permite la deducción para evitar la doble imposición internacional (limitada a un 30% de las rentas por trabajo) en caso de que algunos de los rendimientos del trabajo estuviesen gravados en otro país.

Por su parte, los intereses, dividendos y ganancias patrimoniales se gravan según lo siguiente:

Base liquidable del ahorro Hasta €	Cuota íntegra €	Resto base liquidable del ahorro Hasta €	Tipo aplicable %
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

Este régimen no es extraño al existente en otros países europeos con los que se compite en la atracción del talento.

- **Francia**⁸: Los empleados y directivos de empresas que no hayan sido residentes fiscales en Francia en los últimos 5 años pueden beneficiarse del régimen especial contenido en el artículo 155 del Impuesto sobre la Renta francés y que aplica tanto a las empresas extranjeras que envían a empleados a Francia como a las empresas francesas que contratan en el exterior. Este régimen es aplicable por 8 años y consiste en una exención total o parcial (1) del bonus de expatriado y (2) de una parte de la retribución por trabajos realizados en el extranjero. En caso de no estar estipulado, el bonus de expatriado se calcula en el 30% de la remuneración total. En conjunto, el bonus de expatriado y la retribución por trabajos en el extranjero no puede ser superior al 50% de la remuneración. Por otro lado, la base imponible neta del beneficiario (excluida la bonificación) debe ser al menos igual a la base imponible de los empleados nacionales que desempeñan funciones similares en la empresa.
Adicionalmente, la norma prevé una exención del 50% sobre los ingresos extranjeros provenientes de inversiones en el exterior, derechos de propiedad intelectual o plusvalías sobre bienes muebles.
Finalmente, la sujeción a este régimen permite, además, tributar durante 5 años en el impuesto sobre la riqueza francés únicamente por los bienes en Francia.

8. BUSINESS FRANCE NATIONAL AGENCY (2019), <https://www.welcometofrance.com/en/fiche/fact-sheet-expatriate-regime>

- **Portugal**⁹: El régimen fiscal portugués para impatriados aprobado por Decreto-Ley 249/2009, de 23 de septiembre, del Código Fiscal do Investimento, coincidiendo con el inicio de la crisis inmobiliaria y para hacer atractiva la residencia en ese país, es uno de los más generosos de Europa. En conjunción con el sistema de *Golden Visa*, es un régimen que no se limita a la atracción de inversores y profesionales cualificados –hay un listado extenso de actividades–, sino que se aplica también y especialmente a pensionistas, siempre que no hayan residido en Portugal en los últimos 5 años.

Entre las principales ventajas del régimen portugués cabe citar el hecho de que excluye de la base imponible todas las rentas obtenidas en el exterior (siempre que estén gravadas en el país de origen o atendiendo a lo que determine el convenio de doble imposición)¹⁰.

Por otro, se recoge un tipo reducido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 20% para los rendimientos del trabajo y los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. El régimen se aplica por 10 años.

- **Países Bajos**¹¹: Contempla la exención del 30% del salario para ciertos empleados impatriados. Es decir, el 30% del salario está libre de impuestos para personas que cumplan las siguientes condiciones: (1) salarios superiores a 38.961 € (29.616 € si menor de 30 años con título de máster), (2) tener una experiencia profesional específica y que es escasa en los Países Bajos –se sobrentiende si se cumple el punto anterior– y (3) haber vivido fuera de los Países Bajos y a más de 150 km al menos 16 meses en los últimos 2 años. Este régimen es aplicable por 5 años (8 años hasta el 1 de enero de 2019). Cabe destacar que los beneficiarios pueden seguir haciendo uso de este sistema si deciden emprender un negocio en los Países Bajos.

9. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DE PORTUGAL. <https://eportugal.gov.pt/en/cidadãos-europeus-viajar-viver-e-fazer-negócios-em-portugal/trabalho-e-reforma-em-portugal/imposto-sobre-o-rendimento-das-pessoas-singulares-irs-em-portugal>

10. Este régimen se modificó en 2020, comenzándose a aplicar un tipo del 10% en el impuesto sobre la renta para los perceptores de rentas de jubilación, debido a la presión que ejercieron países como Francia, Suecia o Finlandia, que se plantearon, incluso, denunciar el convenio dado el frecuente éxodo de sus jubilados.

11. TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION (2021): <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/en/individuals/content/coming-to-work-in-the-netherlands-30-percent-facility>.

- **Irlanda**¹²: Aplica un «Programa Especial de Ayuda al Cesionario» (SARP) para aquellos empleados que son enviados por sus empresas a trabajar desde el extranjero a Irlanda, que permite aplicar una exención del 30% de su salario, que debe estar comprendido entre los 75.000 € y el millón de euros. Este límite superior fue introducido en 2019. El régimen es aplicable por 5 años y el beneficiario debe haber vivido fuera de Irlanda al menos 5 años.
- **Italia**¹³: El Gobierno italiano ha ampliado en la Ley de presupuestos generales de 2021 las ventajas del régimen de tributación para impatriados. Los requisitos de acceso son: (1) ser ciudadano europeo o de algún país con el que haya un tratado de doble imposición o de intercambio de información, (2) no ser residente fiscal en Italia en los 2 años anteriores –habiendo estado trabajando de forma continua o estudiando un título universitario o de máster–, (3) comprometerse a residir en Italia dos años y (4) que el trabajo se realice principalmente en Italia.

A este régimen se pueden acoger investigadores, empleados altamente cualificados, así como artistas o deportistas, sin limitación. La exención general es del 50% de los ingresos de origen italiano procedentes del empleo. El régimen es aplicable por 4 años.

Los beneficiarios sólo tienen que tributar por el 30% (hasta 2021 era el 50%) de las rentas del trabajo o de actividades económicas con origen en Italia. La exención se eleva al 90% si los individuos residen en algunas regiones del sur o cuando el contribuyente tiene 3 o más hijos.

La duración de este régimen es de 5 años. No obstante, el sistema se puede extender en 5 años más con una exención del 50% si (1) se adquiere una vivienda en Italia o si (2) el contribuyente tiene al menos un hijo o persona dependiente a su cargo.

Se observa, pues, cómo distintos países europeos han puesto en marcha diferentes regímenes que compiten en beneficios para la atracción del talento, y que el régimen español no es, hoy en día, uno de los más generosos, especialmente si se compara con nuestros compañeros del sur de Europa.

12. IRISH TAX AND CUSTOMS (2021): «Special Assignee Relief Programme (SARP)». <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/income-and-employment/special-assignee-relief-programme/index.aspx>

13. CLEARY GOTTlieb (2021), «Tax Breaks for Workers Moving to Italy: New Official Guidelines Released». <https://www.clearygottlieb.com/news-and-insights/publication-listing/tax-breaks-for-workers-moving-to-italy-new-official-guidelines-released>

3. POSIBLE REFORMA DEL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS

El Gobierno de España está considerando la introducción de modificaciones en la tributación para impatriados para hacer que el actual régimen fiscal español sea más atractivo para las personas y empresas extranjeras.

Con este fin, el Gobierno ha lanzado a consulta pública el Anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes —más conocido como Ley de *Startups*—, que en su disposición final segunda recoge una serie de modificaciones al artículo 93 de la Ley 35/2006, para:

- Ampliar de 6 a 11 periodos impositivos (aquel en que se efectuó el cambio de residencia y los 10 siguientes) el plazo de tributación por el IRNR.
- Reducir de 10 a 5 periodos impositivos el plazo por el que el contribuyente tiene que haber sido residente en un país extranjero.
- Hacer extensivo el régimen al cónyuge del contribuyente y sus hijos o, en ausencia de éstos, al progenitor, siempre que: (1) se desplacen con el contribuyente y pasen a residir en España, (2) cumplan las mismas condiciones que el beneficiario y (3) la suma de las bases liquidables de estos familiares sea inferior a la base liquidable del contribuyente.

La valoración de estos cambios debe ser necesariamente positiva, toda vez que permitirá a España competir en mejores condiciones con otros países que han aprobado regímenes más generosos que el español, en un intento por atraer el talento —especialmente el digital— en un momento caracterizado por un cambio de paradigma en las relaciones laborales y de enorme movilidad internacional.

De hecho, parece que esta reforma pretende aproximar el régimen español al modelo existente en Portugal, extendiendo su plazo de aplicación y reduciendo el plazo de no residencia previa. Sin embargo, se mantiene una diferencia importante en ambos regímenes: Mientras que en el modelo español se exige que el desplazamiento se realice «como consecuencia de un contrato de trabajo» o como administrador de una empresa en cuyo capital no participa, la norma portuguesa no exige esa condición de causalidad. Así, se echa de menos que precisamente una norma que promueve el emprendimiento no haga extensible este régimen a los trabajadores por cuenta propia que establezcan su negocio en España y mantenga la restricción de acceso sólo para los trabajadores por cuenta ajena.

4. CONCLUSIÓN

La competencia por la atracción y retención de talento será uno de los grandes retos a que se enfrentarán los países en los próximos años. Las nuevas fórmulas de trabajo a distancia, una sociedad formada, plurilingüe e internacional, así como el nuevo marco fiscal internacional derivado de los acuerdos alcanzados en la OCDE, van a generar fuertes movimientos migratorios de personal cualificado.

España está bien colocada en esta carrera por convertirse en un *hub* global de talento, aunque aún hay medidas que se pueden adoptar para tratar de escalar posiciones. En materia fiscal, el régimen español de tributación de impatriados ha quedado ciertamente sobrepasado por el aprobado por otros países que, por sus características, van a competir con España.

El Anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes recoge una modificación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que supone un importante avance para mejorar nuestra competitividad fiscal, aunque se echa en falta que el régimen sea aplicable también a los empresarios y emprendedores, que serán clave en el desarrollo y dinamismo de nuestro país en el futuro.

Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of Counsel Gómez-Acebo & Pombo

Uno de los impuestos que normalmente se queda al margen de las grandes reformas tributarias es el que grava la renta de los no residentes, cuya regulación básica se contiene en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR), aprobado mediante Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo. En estas líneas se pretende describir y analizar someramente un conjunto de cuestiones relacionadas con este impuesto que, en el actual contexto de reforma tributaria, debieran abordarse por el legislador. Asimismo, se apuntan otras propuestas ligadas a la fiscalidad internacional y que afectan directamente al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Varias de estas medidas, tal y como se indicará, podrían ayudar a fomentar la inversión y creación de riqueza en España.

1. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El concepto de residencia fiscal, a la luz de los cambios sociales y económicos que se han venido y vienen produciendo en los últimos años, debería ser objeto de una profunda revisión. Nuestra norma, clásica, y ligada a la permanencia de la persona física y a los intereses económicos y personales en nuestro territorio, se viene demostrando insuficiente ante una sociedad cambiante donde la simple permanencia no parece que ya debiera ser el elemento primordial o determinante de la residencia. La facilidad con la que puede cambiarse hoy en día de residencia (fiscal y no fiscal), genera constantes desplazamientos de determinados colectivos de trabajadores en el ámbito empresarial (especialmente directivos), de

los profesionales (cabe citar el manido ejemplo hoy en día de los *youtubers*), de los artistas y de los deportistas. Asimismo, el teletrabajo también genera desplazamientos y posibles cambios de residencia, con implicaciones para los propios trabajadores y para las empresas que los desplazan en la medida que pueden ser generadores de establecimientos permanentes en el lugar donde se trabaje. Lo anterior, debiera ser motivo de reflexión con el objeto de dar una respuesta adecuada a estas nuevas situaciones, siendo conscientes, además, que se pueden generar importantes ventanas de oportunidad económica, máxime en nuestro país dotado con unos medios, infraestructuras, clima, seguridad, ubicación, etc, que pueden ser muy atractivos. Para ello, sin duda, una revisión que flexibilizara los requisitos para poder acogerse al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (régimen de «impatriados»), podría ser positiva de cara a atraer inversión y talento.

Al margen de esa propuesta de reflexión, y bajo un espíritu más académico, la revisión y actualización del concepto de residencia fiscal en España de las personas físicas podría tener en cuenta las siguientes consideraciones:

Aproximación a los criterios que contempla la OCDE para resolver los conflictos de dualidad de residencia.

- En este sentido, dentro de los criterios reguladores de la residencia fiscal la norma debería poner en valor el concepto de centro de intereses vitales previsto en nuestros Convenios para evitar la doble imposición, en sustitución tanto del concepto de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos como de la presunción de residencia familiar (cónyuge e hijos).
- Asimismo, dentro de las reglas de fijación de la residencia fiscal debería contemplarse de alguna manera el concepto de vivienda habitual o permanente. En este sentido, llama la atención que la norma española no contemple la vivienda habitual como criterio para fijar la residencia fiscal en España y, sin embargo, para regular dicha residencia en una Comunidad Autónoma, la vivienda habitual sea un elemento clave.

Revisión del concepto de ausencias esporádicas, en especial, a la luz de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales¹ y de la nueva realidad económica y social referida al inicio de este epígrafe.

1. No serán ausencias esporádicas aquellas que, por su duración o estabilidad, abarquen un periodo de tiempo superior al necesario para presumir la residencia habitual (183 días del año natural).

Asimismo, cabe apuntar otras dos cuestiones relacionadas con la residencia fiscal. Por un lado, la necesidad de que el periodo impositivo se interrumpa con los cambios de residencia fiscal y no coincida necesariamente con el año natural (evitando problemas de doble imposición) y, por otro, la importancia y primacía que deben tener los procedimientos amistosos que traten de resolver los conflictos de dualidad de residencia, al amparo de los Convenios para evitar la doble imposición o de las directivas comunitarias existentes al efecto (siendo aconsejable, además, que dichos procedimientos se resuelvan con carácter previo al momento de la posible liquidación inspectora, evitando así, desde el principio, una indeseable doble imposición temporal).

2. DERECHO COMUNITARIO

En el ámbito del IRPF existen determinadas normas tributarias (que podríamos calificar de «favorables») cuyos destinatarios, lógicamente, son los contribuyentes del IRPF, no siendo de aplicación en el ámbito del IRNR, y sin que exista la debida justificación para ello. A partir de aquí, parece lógico que se revise la normativa de este último impuesto desde la perspectiva comunitaria (en particular, al amparo del principio de libertad de circulación de capitales previsto en el artículo 63 del TFUE), tratando de evitar cualquier sesgo que pudiera discriminar a los residentes en otros estados de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE).

En este sentido, algunos de las líneas de estudio podrían ser las siguientes:

- No compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales. En el ámbito del IRPF², como es lógico, las ganancias y pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales se compensan sin limitación alguna y, en el supuesto de que exista una pérdida neta en un determinado periodo impositivo, la misma se puede compensar con ganancias que se obtengan en los cuatro años siguientes (y en parte con otras rentas del ahorro). Por el

A efectos de concretar el concepto de ausencias esporádicas, se «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».

2. También en el Impuesto sobre Sociedades.

contrario, en el ámbito del IRNR, podríamos decir que las pérdidas patrimoniales no tienen ninguna trascendencia fiscal en nuestro territorio, no pudiéndose compensar, por tanto, con otras ganancias que se hayan podido obtener. Dicha limitación, es lógica consecuencia de que en este impuesto no existe un periodo impositivo y se tributa operación por operación, es decir, estamos ante un impuesto de devengo instantáneo. Siendo conscientes de lo anterior, y sin perjuicio de que el devengo sea instantáneo, deberían establecerse vías que permitieran estas compensaciones de rentas, de forma análoga o similar a como acontece en el seno del IRPF. En este sentido, se debería fijar un periodo razonable de compensación que, como mínimo, alcanzara el año y, con las debidas cautelas o garantías, se extendiera a los cuatro ejercicios siguientes.

- No aplicación de reducciones por alquiler de la vivienda habitual (personas físicas). El artículo 23.2 de la Ley del IRPF establece una reducción del 60% de los ingresos netos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles utilizados por el arrendatario como vivienda habitual. Por el contrario, en el ámbito del IRNR se niega tal reducción, por lo que los inversores de otros Estados miembros de la UE o delEEE están sujetos a un trato diferente que podría restringir indebidamente el principio de libre circulación de capitales.
- No aplicación del criterio de imputación temporal de las operaciones a plazo. El artículo 14 de la Ley del IRPF dispone que en las operaciones a plazos, el contribuyente puede optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. A estos efectos, tienen esta consideración aquellas operaciones cuyo precio se perciba mediante pagos sucesivos, y siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Por el contrario, en el ámbito del IRNR, no cabe tal diferimiento lo que quizás pudiera calificarse de discriminatorio y contrario a alguno de los principios comunitarios. A partir de aquí, parece lógico que se contemple esta posibilidad en el IRNR, si bien, al igual que lo señalado en el punto anterior, podría venir acompañado de alguna garantía en favor de la Administración ligada a los pagos sucesivos de la operación.
- Otra cuestión que merece una revisión es la exención relativa a las ganancias obtenidas por entidades residentes en otros Estados de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes en España cuyo activo consista principalmente en inmuebles sitos en nuestro territorio. Si bien el artículo 14 de la

Ley deja exentas las ganancias derivadas de la transmisión de sociedades en las que se tenga una participación de al menos el 5 por 100 (junto con el resto de requisitos previstos en la normativa del IS, en particular que no sean patrimoniales), niega tal exención en el supuesto de que el activo de la entidad residente consista, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español. A estos efectos, debiera tenerse muy presente la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

- Finalmente, en relación con los dividendos de fuente española, la norma nacional debería equiparar la tributación de los fondos de inversión y de pensiones extranjeros (además de los comunitarios) a la de los fondos nacionales, estableciéndose la correspondiente tributación mínima del 1% o exención, siempre y cuando se acrediten los condicionantes de comparabilidad e intercambio de información. En apoyo de lo anterior, cabe recordar que ya se ha expresado el Tribunal Supremo en distintas Sentencias³, lo que aconseja, como decimos, que dicho régimen de tributación se incorpore a la Ley.

Tan solo resta señalar que algunas de las propuestas anteriores, inicialmente referidas al ámbito comunitario y del EEE, podrían incluso trasladarse a los residentes en otros terceros estados, bajo la perspectiva, en particular, de la posible vulneración del principio de libertad de circulación de capitales.

3. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SU RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Antes de que se aprobara la Ley 41/98, que reguló por primera vez, de forma unitaria, la tributación de los no residentes, la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, acogían en sus respectivas leyes su régimen de tributación a través de la denominada obligación real de contribuir.

A partir de aquí, y en ausencia de una regulación omnicomprensiva, la LIRNR se vio en la obligación de establecer que, en defecto de criterio de calificación

3. Sentencias de 17 y 20 de diciembre de 2020.

previsto en la propia Ley del IRNR, se debe acudir al previsto, en su caso, en la LIRPF. Esta calificación conforme a la normativa del IRPF para las sociedades no residentes, puede conllevar desajustes o discriminaciones (máxime para las residentes en la UE⁴) difíciles de justificar, por lo que parece recomendable efectuar una revisión del precepto. Aun siendo conscientes de que la LIS no regula expresa o directamente el régimen de calificación de las rentas, la remisión de este impuesto a la normativa mercantil-contable podría ser suficiente como para que las sociedades no residentes pudieran calificar las rentas de la misma manera que las sociedades residentes. Esta calificación conforme a las normas societarias, asimismo, parece que podría resultar más coherente a la hora de aplicar los Convenios para evitar la doble imposición.

En línea con lo indicado al inicio de este epígrafe, otra cuestión a valorar es si la regulación del régimen de tributación de los establecimientos permanentes debe ubicarse en la propia Ley del IRNR o en la del IS, ya que quizás en esta última tenga mejor acomodo (dejando la LIRNR para los no residentes sin EP). De esta forma, si bien se volvería a la situación anterior a la de la Ley 41/98, se ganaría en seguridad jurídica, teniendo un cuerpo normativo sólido y evitando así la necesidad de efectuar constantes remisiones a la normativa del IS. Asimismo, la regulación en el seno de este impuesto redundaría en una mejora en el cumplimiento de los principios del Derecho comunitario a los que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior.

4. LA NECESARIA REGULACIÓN FISCAL DE LOS TRUST

Una figura relevante en el ámbito internacional es la de los trust, figura que tiene importantes implicaciones fiscales y que debiera resolver el legislador, sea cual sea el modo en que se utilicen. Está claro que frente a la utilización lícita y habitual de los mismos (en especial, en el mundo anglosajón), existen comportamientos abusivos y reprochables que utilizan los trust en busca de opacidad⁵, pero en ambos casos estamos ante una realidad con implicaciones tributarias que no

4. Piénsese, por ejemplo, en la calificación de las primas de asistencia a juntas conforme a la normativa del IRPF o la del IS (dejando al margen algún pronunciamiento judicial).

5. De nuevo en estos días los trust están siendo objeto de un gran protagonismo en los medios con los denominados «Papeles de Pandora».

se puede desconocer. Por tanto, y sin perjuicio de que España no haya suscrito el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre Ley aplicable al «Trust», es necesario que se regule el régimen de tributación de las distintas partes que puedan estar implicadas en un trust, superando de esta forma la falta de regulación de una figura que no se puede obviar y que los pocos criterios existentes estén sustentados, básicamente, en consultas de la Dirección General de Tributos y en algún pronunciamiento judicial. Esta propuesta de regulación, debería afectar a una gran parte de nuestros impuestos, en especial, los comprendidos en el ámbito de la imposición directa.

En cierto modo, en línea con lo anterior, tras la reciente Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, fijando los criterios que deben exigirse a las entidades no residentes para que tengan la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, es aconsejable que estos «criterios» sean objeto de «legalización», dado el bajo rango con el que han nacido.

5. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La red de Convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por España se puede considerar como muy razonable, si bien, desde un punto de vista meramente «cuantitativo», en comparación con algunos de los países de nuestro entorno (Francia, Reino Unido, Alemania o Países Bajos), es mejorable. En este sentido, siendo conscientes que los CDI son un instrumento generador de seguridad para los inversores, parece necesario abordar esta materia bajo un doble punto de vista:

Por un lado, parece necesario negociar o cerrar los correspondientes CDI con países con los que tenemos importantes intereses económicos que permitan dar ese plus de seguridad a los inversores, máxime en una situación internacional en la que la fiscalidad resulta extremadamente volátil.

Así, por ejemplo, sería conveniente que se cerrara el CDI con Perú (o iniciar de nuevo conversaciones ya que las anteriores datan de 2004 habiéndose extendido durante un largo periodo de tiempo) o el de Paraguay (en negociación). El entorno de África también puede resultar interesante (por ejemplo, Kenia, Libia, Mozambique, etc.) y, por último, se podrían abordar negociaciones, una vez salvados los problemas políticos, con otros países o territorios, como podrían ser los casos de Puerto Rico (a través de Estados Unidos) o Taiwán.

Por otro, quizás de manera más prioritaria y en línea con lo que ya se viene haciendo, se deberían renegociar aquellos CDI que se han venido quedando

desfasados, debiéndose revisar, en especial, a la luz de los nuevos tipos que se vienen estableciendo con otros Estados de cara a reducir la tributación en origen de los dividendos, intereses o cánones.

Propuestas de mejora en la tributación de socios y administradores de sociedades mercantiles

MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ

Abogado de Uría Menéndez

Inspector de Hacienda (en excedencia)

JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT

Abogada en Uría Menéndez

INTRODUCCIÓN

El régimen tributario actual de los dividendos y plusvalías de los socios genera doble imposición, por cuanto supone que los beneficios empresariales tributen, en primer lugar, en sede de la sociedad y, posteriormente, en sede del socio. Esto supone la vulneración de los principios de equidad, neutralidad y capacidad económica. Asimismo, no existe justificación actualmente para no permitir la compensación total entre los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales dentro de la base imponible del ahorro.

Respecto de la tributación de los administradores, la situación actual de la jurisprudencia sobre su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades genera inseguridad jurídica. La negativa a su deducibilidad cuando no se cumple estrictamente el régimen mercantil produce doble imposición y vulnera el principio de capacidad económica. Finalmente, debería permitirse a los administradores que ejercen sus funciones en varias sociedades la deducibilidad de los gastos según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

1. LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS DE LOS SOCIOS PERSONA FÍSICA

1.1. Motivos de la existencia de la doble imposición

La doble imposición sobre los dividendos se ocasiona por su reiterado gravamen, primero en el Impuesto sobre Sociedades y después en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La coexistencia del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ocasiona que los beneficios sociales distribuidos tributen, en primer lugar, en sede de la sociedad y, en segundo lugar, en sede del socio cuando la sociedad reparte dividendos. Esto provoca que los dividendos estén sujetos a una mayor tributación en comparación con los beneficios sociales no distribuidos o respecto de otros tipos de rentas del ahorro obtenidas por el socio persona física¹.

Podría cuestionarse la existencia de doble imposición desde un punto de vista jurídico-técnico, que exige la concurrencia de varias obligaciones tributarias sobre el mismo sujeto pasivo, sobre la misma capacidad contributiva y en un mismo periodo o evento. A simple vista, puede llegarse a la conclusión de que respecto de los dividendos no existe esta exigida identidad subjetiva y objetiva, por no recaer la imposición sobre la misma persona ni sobre el mismo objeto imponible. No obstante, debemos recordar que la personalidad jurídica de las sociedades es una mera ficción jurídica. Las sociedades no dejan de ser una construcción jurídica creada por las necesidades del tráfico económico con el objeto de limitar el riesgo patrimonial de la actividad económica. Por ello, resulta difícil sostener que el simple hecho de dotar de una forma societaria a una actividad económica con el objetivo de limitar la responsabilidad patrimonial dé lugar a una capacidad contributiva autónoma respecto del socio. La base real de las sociedades no dejan de ser los propios socios o partícipes, que son los destinatarios reales de los beneficios empresariales. Por tanto, al tributar estos beneficios empresariales, primero, en sede del Impuesto sobre Sociedades, y, posteriormente, cuando se reparten al socio persona física, en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se está gravando la misma renta real dos veces².

1. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2003), en *La doble imposición de dividendos*, Aranzadi, pp. 19 a 32.

2. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2012), «Doble imposición interna e internacional», *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, pp. 135-164.

Esta doble tributación de los beneficios empresariales cuando se dota de forma jurídica a la actividad económica puede afectar al principio de neutralidad, puesto que puede llegar a influir en las decisiones respecto de la dotación de personalidad jurídica a la actividad económica, en la política de reparto de dividendos o en la decisión sobre la fuente financiera de la actividad económica. En otras palabras, esta doble imposición de los dividendos puede traducirse en una política de retención de dividendos en la sociedad para evitar su tributación en sede del socio; y en la preferencia por el endeudamiento, que genera gastos deducibles en la sociedad³ y reduce, por tanto, la doble imposición⁴.

La cesión a la sociedad de capital propio del socio genera en la sociedad intereses financieros, que serán deducibles de los beneficios empresariales, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estos intereses, a su vez, constituyen rendimiento de capital mobiliario para el socio-prestamista, que se integran en la base imponible del ahorro, excepto los rendimientos correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la sociedad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios correspondientes a la participación del socio-prestamista. Este exceso se integra en la base imponible general, tributando al tipo de gravamen general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 46 de la Ley 35/2006). Hasta este exceso, los intereses generan, por una parte, un gasto deducible a la sociedad y, por otra parte, un rendimiento de capital mobiliario que se integra en la base imponible del ahorro, tributando al tipo de gravamen del ahorro. En consecuencia, el coste de invertir en una sociedad vía endeudamiento es fiscalmente menor respecto de la inversión vía capital, donde el rendimiento tributa tanto en sede de la sociedad como en sede del socio, generándose una doble imposición.

Asimismo, la doble tributación puede afectar negativamente al principio de equidad, puesto que esta doble imposición sobre las rentas derivadas de la participación de los fondos propios no está presente en otros tipos de renta del ahorro. Además, el principio de capacidad económica también puede verse afectado, al estar gravándose la misma renta sin que exista una manifestación de capacidad económica autónoma.

3. MIRRLEES, J. (2011), «Taxing corporate income», *Tax by design*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Londres, pp. 413 y 418.

4. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2003), En *La doble imposición de dividendos*, Aranzadi, pp. 32 a 45.

1.2. Mecanismos para evitar la doble imposición en España y evolución legislativa en España

Existen varios mecanismos para evitar la doble imposición y salvaguardar los principios de neutralidad y equidad. Fundamentalmente, existen dos métodos para corregir la doble imposición de dividendos, sin que deban entenderse incompatibles:

- a) El método de exención, por el cual el rendimiento solo tributaría en la entidad generadora del mismo y no se integraría en la base imponible del socio que percibe el dividendo.
- b) El método de imputación, por el cual el beneficio empresarial distribuido, después de haber tributado en sede de la sociedad, es integrado por el socio persona física en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y luego aplica una deducción en cuota, ya sea total o parcial.

El sistema tributario español se había decantado, tradicionalmente, por el método de imputación, mediante el establecimiento de una deducción en cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Primeramente, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y, después, la Ley 18/1991, de 6 de junio, establecían una deducción del 15% y 10%, respectivamente, sobre los dividendos percibidos por el sujeto pasivo, *«siempre que hubiesen tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades»*. El problema que se derivaba de la aplicación de este método es que la deducción se calculaba sin tener en cuenta la tributación efectiva en sede de la sociedad.

Este problema fue resuelto por la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, y la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que establecieron un sistema de imputación estimativa, según el cual la deducción se calculaba de una forma estimada sobre la base del tipo medio efectivo en el Impuesto sobre Sociedades. El socio persona física debía integrar en su base imponible el dividendo que hubiera percibido si el beneficio social no hubiera tributado en sede de la sociedad. Para ello, el socio debía multiplicar el dividendo percibido por unos porcentajes en función de la tributación efectiva en el Impuesto sobre Sociedades (el 140% con carácter general) y el resultado se integraba en la base imponible del IRPF del socio. Posteriormente, el socio practicaba una deducción sobre los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios, equivalente a aplicar un porcentaje (40% con carácter general) sobre el rendimiento íntegro obtenido. De esta forma, la deducción en cuota que practicaba el socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas era, en principio, equivalente a la tributación

efectiva del beneficio empresarial en sede del Impuesto sobre Sociedades. La aplicación de esta deducción no podía dar lugar a un resultado negativo, sino que, en caso de que la cuota líquida fuera insuficiente, las cantidades no deducidas podrían deducirse en los cuatro años siguientes.

Este método de imputación estimativa fue mantenido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

La Ley 35/2006 supuso una notable alteración del régimen de tributación de las rentas derivadas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. En línea con las reformas operadas en países de nuestro entorno, la Ley 35/2006 se decantó por la no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, integrando los rendimientos derivados de la participación en cualquier tipo de entidades en una misma base imponible, junto al resto de rendimientos que la Ley calificaba como procedentes del ahorro en una misma base imponible sujeta a un mismo tipo de gravamen (dualización del impuesto por razones de equidad y crecimiento y con el objetivo de mejorar la neutralidad fiscal y la libre circulación de capitales), y aplicando un mínimo exento, que, según la Exposición de Motivos, *«excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes»*. En este sentido, el artículo 7 y) de la Ley 35/2006 establecía una exención para los dividendos y participaciones en beneficios *«con el límite de 1.500 euros anuales»*.

1.3. Situación actual: inexistencia de mecanismo para evitar la doble imposición en dividendos y plusvalías. Vulneración de principios tributarios

Este método de exención estuvo en vigor hasta 2015. La Ley 26/2014 suprimió la exención del artículo 7 y) de la Ley 35/2006, según la Exposición de Motivos, para avanzar *«no sólo en términos de neutralidad sino también de equidad»*⁵. Lo cierto es que el sistema de exención así regulado no servía al objetivo de evitar o corregir la doble imposición, puesto que para participaciones significativas, la exención así regulada no era relevante en términos de corrección de la doble imposición, y

5. La eliminación se hizo conforme a la Propuesta núm. 2 del Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, de febrero de 2014 (informe Lagares): *«Deberían suprimirse las exenciones siguientes: (...) b) (...) la contenida en la letra y) del art. 7 de la Ley del IRPF, relativa a los dividendos y participaciones en beneficios con el límite de 1.500 € anuales, por no responder en ambos casos a ninguna causa o motivación fiscalmente protegible»*.

en el caso de participaciones minoritarias, la exención podría afectar a la totalidad del dividendo, sin tener en cuenta la tributación efectiva en sede de la sociedad⁶.

No obstante, lo cierto es que, actualmente, no existe en nuestro sistema tributario ningún mecanismo que corrija la doble imposición de los beneficios sociales en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y esta doble imposición afecta tanto a los dividendos y participaciones en beneficios como a las plusvalías derivadas de la transmisión de los instrumentos representativos de la participación en cualquier tipo de entidades, con las consecuencias negativas que ello conlleva sobre los principios de neutralidad, equidad y capacidad contributiva, antes comentados.

Estos principios resultan muy negativamente afectados especialmente si tenemos en cuenta que la doble imposición sobre los dividendos y plusvalías no es equivalente en los diferentes sistemas de inversión posibles para el socio persona física, con diferentes regímenes de tributación para cada uno de ellos.

Así, por ejemplo, las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, están sujetas a un tipo de gravamen del 1% en el Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 29.4). Cuando el socio persona física percibe dividendos o transmite la participación, el rendimiento obtenido se integra en su base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su importe íntegro. Sin embargo, en este caso, al ser la tributación efectiva menor en sede de la sociedad, la doble imposición existente en estos supuestos es mínima.

De forma similar, las sociedades cotizadas de inversión en el mercado mobiliario (SOCIMI) pueden optar por un régimen fiscal especial para la actividad de arrendamiento de inmuebles de naturaleza urbana, previsto en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, según el cual se aplica un tipo impositivo reducido del 0% sobre las rentas que cumplan los requisitos legales exigidos para ello. El socio persona física aplica el régimen general a los dividendos o plusvalías que obtenga derivados de su participación en la SOCIMI, con la particularidad de que, en el caso de las SOCIMI, se establece una obligación de distribución de resultados. En consecuencia, al no haber tributado el beneficio empresarial en sede de la sociedad, siempre que se cumplan los requisitos para ello, el rendimiento obtenido por el

6. DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M. (2015), *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 21, 22.

socio persona física tributa únicamente en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no existe, por tanto, doble imposición.

Esta divergencia de regímenes tributarios, junto con la ausencia de mecanismo alguno que corrija la doble imposición de dividendos y plusvalías, genera una discriminación entre los diferentes esquemas de inversión, vulnerando el principio de equidad y neutralidad.

En resumen, el régimen actual de tributación de los dividendos y plusvalías de los socios personas físicas supone, por una parte, una doble imposición al tributar los beneficios empresariales primero en sede del Impuesto sobre Sociedades de la entidad generadora de dichos beneficios y, posteriormente, en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta doble tributación vulnera los principios de equidad, al no quedar todas las rentas sujetas al mismo régimen de tributación; al principio de neutralidad, pues puede afectar a las decisiones de inversión de los socios, favorecer una política de no distribución de beneficios entre los socios o favorecer el endeudamiento de las sociedades; y al principio de capacidad económica.

1.4. Propuesta de mejora: introducción de un método de imputación estimativa que tenga en cuenta la tributación efectiva en sede de la sociedad

Por todo ello, sería aconsejable introducir un método de corrección de la doble imposición económica para salvaguardar los principios de equidad, neutralidad y capacidad económica. Entre los diferentes métodos existentes para evitar la doble imposición económica, el más eficiente, al existir diferentes sistemas de tributación en sede de la sociedad generadora de los beneficios empresariales, parece que consistiría en la reintroducción de un sistema de imputación estimativa, teniendo en cuenta la tributación efectiva del beneficio empresarial en sede de la sociedad.

1.5. Eliminar la compensación limitada entre rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales en la base imponible del ahorro para mejorar la neutralidad

Finalmente, la doble imposición afecta tanto a los dividendos como a las plusvalías derivadas de la transmisión de los activos representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades. Tanto los dividendos como las plusvalías derivadas de la transmisión de estos activos se integran en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio. No obstante, existe incomunicación, dentro de la renta del ahorro, entre los

rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales, permitiendo únicamente una compensación limitada entre los dividendos y las plusvalías. Si tras la compensación, exclusivamente entre sí, de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de los activos, se obtiene un resultado negativo, este importe podría compensarse con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario «con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo». Esta compensación limitada fue introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con el objetivo de «avanzar en términos de neutralidad». Ese mismo objetivo de avanzar en términos de neutralidad debería llegar a conducir a la plena compensación entre los componentes de la base imponible del ahorro. En este sentido ya se pronunció el «Informe Lagares» de 2014 cuyos argumentos suscribimos⁷.

7. La propuesta de Informe Lagares al respecto rezaba así: «... deberían eliminarse las limitaciones actuales a la compensación de pérdidas patrimoniales con otros rendimientos dentro de la base imponible del ahorro(...). Se crea así un conflicto permanente en el seno del IRPF debido a la necesidad de diferenciar entre ambos tipos de ingresos, es decir, de diferenciar entre los rendimientos del capital, de una parte, y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de ese mismo capital, de otra. De ahí que debiera implantarse un tratamiento más homogéneo y conjunto de las ganancias y pérdidas patrimoniales y de los restantes ingresos procedentes del capital mobiliario e inmobiliario cedido a terceros, permitiéndose la compensación entre todos los que integrasen la base especial del tributo, lo que redundaría positivamente no solo en la equidad horizontal del impuesto sino también en su eficiencia, al reducirse el posible exceso de gravamen que genera la falta de compensación actual. La compensación de pérdidas patrimoniales con los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario permitiría ganar en eficiencia dentro del IRPF, sin que por ello sufriese la equidad horizontal del tributo. Esa unificación del tratamiento impositivo de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario y de las ganancias patrimoniales como ya se ha visto se fundamenta, (...) también, en segundo lugar, en el concepto de capacidad de pago, que concede igual capacidad para soportar un tributo tanto a cualquier rendimiento como a cualquier ganancia, siempre que su cuantía monetaria sea la misma. Hay que señalar también en apoyo de esta solución que, al permitirse la compensación de las pérdidas patrimoniales no solo con las ganancias patrimoniales sino, además, con todos los restantes ingresos procedentes del capital mobiliario e inmobiliario cedido a terceros, se favorecería considerablemente la asunción de riesgos por parte de sus titulares, como siempre ocurre cuando se permite compensar fiscalmente beneficios y pérdidas. También se impulsaría la creación de nuevas empresas, porque en ellas buena parte de sus resultados iniciales suelen aparecer más bajo la forma de ganancias y pérdidas patrimoniales que como rendimientos o beneficios. Esa reforma, por tanto, ayudaría a la consecución de las tasas de crecimiento del PIB necesarias para la generación de empleo y daría mayor flexibilidad y eficiencia a los mercados de capitales» (pp. 131 y 132).

2. INSEGURIDAD JURÍDICA, DOBLE IMPOSICIÓN Y VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES

2.1. El estado actual de la jurisprudencia respecto de la remuneración de los administradores genera inseguridad jurídica

El estado actual de la cuestión respecto de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de los administradores dista mucho de generar seguridad jurídica en los contribuyentes. Asimismo, y en línea con el apartado anterior, en los casos en que se deniega a la sociedad la deducibilidad de la retribución satisfecha, asimismo, puede conllevar una doble imposición, así como una vulneración del principio de capacidad económica, al gravar una capacidad económica inexistente en sede de la sociedad.

Tradicionalmente, se había cuestionado la deducibilidad de las retribuciones de los administradores no reguladas en los estatutos sociales en aplicación del apartado e) del artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades («TRLIS»), que consideraba no deducibles los *«donativos y las liberalidades»*, no tanto por considerar que concurriera un *animus donandi*, sino por incluir en dicho precepto los gastos derivados de incumplimiento jurídico. La Ley 27/2014 («LIS») modificó el artículo (actual artículo 15 e) LIS) para indicar que no se incluían dentro del concepto de donativos y liberalidades *«las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad»*. La mayor parte de la doctrina entendió que esta modificación legal respondía a la voluntad del legislador de acabar con la inseguridad jurídica creada por la jurisprudencia⁸, como así venía proclamado en la Exposición de Motivos.

No obstante, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, la Administración tributaria española y la jurisprudencia han venido negando la deducibilidad de los administradores que no estaba regulada en los estatutos sociales en aplicación del apartado f) del artículo 15 de la LIS, que niega la deducibilidad de los *«gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»*.

8. ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., *La retribución de administradores y la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020*.

No obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ya ha reconocido, por una parte, que no cabe extender la aplicación del artículo 14 e) del TRLIS a supuestos en los que no exista *animus donandi*⁹, ni cabía hacer una interpretación tan extensiva del artículo 15 f) de la LIS, de forma que quedaran incluidos en dicho artículo cualquier infracción del ordenamiento jurídico, sino «solo a cierto tipo de actuaciones, v. g., sobornos y otras conductas similares»¹⁰.

Aun así, se sigue negando la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de los administradores respecto de las que no se hayan cumplido estrictamente con el régimen mercantil de remuneración de los administradores (artículos 217 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital). De conformidad con este artículo, el cargo de administrador es gratuito, salvo que los estatutos establezcan lo contrario, en cuyo caso deberá establecerse también el sistema de remuneración.

No obstante, no debemos olvidar que la finalidad del régimen mercantil de remuneración de los administradores tiene por finalidad «*potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de éstos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los administradores en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles*»¹¹. En consecuencia, debería entenderse que, en caso de que el sistema retributivo de los administradores de la sociedad sea conocido por los socios, debería aceptarse la deducibilidad de las mismas en el Impuesto sobre Sociedades. De lo contrario, se estarían exigiendo unos requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de los socios no previstas en la LIS (ni en el anterior TRLIS), contraviniendo frontalmente el principio de seguridad jurídica. Esta inseguridad jurídica viene acrecentada, asimismo, por las divergencias interpretativas respecto del sistema de remuneración de los administradores entre la Sala de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

9. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 30 de marzo de 2021, rec. 3454/2019 (fundamentos jurídicos 2.º y 3.º).

10. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª de 8 de febrero de 2021, rec. 3071/2019 (fundamento jurídico 3.º).

11. Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2013, rec. 365/2011 (fundamento jurídico 3.º) y de 17 de diciembre de 2015, rec. 2181/2013 (fundamento jurídico 4.º).

Asimismo, la teoría del vínculo, que supone que las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad¹². Consecuencia de esta doctrina es que, para entender justificada y legítima la percepción por el administrador de una retribución abonada por la sociedad pese al carácter gratuito del cargo según los estatutos o contrario al sistema retributivo establecido en los mismos, debe resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual¹³.

No obstante, una vez más, exigir el cumplimiento de este requisito (la concurrencia del elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa) para permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución percibida por administradores, en este caso en el marco de relaciones laborales, supone exigir requisitos de deducibilidad no previstos en la LIS, acrecentando la inseguridad jurídica en la materia.

En resumen, es necesario establecer un criterio unánime en cuanto a la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los administradores, sin exigir requisitos adicionales a los previstos expresamente por la LIS, y poner fin, de una vez por todas, a la inseguridad jurídica creada en este ámbito.

Además de la inseguridad jurídica, el negar la deducibilidad de la retribución de los administradores también conlleva la vulneración del principio de capacidad económica, por una parte, por gravar en sede de la sociedad una capacidad económica inexistente y, por otra parte, por gravar la retribución primero en sede de la sociedad y, posteriormente, en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del administrador.

12. Resolución del tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de julio de 2020 (número de reclamación 00/03156/2019).

13. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 17 de abril de 2015, recurso de casación 2181/2013.

2.2. Al administrador de varias sociedades debería permitírsele la deducibilidad de los gastos incurridos en el ejercicio de sus funciones de gestión y administración

Finalmente, en el supuesto en que una persona física ejerza el cargo de administrador para varias sociedades debería permitirse la configuración de los rendimientos percibidos de las diferentes sociedades en las que la persona ejerza el cargo de administrador como rendimientos de actividades económicas, de forma que se permitiera la deducibilidad de los gastos según las normas del Impuesto sobre Sociedades (artículo 28 de la Ley 35/2006). En estos supuestos, el administrador puede asumir gastos para llevar a cabo la gestión y la representación de varias sociedades, sin que se permita su deducibilidad. Es más, en caso de que la sociedad decida reembolsar gastos de desplazamiento, cuando no pueda acreditarse que el reembolso viene a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones de gestión y representación de la sociedad, podrían incluso llegar a suponer una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En estos supuestos en que un administrador ejerce las funciones de gestión y administración para varias sociedades, debería permitírsele la deducibilidad de los gastos incurridos para llevar a cabo dichas funciones o, al menos, permitirle la aplicación del régimen de dietas y asignaciones para gastos de viaje del artículo 9 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Reflexiones sobre la tributación de los administradores de las sociedades mercantiles. Propuestas de reforma

ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ

Socia de Garrigues

El tratamiento tributario de la retribución de consejeros y administradores ha suscitado una doctrina administrativa y judicial abundante, que ha acabado por asumir la conocida como «teoría del vínculo» tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, cuando el consejero o administrador realiza funciones ejecutivas o de alta dirección. Dicho así, parecería que es sencillo para el administrador y la empresa (el pagador de la retribución) determinar cómo se debe abordar la tributación de estas retribuciones. No es así, porque nos movemos en un ámbito de gran complejidad en el que lo que presenta mayor dificultad es concluir si, ante un supuesto concreto, se dan las circunstancias que deben concurrir para aplicar esa teoría del vínculo; y esa dificultad está alimentada, precisamente, por una jurisprudencia y una doctrina administrativa que no son uniformes. La legislación, por su parte, resulta insuficiente para resolver las numerosas dudas que se presentan (la normativa del IRPF, por ejemplo, no recoge un tratamiento claro de estas retribuciones, con alguna excepción), o bien, aun cuando es aparentemente clara (como ocurre con la normativa del Impuesto sobre Sociedades), viene siendo interpretada por la Administración y los tribunales (fundamentalmente los económico-administrativos) de forma sumamente estricta y, podríamos decir, contraria a lo que el legislador parecería haber pretendido.

En las siguientes líneas repasamos de forma breve la normativa actual y su interpretación más reciente y sugerimos modificaciones a fin de otorgar a administradores

y sociedades mercantiles la seguridad jurídica necesaria para el cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias.

1. BREVE REFERENCIA A LA TEORÍA DEL VÍNCULO Y LAS DIFICULTADES QUE PRESENTA SU APLICACIÓN

La teoría del vínculo es una construcción judicial (no está regulada en normativa alguna). En virtud de ella, la relación laboral de un alto directivo queda subsumida (absorbida) por la relación mercantil que nace cuando ese directivo accede al órgano de administración de la empresa. Se contraponen esta teoría a la de la dualidad, conforme a la cual ambas relaciones (la laboral y la mercantil) coexisten. El elemento que hace que la relación laboral quede absorbida por la mercantil es la alta dirección. Porque, como ha concluido reiteradamente el Tribunal Supremo, la alta dirección se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa y el desempeño de un cargo de miembro de los órganos de administración de la sociedad implica también la actuación de facultades de esta naturaleza.

La dificultad que suscita esta teoría del vínculo no está tanto en su planteamiento como en su aplicación práctica, por variadas razones:

- a) La falta de equiparación entre los conceptos laboral y mercantil de alto directivo y ejecutivo e incluso la escasa regulación legal de ambos conceptos.
- b) La dispar interpretación del concepto de alta dirección en los tribunales de la jurisdicción social y de la jurisdicción contencioso-administrativa (esta, mucho más flexible, hasta el punto de otorgar la condición de alto directivo a trabajadores que la jurisdicción social nunca calificaría como tales).
- c) La necesidad de atender a los matices de cada caso concreto, para los que ni siquiera la jurisdicción social concluye de forma homogénea. No es desconocido, por ejemplo, que, aunque la doctrina generalizada aboga por la aplicación de la teoría del vínculo sin ambages en el caso de administradores únicos, solidarios y (en menor medida) mancomunados, hay sentencias de esta jurisdicción en las que se concluye en sentido contrario, por ejemplo, cuando se trata de administradores de filiales de grupos multinacionales, en los que se observa una fuerte limitación en sus funciones y responsabilidades. Y no son extraños a la jurisprudencia los casos en que, frente a lo anterior, se ha concluido que un alto directivo que no pertenece al órgano de administración tiene una relación mercantil porque representa al administrador.

En definitiva, no es tarea sencilla concluir si un directivo tiene una relación mercantil exclusiva o, por el contrario, mantiene una relación laboral que convive con la mercantil, cuando accede al órgano de administración. La perversión (si se permite la expresión) de esta situación es que en los procedimientos de comprobación e investigación tributarios se regulariza la situación de empresas y administradores, en muchas ocasiones, únicamente por el incumplimiento de requisitos formales; cuando esa desatención de la formalidad es solo la consecuencia de que, para empresa y administrador, no se daban las circunstancias para entender que la relación que les unía era exclusivamente mercantil (en general, no por descuido o desconocimiento, sino porque el alcance real de las funciones y poderes y/o su ejercicio, han llevado a las partes a concluir de ese modo, con independencia de la interpretación administrativa posterior).

A continuación, se resume el tratamiento en IRPF e Impuesto sobre Sociedades de la retribución de los administradores, tanto a la luz de la normativa vigente como de su interpretación por la Administración y los tribunales; y apuntamos los cambios que, entendemos, se podrían introducir en la normativa para otorgar a administradores y empresas la suficiente seguridad jurídica.

1.1. La teoría del vínculo en el IRPF

La normativa del IRPF contiene una escasa referencia a la retribución de los administradores. Básicamente, se la define como rendimiento del trabajo¹ y se establece que el tipo de retención aplicable a esta retribución es del 35%, en general, y del 19% cuando la empresa tenga un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros²; siendo aplicable este tipo de retención sobre la cuantía total de la retribución, sin reducciones o gastos deducibles³. Otras referencias a esta retribución se encuentran en la regulación de las rentas irregulares, cuando se mencionan los rendimientos generados en más de dos años y, de forma específica, los rendimientos derivados de la extinción de la relación mercantil⁴; o cuando se permite la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a

1. Artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre (LIRPF).

2. Artículo 101.2 LIRPF.

3. Artículo 80.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

4. Artículo 18.2 LIRPF.

quienes adquieran su condición de administrador en España y hayan sido no residentes en este territorio durante los 10 ejercicios anteriores⁵.

La aplicación de la teoría del vínculo, sin embargo, ha llevado a la Dirección General de Tributos (DGT)⁶ y a los tribunales económico-administrativos a negar la posibilidad de que los administradores respecto a los que se deba concluir que su relación es exclusivamente mercantil, se beneficien de las exenciones o supuestos de no sujeción que la normativa establece, según este criterio restrictivo, solo para quienes tienen una relación laboral (es decir, en el caso de un consejero o administrador, solo si se le puede aplicar la teoría de la dualidad). En estos casos, se concluye que todo el rendimiento del trabajo deriva de la condición de administrador y que, por tanto:

- a) Las retenciones e ingresos a cuenta se deben calcular aplicando los tipos fijos de retención del 19% o el 35% sobre la cuantía total de las retribuciones (sin deducción de gastos o reducciones).
- b) No es aplicable la exención por trabajos realizados en el extranjero ni el régimen de dietas y gastos de viajes exonerados de gravamen, salvo en los supuestos especiales de «gastos por cuenta de tercero».
- c) No son aplicables las reducciones por rendimientos notoriamente irregulares, entre otras las de traslado, resolución de mutuo acuerdo, prestaciones de fallecimiento, etc. Y la reducción sobre rendimientos generados en más de dos años solo se puede aplicar si no se ha disfrutado de ella en los cinco ejercicios previos y los rendimientos se satisfacen en un solo período impositivo; por lo que en la extinción de la relación mercantil no se puede aplicar esta reducción si, por ejemplo, en los cinco períodos anteriores se recibió un incentivo plurianual que se benefició de la reducción.
- d) Todas las retribuciones en especie tributan (incluyendo los cursos de formación, seguros de enfermedad, seguros de accidentes, *tickets* de comida, guardería y transporte y otras retribuciones que en cualquier trabajador se tratarían como exentas).

Igualmente, cuando se aborda la tributación de las indemnizaciones por cese del administrador, se viene concluyendo de la siguiente forma⁷:

5. Artículo 93 LIRPF.

6. Ver, entre otras muchas, las resoluciones vinculantes de la DGT V2394-12, de 12 de diciembre, V0583-13, de 25 de febrero, V1569-13, de 9 de mayo o V1984-18, de 3 de julio.

7. Entre otras, en la reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2021 (reclamación 00223/2019).

- a) Por un lado, se concluye que cuando el consejero o administrador con relación exclusivamente mercantil accede al órgano de administración desde una relación laboral previa, esta queda extinguida salvo que se pacte lo contrario.
- b) Conforme a ello, si esa relación laboral previa no quedó expresamente suspendida, entonces el cese posterior de la relación mercantil no dará derecho a la exención del artículo 7.e) LIRPF (la prevista para los despidos), actualmente limitada a 180.000 euros. Si, por el contrario, dicha relación laboral quedó suspendida, la exención se calculará por los períodos de relación laboral, teniendo en cuenta si esta fue ordinaria (conforme a la cuantía indemnizatoria máxima según el Estatuto de los Trabajadores) o de alta dirección (teniendo en cuenta la cuantía indemnizatoria del Real Decreto de Alta Dirección⁸).

Esta interpretación a efectos del IRPF de la teoría del vínculo no parece razonable, a juicio de quien suscribe, fundamentalmente porque no se compadece de la realidad empresarial y de los declarados objetivos del legislador al establecer algunos de los beneficios tributarios señalados, como son el fomento de la competitividad o la exportación de talento en el caso de la exención por trabajos en el extranjero (objetivos estos que la propia DGT y los tribunales han señalado al analizar la exención⁹).

Aun dejando de lado ese esfuerzo del legislador por mejorar la competitividad de la economía española, es la realidad empresarial y, en concreto, la del ejercicio de las funciones ejecutivas en la empresa, la que entra en clara contradicción con la interpretación que se viene otorgando a las retribuciones de consejeros y administradores. Las funciones ejecutivas del consejero o administrador no

8. El Tribunal Supremo ya ha concluido en diversas sentencias que el alto directivo tiene derecho a una indemnización mínima de 7 días de salario por año con el máximo de 6 mensualidades en caso de desistimiento empresarial y, por tanto, que esta indemnización estará exenta con el límite de los 180.000 euros (sentencias de 5 de noviembre de 2019 –recurso de casación 2727/2017–, 23 de julio de 2020 –recurso de casación 910/2019– y 4 de septiembre de 2020 –recurso de casación 3278/2019–). La AEAT ha extendido esta conclusión para los casos de despido improcedente, en el que el mínimo obligatorio y, por tanto, exento, ascendería a 20 días de retribución por año con el máximo de 12 mensualidades –y con el citado límite de 180.000 euros–, como así se incluye en el Manual de IRPF de 2020; y algún tribunal superior de justicia también ha alcanzado esta conclusión para los casos de despido (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de junio de 2020).

9. Ver, por ejemplo la sentencia de la Audiencia Nacional 19 de febrero de 2020 (recurso 4855/2017).

se realizan de forma distinta por el trabajador por el solo hecho de que acceda al órgano de administración, con independencia de la calificación jurídica de su relación. Es decir, las funciones ejecutivas no están condicionadas por las funciones deliberativas y representativas derivadas del cargo de administrador. Y, precisamente por ello, lo habitual en nuestro mercado es que las funciones derivadas de la mera pertenencia al órgano de administrador no se remuneren o lo sean con cuantías no significativas (y, en general, solo en el caso de consejeros independientes o de consejeros dominicales sin funciones ejecutivas de algunas grandes empresas), siendo las ejecutivas (que se realizarán del mismo modo por el alto directivo tanto si pertenece al órgano de administración como si no) las remuneradas con las retribuciones propias de la alta dirección. Prueba de ello es que, como demuestra la experiencia, los altos directivos que acceden al órgano de administración no suelen ver aumentada su retribución salvo por lo que habría ocurrido por la mera promoción dentro de la escala de dirección de la empresa.

En definitiva, el alto directivo que entra a formar parte del órgano de administración no ve alterada su capacidad económica, principio rector de nuestro sistema tributario. Y si antes de ser consejero tenía derecho, por sus funciones directivas, a ciertas exenciones (seguro de enfermedad, *tickets* de comida o guardería, trabajos en el extranjero), no parece razonable que las pierda por el hecho de que sus funciones ejecutivas convivan con las representativas y deliberativas.

Tampoco parece razonable que si la empresa y el directivo han seguido tratando la retribución como la de un trabajador con relación laboral, por entender que las funciones directivas no son de la suficiente entidad como para aplicar la teoría del vínculo (o, como ocurre en ocasiones, porque los amplios poderes formales no se ejercitan en la práctica), se niegue la aplicación de los beneficios fiscales por el incumplimiento de requisitos formales. Nos referimos, por ejemplo, a los casos de extinción de la relación mercantil en los que, antes de la entrada en el órgano de administración, no se hubiera pactado de forma expresa la suspensión de la relación laboral (en los que, en atención a la doctrina administrativa y judicial a la que ya hemos hecho referencia, no cabe el mantenimiento del derecho a una indemnización mínima y, por tanto, exenta, por el período previo de relación laboral).

La exención de trabajos en el extranjero es quizá el beneficio que menos sentido tiene que se pierda por la convivencia de las funciones ejecutivas con las propias de la pertenencia al órgano de administración. Porque es precisamente la exportación del capital humano de alto nivel para el que se ha previsto fundamentalmente esta exención; y es en el directivo en el que este objetivo se cumple de manera más evidente.

El Tribunal Supremo ya parece que ha negado la exención al administrador (residente en España) por la participación en órganos de administración de empresas extranjeras¹⁰, pero aún está pendiente de pronunciamiento en relación con la retribución de las funciones ejecutivas del administrador residente en España, que viaja al extranjero¹¹. Si confirma el criterio de la Audiencia Nacional¹² (que aquí compartimos), deberá reconocer el derecho a la exención en este caso, porque la LIRPF solo exige que se realice un «trabajo» en el extranjero y no que la retribución derive de una relación laboral; además de que el rendimiento del administrador es un rendimiento del trabajo, aunque sea por expresa decisión legal y no por la naturaleza de su relación.

Dicho lo anterior, lo que resulta quizá más preocupante es la falta de seguridad jurídica, derivada de la parca regulación legal y de la divergente interpretación del concepto de alta dirección de las jurisdicciones social y contencioso-administrativa que ha servido de soporte a la inspección de los tributos para detectar supuestas relaciones de alta dirección (y mercantiles, cuando la alta dirección convive con la pertenencia al órgano de administración) denegando, en consecuencia, la aplicación de beneficios fiscales. Al final de este artículo proponemos modificaciones legales en este sentido, cuando hayamos analizado los efectos prácticos de la teoría del vínculo en el Impuesto sobre Sociedades.

1.2. La teoría del vínculo en el Impuesto sobre Sociedades

La inseguridad jurídica que venimos exponiendo no solo afecta a la tributación personal de los administradores en el IRPF (y, por tanto, también a las obligaciones de la empresa, en tanto que obligada a practicar retenciones e ingresos a cuenta cuando paga las retribuciones). La asunción por la Administración de la teoría del vínculo ha convertido la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de administradores en una fuente de discusión en el ámbito de las inspecciones y en los tribunales que, en la actualidad, parece que tiene poca solución y que está dificultando enormemente la toma de decisiones informadas por parte de las empresas en lo que se refiere a esta deducibilidad.

10. Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de marzo de 2021, en recurso de casación 5596/2019.

11. Tribunal Supremo. Auto de 11 de marzo de 2021, por el que se admite a trámite el recurso 3468/2020.

12. Audiencia Nacional. Sentencia de 19 de febrero de 2020, en recurso 485/2017.

Para entender la situación actual, es preciso repasar brevemente lo ocurrido desde las famosas sentencias del «caso Mahou» del Tribunal Supremo hasta la reforma de 2014 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades. La sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo asumió plenamente la teoría del vínculo en sus sentencias de 13 de noviembre de 2008 («caso Mahou»). En ellas negaba la deducibilidad de las retribuciones del administrador (que el Tribunal concluía que estaba vinculado a la entidad por una relación mercantil) porque estas retribuciones no constaban en los estatutos sociales con certeza.

Tras estas sentencias, la DGT emitió su conocido Informe de 12 de marzo de 2009 (a solicitud del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT), en el que rebajaba el alcance de la certeza que exigía el Tribunal Supremo y defendía que para la deducibilidad del gasto era suficiente que en los estatutos se estableciera el carácter remunerado del cargo. No obstante, ni ello otorgaba la deseada flexibilidad en relación con esta deducibilidad (pues la previsión estatutaria seguía siendo necesaria, incluso cuando se cumplieran todos los requisitos tradicionales para la deducibilidad de un gasto —contabilización, imputación temporal correcta, justificación—), ni la evolución posterior de la cuestión en los tribunales permitía ser optimista. Entre otras, el Tribunal Supremo llegó a afirmar que cualquier interpretación que no se base en un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil, «*resulta insólita*»¹³.

En todo este periplo, la administración y los tribunales apelaron a los conceptos de liberalidad, gasto ilícito o contrario al ordenamiento jurídico o gasto no correlacionado con los ingresos, para atacar la deducibilidad de estas retribuciones cuando esa escrupulosidad mercantil exigida por el Tribunal Supremo no era respetada (incluso cuando los estatutos fueran previos a los nuevos criterios judiciales).

Con la reforma de la normativa del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre —LIS—), parecía que se daba carpetazo a todas estas disquisiciones, otorgando carta de naturaleza a la deducibilidad de estos gastos. Una deducibilidad que, en la medida en que se cumplan los restantes requisitos para la deducibilidad de un gasto, no debiera haber merecido mayor discusión. Más si cabe si se tiene en cuenta la reiterada jurisprudencia en torno al derecho del

13. Ver Sentencia de 2 de enero de 2014 en recurso 4269/2012. Frente a ello, en algunas sentencias el propio Tribunal Supremo se ha mostrado flexible sobre la necesidad de constancia estatutaria de la retribución, cuando lo que se discute es la obligación de pago entre empresa y administrador (Sentencia 3949/2018, de la Sala de lo Civil, de 20 de noviembre de 2018).

administrador a retener su retribución frente a la sociedad en supuestos en los que queda constancia de que el socio conocía la retribución¹⁴.

En concreto, la LIS establece que no son liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad¹⁵. La letra de este artículo es prueba inequívoca de que el legislador pretendía zanjar cualquier duda interpretativa respecto a esta deducibilidad. Porque, como se puede observar al revisar la letra del artículo, parece claro que el legislador quería terminar con la discusión y se muestra favorable a la deducibilidad de las retribuciones de administradores (a los que denomina «administradores» de forma genérica), con una suerte de «da igual si su relación es laboral o mercantil y qué funciones desempeñe» que se traduce en una redacción con clara vocación omnicomprendensiva («funciones de alta dirección», «u otras funciones», «un contrato laboral» como contraposición a cualquier otro o a la inexistencia de contrato).

La práctica en las inspecciones de Hacienda, sin embargo, muestra que la situación no ha mejorado. En la actualidad y desde hace varios años (antes y después de la nueva LIS), se está negando la deducibilidad de las retribuciones de administradores cuando el cumplimiento de la normativa mercantil no ha sido escrupuloso, con base en la regla de la LIS que establece que no son deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico¹⁶, más aún tras la Sentencia de la sala de lo civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (referida a una sociedad no cotizada).

De forma breve, en esta sentencia se concluye que los requisitos en torno a la retribución de administradores de los artículos 217 y 249 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) se deben aplicar de forma cumulativa. El Tribunal Supremo considera, en concreto, que el sistema diseñado por la LSC se estructura en tres niveles que aplican a todas las funciones de los administradores (deliberativas, representativas y ejecutivas): (i) Estatutos sociales (que han de establecer el carácter gratuito o remunerado del cargo y, en este caso, el sistema de retribución), (ii) acuerdos de la junta general (para establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores por todas las funciones), y (iii) acuerdos del consejo

14. Sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo 412/2013 de 18 de junio de 2013, 893/2012, de 19 de diciembre de 2011 o 1147/2007, de 31 de octubre de 2007, entre otras.

15. Artículo 15.e) último párrafo de la LIS.

16. Artículo 15.f) LIS.

de administración (en general para distribuir la retribución entre los administradores —salvo que la junta general determine otra cosa— y, cuando se nombren consejeros ejecutivos, para aprobar el contrato de atribución de funciones ejecutivas).

Con base en estas conclusiones, no han sido pocas las voces que han entendido que era previsible que la Inspección de Hacienda (y la DGT y los tribunales económico-administrativos) acabarían negando la deducibilidad de las retribuciones de administradores cuando el cumplimiento de la normativa mercantil no fuera perfecto (en lo que ello quiera decir, y siempre interpretado por los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Tributaria); lo que, como decimos, ya está ocurriendo, como muestra de lo cual baste citar la resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 (resolución 03156/2019), ya referida a la actual LIS, en la que este tribunal insiste en el necesario cumplimiento de la normativa mercantil para que estas retribuciones sean deducibles (lo que alcanza a las retribuciones percibidas por funciones ejecutivas y de gerencia por quienes forman parte del órgano de administración, por aplicación de la teoría del vínculo).

Aunque en sus posteriores sentencias de 8 de febrero de 2021 (recurso 3071/2019), 17 de septiembre de 2021 (recurso 1143/2021) y 22 de diciembre de 2021 (recurso 6370/2020) el Tribunal Supremo ha concluido contundentemente que la referencia a gastos contrarios al ordenamiento jurídico ha de ser interpretada de forma restrictiva (por ejemplo, según cita el propio tribunal, a los sobornos y otras conductas similares), la práctica en las inspecciones tributarias no ha variado. Y desconocemos si lo hará tras los recientes pronunciamientos de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (anterior Dirección General de Registros y Notariado), en los que este organismo muestra una clara tendencia a flexibilizar el contenido de la cláusula estatutaria de remuneración de administradores. Baste citar la resolución de 7 de julio de 2021, en la que se concluye que *«aun cuando los distintos conceptos retributivos de los consejeros ejecutivos deban constar necesariamente en los estatutos sociales, podrán estos remitirse al contrato que se celebre entre el consejero ejecutivo y la sociedad para que se detalle si se remunerará al mismo por todos o sólo por algunos de los conceptos retributivos fijados en los estatutos»*. Según este organismo, lo importante es garantizar la debida protección de los socios a la vez que la sociedad se adapta a las necesidades de la práctica *«por cuanto atribuye al consejo de administración la competencia de elegir, caso por caso, entre los distintos conceptos retributivos previstos en los estatutos»*.

A la vista de lo expuesto, no compartimos la conclusión administrativa en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por varios motivos:

- a) Porque parece que la intención del legislador en la actual LIS al establecer que las retribuciones de administradores no son liberalidades (referencia que no existía en la anterior ley del impuesto) era alejarse de la discusión iniciada por el Tribunal Supremo con las sentencias del «caso Mahou» (previas a la modificación de la LSC en 2014). De otro modo, le habría bastado con añadir una letra en el artículo 15 afirmando la no deducibilidad de estas retribuciones salvo cuando se cumpliera con el ordenamiento jurídico (como lo ha hecho, por ejemplo, con los gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan de ciertos importes –letra i) del mismo artículo 15–).

Resulta evidente que el legislador asume que, como se ha indicado en el apartado anterior relativo al IRPF, no es sencillo concluir si en un caso concreto aplica la teoría del vínculo o no. Y por ello aboga por la deducibilidad de las retribuciones con independencia de si el contrato es laboral o mercantil.

- b) Porque la existencia de una regla especial (relativa específicamente a la retribución de administradores) y una regla general (relativa a cualquier gasto que se pueda reputar que deriva de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico), debe conducir necesariamente a la prevalencia de la primera sobre la segunda cuando de lo que se trata es de concluir sobre la deducibilidad de las retribuciones de administradores. Solo esta conclusión resulta conforme con el principio de especialidad normativa, cuya aplicación al derecho tributario no debería plantear dudas.
- c) Porque el concepto de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico que lleva anudada la no deducibilidad de los gastos parece que requiere una conducta ilegal o ilícita, más allá de cualquier incumplimiento de carácter meramente formal.
- d) Porque, como ya se ha indicado, el Tribunal Supremo (y antes la DGT¹⁷) han limitado el concepto de gastos contrarios al ordenamiento jurídico a conductas específicas como los sobornos y similares.

Conforme a lo expuesto, la conclusión debiera ser que la retribución de los administradores (incluyendo indemnizaciones y cualesquiera otros conceptos retributivos) debe ser deducible con independencia de cómo esté documentada la relación que une al administrador con la compañía (laboral o mercantil) o de cómo la Administración y los tribunales interpreten la naturaleza de esa relación, siempre

17. Por todas, las resoluciones vinculantes de la DGT V1788-17, de 10 julio.

que se cumplan los requisitos generales de deducibilidad (contabilización, justificación documental, imputación temporal/devengo).

2. BREVES CONCLUSIONES

La asunción de la teoría del vínculo por nuestros tribunales y la Administración ha llevado a concluir reiteradamente que los administradores reciben una clase especial de rendimientos del trabajo, distinta de la de quienes tienen una relación laboral o estatutaria. Y siguiendo este criterio, se niega a estos rendimientos la posibilidad de ser beneficiarios de ciertos incentivos, de los que los más significativos (por importe y porque el rechazo a su aplicación no se compadece del tipo de trabajo que supone el ejercicio de funciones ejecutivas) son la exención de trabajos en el extranjero y la exención por despido o cese (cuando no se ha cumplido el requisito formal de suspender de forma expresa la relación laboral previa); además de que se niega su deducibilidad, perjudicando la competitividad de las empresas españolas además de la capacidad económica del administrador.

En nuestra opinión, la LIRPF y la LIS no conducen a esta interpretación restrictiva. Los rendimientos por las funciones ejecutivas de los consejeros y administradores son rendimientos del trabajo y derivan inequívocamente de su trabajo personal, sin que a ello obste su pertenencia al órgano de administración ni ello altere la capacidad económica de estos directivos. Tampoco la entrada en el órgano de administración modifica el hecho de que sus rendimientos están correlacionados con los ingresos de la empresa (principio rector para la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, junto con el de inscripción contable) y, por tanto, deben ser deducibles si están correctamente contabilizados, ya estén soportados por un contrato laboral o por un contrato mercantil.

Como además no es tarea sencilla concluir si se debe aplicar la teoría del vínculo o no a cada caso concreto (la jurisprudencia no ofrece una solución inequívoca); y la tributación del administrador y de la sociedad no puede estar sometida a los vaivenes de la doctrina administrativa y judicial; unido a que se deben respetar los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, proponemos las siguientes modificaciones en la LIRPF y en la LIS.

3. PROPUESTA DE MODIFICACIONES LEGALES

3.1. En la LIRPF

- a) Concepto de rendimientos del trabajo: Modificación del artículo 17.2.e) LIRPF, para indicar que las retribuciones derivadas del ejercicio de funciones ejecutivas de consejeros y administradores se tratarán conforme a su propia naturaleza, con independencia de la relación laboral o mercantil del consejero o administrador.
- b) Exenciones:
- Indemnizaciones por despido o cese: Modificación del artículo 7.e) LIRPF, para incluir que a los efectos de la exención la relación laboral previa al inicio de la relación mercantil se entiende suspendida salvo que se hubiera satisfecho una indemnización en ese momento o se hubiera pactado de forma expresa la extinción.
 - Trabajos en el extranjero: Modificación del artículo 7.p) LIRPF para especificar que la exención es aplicable con independencia de la relación laboral o mercantil del trabajador, siempre que sea por las funciones ejecutivas.
 - Retribuciones en especie: Modificación del artículo 42 LIRPF (apartados 2 y 3) para extender los supuestos de no sujeción o exención a los rendimientos en especie con independencia de si la relación es laboral o mercantil (si se quiere, en el caso de consejeros y administradores, solo para la retribución de las funciones ejecutivas).
 - Dietas: Modificación del artículo 9 del RIRPF para extender el régimen de dietas exoneradas de trabajo a quienes tengan relación mercantil, al menos por sus funciones ejecutivas.
- c) Reducciones por rentas irregulares:
- Rentas generadas en más de dos años: Modificar el artículo 18.2 LIRPF para que las compensaciones por la extinción de la relación mercantil se puedan beneficiar de la reducción por rendimientos generados en más de dos años con los mismos requisitos que las de la relación laboral (no necesidad de que no se hayan recibido rendimientos que se hayan tratado como irregulares en los 5 períodos impositivos anteriores ni de que se reciban en un solo período impositivo).
 - Rentas notoriamente irregulares: Modificación del artículo 12 del RIRPF para extender los distintos supuestos a los casos en que la relación sea mercantil.

- Retenciones: Modificación de los artículos 101.2 LIPRF y concordante del RIRPF para que, en el cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta, el tipo de retención se aplique sobre una base de retención que considere gastos y reducciones; y, si se quiere, establecer en el mismo artículo que por las funciones ejecutivas el tipo de retención se calculará conforme al método general y no según tipos fijos.

3.2. En la LIS

Modificación del artículo 15.e) LIS para establecer que las retribuciones de consejeros y administradores son deducibles, con independencia de su relación laboral o mercantil y de la forma en que estén documentadas las retribuciones o adoptada su aprobación por los órganos sociales; o bien decir expresamente que estas retribuciones no se entenderán afectadas por el artículo 15.f) relativo a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Socio de Garrigues

Profesor Asociado de la Universidad Pontificia Comillas

INTRODUCCIÓN

La Resolución por la que se crea el Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria establece entre sus objetivos la obtención de un análisis del sistema tributario óptimo en sentido amplio, incluyendo, entre otros aspectos, su potencialidad para contribuir a la internalización de los efectos ambientales de las actividades económicas. Se hace nuevamente hincapié en la fiscalidad ambiental al enumerar las áreas en las que hará un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro. En el ámbito internacional, los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas y los principios para la inversión responsable, entendiendo como tal aquella que integra los criterios ambientales, sociales y de gobierno corporativo en las decisiones de inversión (criterios ESG, en sus siglas en inglés), son también fuentes que han de inspirar las políticas fiscales. Tales guías tienen pleno acomodo en nuestro sistema tributario, que contempla en el artículo 2 de la Ley General Tributaria la función extrafiscal de los tributos al ponerlos al servicio de la política económica general y de la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución (entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, recogida en su artículo 45).

A este respecto, existe un amplio consenso sobre la potencialidad del tributo como un instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente en tanto en cuanto puede, sobre la base del principio clásico de «quien contamina

paga», desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, a la inversa, fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos. Dichos objetivos se pueden lograr con la creación de nuevos tributos ambientales, pero también con la revisión de las figuras tributarias actualmente existentes, que en su origen no fueron diseñadas para la protección del medio ambiente, mediante la incorporación de elementos ambientales. Es más, podemos afirmar que, con carácter previo a la introducción indiscriminada de nuevos tributos, sería preciso revisar los tributos «ordinarios» para evaluar en qué medida se les pueden incorporar elementos ambientales, todo ello en aras de una adecuada articulación de una reforma fiscal verde.

Desde esta perspectiva, abordaremos a continuación la posibilidad de incorporar la variable ambiental en la estructura del IRPF; tributo que, como es sobradamente conocido, no tiene naturaleza extrafiscal ni mucho menos ecológico, si bien eso no impide que se puedan incorporar en su estructura elementos de naturaleza promocional y, en particular, ambiental, tanto de carácter incentivador como de carácter penalizador.

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

En el ámbito de los rendimientos del trabajo, se pueden identificar en la actualidad dos medidas que fomentan la adopción de determinadas fórmulas de movilidad con un menor impacto contaminante.

En primer lugar, y si bien su regulación no hace expresa referencia al impacto medioambiental, encontramos la exención prevista en el artículo 42.3 de la LIRPF para los rendimientos del trabajo en especie derivados de las cantidades satisfechas por el empleador a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. El citado precepto contempla, asimismo, la posibilidad de aplicar la exención a las fórmulas indirectas de pago que cumplan determinadas condiciones reglamentarias. Como señalamos, esta exención no encuentra su fundamento directo en la protección del medio ambiente, si bien es indudable que el fomento del transporte colectivo contribuye a la reducción de las emisiones contaminantes a la atmósfera. En este marco, la potencialidad de este tipo de exenciones es clara, pudiéndose plantear tanto la elevación de su límite cuantitativo como su extensión a otro tipo de retribuciones del

trabajo en especie, por ejemplo, la entrega de bicicletas u otros medios de transporte no contaminantes¹.

En segundo lugar, en la reforma fiscal realizada por la Ley 26/2014 se incorporó una novedosa medida con una clara y directa conexión con la protección del medio ambiente. Se trata de la reducción del 30% en la valoración de retribución en especie consistente en la cesión de uso de vehículos energéticamente eficientes, con la finalidad de mejorar el medio ambiente (art. 43.º. 1.º. b). Esta reducción será igualmente aplicable para el caso de rendimientos en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad principal la cesión o entrega de este tipo de vehículos (artículo 43.1.1.º.f). El desarrollo reglamentario de este incentivo, recogido en el artículo 48 bis del RIRPF, fija tres niveles diferentes de reducción (15%, 20% y 30%), en función de la tipología de vehículo y siempre que el valor de este vehículo no exceda de determinados límites cuantitativos (25.000 euros, 35.000 euros y 40.000 euros, respectivamente). Tomando en consideración las barreras de entrada a las que, frente a los vehículos de combustión, aún han de enfrentarse los vehículos ecológicos, relacionadas con el precio, tiempo de carga, autonomía o red de infraestructuras, sería oportuno valorar la flexibilización de los requisitos y límites cuantitativos actualmente existentes y, por otra parte, permitir su aplicación no solo a los supuestos de cesión de uso del vehículo, sino también a los de entrega del vehículo.

Otro ámbito sobre el que es posible actuar es el supuesto de inexistencia de renta en especie para las actividades de formación de los trabajadores (artículo 42.2.a). En el pasado ya se utilizó este instrumento para favorecer la introducción

1. En este sentido, la Comisión sobre Seguridad Vial y Movilidad Sostenible, en su sesión del día 20 de febrero de 2018, aprobó la Proposición no de Ley sobre una política fiscal en apoyo a la bicicleta en las ciudades, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista y publicada en el «BOCG. Congreso de los Diputados», serie D, núm. 282, de 16 de enero de 2018, en la que se insta al Gobierno a la adopción de determinadas ayudas y medidas fiscales en relación con el apoyo a la bicicleta como alternativa de transporte para promover una movilidad sostenible en las ciudades. Entre dichas medidas se incluye «analizar y evaluar la posibilidad, para inspirar y motivar a las personas a que contribuyan con una práctica de movilidad sostenible, de considerar como renta en especie exenta las ayudas que las empresas destinan para la adquisición y/o utilización de bicicletas, convencionales o de pedaleo asistido, por parte de sus empleados». Por su parte, la Estrategia Estatal por la Bicicleta (junio 2021) recoge, entre las acciones para incentivar la bicicleta desde el ámbito laboral, el «estudio de la viabilidad de modificar la normativa fiscal para incluir la movilidad en bicicleta para desplazarse al trabajo en lo referente a las rentas en especie».

de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (no vinculadas con la actividad laboral) en los hogares. De forma similar, podría recuperarse este mismo mecanismo para fomentar la sostenibilidad ambiental en sus más diversas vertientes.

Finalmente, sería posible incorporar al listado de gastos deducibles todos aquellos relacionados con el uso de medios de transporte sostenibles para el desplazamiento al lugar de trabajo, quizás con un límite cuantitativo máximo, de forma similar a la prevista para las cuotas de colegiación o los gastos de defensa jurídica por litigios con el empleador.

2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En relación con los rendimientos derivados de actividades empresariales, encontramos únicamente dos medidas ambientales en la LIRPF, ambas relacionadas con las actividades forestales. Por una parte, no se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la LIRPF). Por otra parte, se prevé la posibilidad de aplicar la reducción por rendimientos irregulares a las rentas procedentes de las actividades forestales, considerando el prolongado tiempo que media entre la plantación del arbolado y su tala (artículo 32 de la LIRPF). Durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se propuso la introducción de una deducción del 30% por las inversiones y gastos realizados en fincas forestales ordenadas y planificadas², si bien este incentivo no vio finalmente la luz.

Existe, por tanto, un amplio campo de actuación que podría cubrirse mediante la utilización de los incentivos clásicos a las inversiones sostenibles: los regímenes de libertad de amortización y las deducciones en la cuota por inversiones.

2. Enmienda n.º 169 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 87 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado. Véase también la «Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible», presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de entidades ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

Ambas modalidades existen en la actualidad en los territorios forales. Recordemos que en el pasado la normativa de territorio común contemplaba las deducciones por inversiones medioambientales, que cubrían tres facetas diferentes: las inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, la adquisición de vehículos para el transporte por carretera poco contaminantes y las inversiones en determinadas energías renovables. Sería oportuno valorar su recuperación, como así se propuso en sede parlamentaria, «por coherencia con el discurso de la fiscalidad ambiental, que no solo consiste en gravar determinados comportamientos, sino también en incentivar otros más acordes con las políticas de prevención de la contaminación»³. Alternativamente, se podría apoyar la inversión sostenible flexibilizando el límite a la deducibilidad de los gastos financieros netos, que en la actualidad no puede superar el 30% del beneficio operativo del ejercicio (con una franquicia deducible en todo caso de 1 millón de euros). Asimismo, cabría potenciar los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i en el caso de programas dirigidos a la innovación ecoeficiente o relacionados con las tecnologías de aprovechamiento de las energías renovables o con las tecnologías hipocarbónicas⁴.

Por lo que se refiere específicamente a la movilidad sostenible, es ampliamente conocido que el requisito que exige la afectación de los vehículos en exclusiva a la actividad económica, sin permitir su uso para fines privados ni siquiera en días y horas inhábiles, es una fuente continua de conflictos. Por ello, habría que valorar la posibilidad de aceptar la afectación, cuando menos parcial, de los vehículos energéticamente eficientes. Esta extensión permitiría profundizar en el carácter ambiental del IRPF y en la concienciación del tejido empresarial sobre la necesidad de reducir el impacto ambiental de sus actividades económicas.

3. Proposición de Ley sobre reforma del Impuesto sobre Sociedades para reponer la deducción por inversiones con objetivos de mejora ambiental, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) y publicada en el BOCG de 16 de enero de 2015. Véase también la «Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible», presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de grupos ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

4. Enmienda n.º 464 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso al Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética.

3. RENTAS INMOBILIARIAS

Por lo que se refiere a la tributación de los inmuebles, ya sean arrendados o a disposición del contribuyente, no encontramos en la actualidad ninguna particularidad que tome en consideración su eficiencia energética. Por esta razón, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se plantearon tres medidas tendientes a mejorar la eficiencia energética de los inmuebles que cabría reconsiderar.

En primer lugar, la aplicación de una reducción del 20% sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes de un inmueble calificado con las letras «A» o «B» según la Escala de Eficiencia Energética vigente⁵. Asimismo, se proponía la aplicación de esta reducción por los contribuyentes que efectuasen obras e instalaciones de adecuación en inmuebles por un importe mínimo de 5.000 euros, siempre que ello implicase una mejora de al menos una letra en la calificación de la vivienda en la escala de calificación energética. Esta reducción sería de aplicación en el período impositivo en el que se realizaran dichas actuaciones y en los dos siguientes (por tanto, un total de tres ejercicios). Ahora bien, si la mejora, en los términos anteriormente señalados, fuera de dos o más letras, dicho plazo durante el cual se podría aplicar la reducción se extendería a un total de cinco ejercicios.

En segundo lugar, la sustitución de los porcentajes fijos (1,1% o 2%) a aplicar sobre los valores catastrales para calcular la imputación inmobiliaria por una escala en función de la calificación energética del inmueble⁶. El objetivo de esta propuesta era modular la cuantía de renta a imputar en función del grado de eficiencia energética de la edificación, consiguiéndose de este modo que repercuta en el propio titular de la vivienda los beneficios o perjuicios que para la propia sociedad tiene el uso óptimo de la energía. Esa medida permitiría el aumento de la competitividad, así como al fomento de políticas medioambientales, contribuyendo al objetivo global de mejora de la eficiencia energética y lucha contra el cambio climático, además de revitalizar el sector de la construcción.

5. Enmienda n.º 142 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 39 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda n.º 82 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

6. Enmienda n.º 171 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 90 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado. En el caso de valores catastrales no revisados: calificación A, 1%; calificación B, 1,1%; calificación C, 1,3%; calificación D, 1,5%; calificación E, 1,7%; calificación F, 1,9%; calificación G o sin calificar, 2%. En el caso de valores catastrales revisados: calificación A, 0,55%; calificación B, 0,66%; calificación C, 0,77%; calificación D, 0,88%; calificación E, 0,99%; calificación F, 1,10%; calificación G o sin calificar, 1,10%.

En tercer lugar, y ya en relación con el arrendatario y no con el arrendador, una deducción del 10% por alquiler como vivienda habitual de viviendas energéticamente eficientes, de la que podrían disfrutar los contribuyentes cuya base imponible fuera inferior a 6,5 veces el IPREM en el caso de que la vivienda tuviera una calificación «A» o «B», según la Escala de Eficiencia Energética vigente. La deducción se reduciría al 8% cuando la vivienda tuviera una calificación «C» o «D»⁷. Como señala la justificación de la enmienda, al aplicarse el incentivo fiscal exclusivamente a aquellas viviendas de eficiencia medio/alta, se fomentaría la realización de las actuaciones destinadas a mejorarla, incrementándose el incentivo para aquellas viviendas que dispongan de una mayor calificación energética.

Posteriormente, se presentó una propuesta que modulaba el impacto ambiental en el porcentaje de reducción por arrendamiento de vivienda (actualmente en el 60%), incrementándolo en un 10% para las viviendas clasificadas en las que se efectuaran obras de mejora que les hicieran mejorar al menos dos categorías, de acuerdo con el certificado energético para edificaciones⁸.

Asimismo, estas medidas se podrían complementar con la calificación expresa como gastos de reparación y conservación de los costes para la mejora de la eficiencia energética del inmueble y eliminando las limitaciones a la deducibilidad que tienen este tipo de gastos o bien permitiendo su amortización acelerada. Por otra parte, hemos de recordar que los gastos de reparación y conservación, junto con los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y demás gastos de financiación, no pueden exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. La eliminación de esta limitación global, no sólo para los gastos de reparación y conservación dirigidos a la mejora de la eficiencia energética del inmueble, sino incluso para los gastos financieros en los que se incurra para afrontar dichos costes de eficiencia energética, podría contribuir significativamente al objetivo ambiental perseguido.

Cabría valorar asimismo el traslado de las propuestas mencionadas con las adaptaciones pertinentes a los arrendamientos inmobiliarios que, por la forma de explotación, se califiquen como rendimientos de actividades económicas.

7. Enmienda n.º 166 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 49 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda n.º 70 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

8. Proposición de Ley de medidas de fomento del alquiler estable de vivienda, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista (BOCG n.º 237-1, de 23 de marzo de 2018).

4. GANANCIAS PATRIMONIALES DE LA PARTE GENERAL

Como en las anteriores categorías de rentas, no encontramos especialidades en la normativa vigente en relación con el tratamiento fiscal de las alteraciones patrimoniales que pudieran tener algún tipo de conexión con el medio ambiente. La única excepción es la no integración en la base imponible de las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁹. Las restantes ayudas (por ejemplo, las ayudas para la rehabilitación ecoeficiente de edificios no cubiertas por el anterior supuesto o las subvenciones para la adquisición de vehículos energéticamente eficientes), se encuentran plenamente sujetas a tributación.

La exención de estas subvenciones, ya propuesta en el ámbito parlamentario¹⁰, encontraría pleno respaldo en el mandato constitucional de protección del medio ambiente, daría una solución sencilla y respetuosa con los principios de justicia tributaria y evitaría que la fiscalidad suponga un obstáculo para alcanzar el objetivo ambiental de estas medidas.

5. RENTAS DE AHORRO

Tampoco encontramos ninguna especialidad medioambiental en relación con los rendimientos de capital mobiliario o las ganancias patrimoniales que se integran en la base imponible de ahorro, existiendo un amplio abanico de posibilidades para incentivar fiscalmente las inversiones sostenibles.

Pensemos, por ejemplo, en dividendos distribuidos por compañías con una clara política ambiental; en intereses derivados de «bonos verdes» u otros productos emitidos por compañías con un claro compromiso ambiental o cuya financiación tenga por objeto desarrollar determinados proyectos ambientales; o en los retornos

9. Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

10. Enmienda n.º 84 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso al Proyecto de Ley de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo (procedente del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio). Enmienda n.º 79 del Grupo Parlamentario Plural al Proyecto de Ley de cambio climático y transición ecológica.

de fondos de inversión con una clara estrategia de inversión basada en criterios ambientales, sociales y de buen gobierno (ESG, por sus siglas en inglés). En tales casos, la función extrafiscal de los impuestos podría justificar una tributación reducida frente a la ordinaria para las rentas derivadas de la tenencia y transmisión de este tipo de activos sostenibles.

Dicho objetivo se podría alcanzar por distintas vías en función de la intensidad del incentivo que se desee desarrollar, desde la exención total hasta la integración parcial de este tipo de rentas en la base imponible mediante la aplicación, por ejemplo, de un porcentaje de reducción¹¹. Cabría plantearse también que el incentivo operara no sobre la renta, sino directamente sobre la inversión, en forma de deducción en la cuota. Sin duda, los trabajos en el ámbito de la Unión Europea en relación con la estrategia en materia de inversiones sostenibles, la taxonomía de las finanzas sostenibles y la emisión de bonos verdes ofrece un sinfín de posibilidades que no deben dejarse de explorar para que la fiscalidad no solo no sea un lastre para este tipo de inversiones, sino que se convierta en una palanca para su consolidación.

6. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES

La modificación normativa en la regulación de los planes de pensiones introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, y en la que ahonda la Ley para el año 2022, ha supuesto una considerable reducción del límite máximo deducible por este tipo de aportaciones. Esta controvertida medida podría paliarse mediante una mejora de dichos límites en el caso de que dichos instrumentos de previsión social se orientaran con criterios de sostenibilidad (ESG), de la misma forma anteriormente indicada para las rentas del ahorro.

11. La opción de la exención total tuvo su reflejo en una iniciativa legislativa dirigida a dejar exentas las rentas que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública. Se trata de la Proposición de ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) con fecha 13 de diciembre de 2007 (Boletín de 21 de diciembre de 2007). La justificación de este incentivo se encuentra en que las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios, por lo que es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones.

7. DEDUCCIONES EN LA CUOTA

7.1. Incentivos para la mejora de la eficiencia energética y protección del medio ambiente en inmuebles

El Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia ha introducido tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del IRPF por obras mejora de la eficiencia energética de viviendas.

La primera deducción se aplica por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda. La deducción es del 20% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7% por ciento en la demanda de calefacción y refrigeración. En segundo lugar, la deducción se incrementa al 40%, con una base máxima de 7.500 euros anuales y el mismo horizonte temporal, cuando las obras contribuyan a una reducción de al menos un 30% del consumo de energía primaria no renovable o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B». Finalmente, se establece una tercera deducción, por obras de rehabilitación energética que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2023 en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en los términos que acabamos de indicar para la deducción del 40%. En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse un 60% de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

Habría que valorar la extensión temporal de estos incentivos y su intensificación en el caso inversiones en instalaciones de autoconsumo¹². Así, por ejemplo, la normativa foral de Navarra permite deducir, sin límite temporal, el 15% (incrementable hasta el 30% en ciertos casos) de las inversiones realizadas en instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico

12. Enmienda n.º 147 del Grupo Parlamentario Mixto al Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética.

y generación de electricidad y en microrredes alimentadas fundamentalmente a través de fuentes de generación renovable.

7.2. Incentivos para fomentar la movilidad sostenible

En los últimos años se han presentado diversas iniciativas para fomentar la movilidad sostenible en el ámbito del IRPF. Así, podemos hacer referencia en primer lugar a la Proposición de ley de fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009, en la que se contemplaba la introducción de una nueva deducción del 25% por la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal¹³. Esta propuesta se retomó en la Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía¹⁴ (posteriormente renombrada como Proposición de ley de fiscalidad verde)¹⁵, si bien con tres modificaciones: (i) la deducción no solo era aplicable a la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, sino también a las cuotas para el uso de sistemas públicos de alquiler de coches y bicicletas y de sistemas de *carsharing*; (ii) el porcentaje de deducción se modulaba en función de la base liquidable del contribuyente (33% para bases liquidables hasta 17.0707,20 euros y 20% para bases liquidables superiores hasta 33.007,20 euros, umbral a partir del cual la deducción no sería de aplicación); y (iii) esta deducción no se aplicaría a las rentas satisfechas en especie por las empresas para favorecer el transporte colectivo de sus empleados y que se beneficiasen de la exención prevista en artículo 42.h) de la LIRPF.

La propuesta vio su continuidad durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014, en la que se propuso profundizar en el carácter finalista ambiental de este tributo mediante la introducción de una deducción de hasta el 33% por la adquisición de abonos de transporte público, con la finalidad de fomentar la movilidad sostenible (en transporte público, sistemas de alquiler público de bicicletas o coche compartido) y prevenir la contaminación atmosférica y el uso irracional

13. Proposición de ley sobre fiscalidad ambiental presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds con fecha 21 de julio de 2009 (BOCG de 31 de julio de 2009).

14. Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural con fecha 11 de diciembre de 2012 (BOCG de 14 de diciembre de 2012).

15. BOCG de 25 de enero de 2013.

de recursos¹⁶, si bien tampoco tuvo finalmente reflejo en la redacción definitiva de la Ley 26/2014.

Posteriormente, ha sido retomada por un conjunto de grupos ecologistas¹⁷, así como por la Estrategia Estatal por la Bicicleta, en la que se menciona la posibilidad de facilitar la compra de este tipo de vehículos mediante desgravaciones fiscales.

Este tipo de incentivos los podemos encontrar también, por ejemplo, en Francia, país en el que, con efectos a partir de 1 de enero de 2017, se concede una bonificación medioambiental a la adquisición de automóviles ecológicos, motocicletas y *quads* eléctricos y vehículos híbridos enchufables. En la normativa foral de Navarra también se contempla deducciones por inversiones en movilidad eléctrica, de las cuales se pueden beneficiar dos tipologías de inversiones:

- a) Las realizadas en vehículos eléctricos (deducción del 30%) y en vehículos híbridos enchufables (deducción del 5%), siempre que los vehículos pertenezcan a determinadas categorías y con una base máxima de deducción (entre 32.000 y 1.500 euros) en función de la categoría. Se contemplan expresamente las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.
- b) Las realizadas en sistemas de recarga, ascendiendo la deducción al 15% del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia. El porcentaje de deducción se puede incrementar en función de la potencia del punto de recarga (entre 3 y 5 puntos porcentuales). La base de la deducción no podrá superar el límite de 5.000 euros para los puntos de recarga de potencia normal y de 25.000 euros para los puntos de recarga de alta potencia.

En definitiva, existen diversos precedentes que aconsejan y pueden servir de inspiración para la introducción de una deducción para promover la movilidad sostenible.

16. Enmiendas n.º 64 y 65 del Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural y 161 y 168 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmiendas n.º 183 y 190 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya en el Senado.

17. Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible, presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de grupos ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

7.3. Incentivos al mecenazgo

Tanto en la Ley 49/2002 como en la LIRPF se prevén incentivos fiscales para las donaciones y aportaciones realizadas por las personas físicas a entidades beneficiarias del régimen fiscal de mecenazgo, entre las que se incluyen las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro orientadas a la protección del medio ambiente.

En el caso de donaciones efectuadas a favor de entidades beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo previsto en la Ley 49/2002, la deducción oscila entre el 35% y el 80%, en función del importe y la recurrencia de la donación. En el caso de donaciones efectuadas a favor de otras entidades sin ánimo de lucro no beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo, el porcentaje de deducción es del 10%.

Pero, más allá de este régimen general, los incentivos al mecenazgo medioambiental no disfrutaban de ningún régimen privilegiado. Por ello, se ha propuesto una deducción específica del 15% en el IRPF que incentive las donaciones dinerarias o de bienes a entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente, incluidas las cuotas de afiliación¹⁸. También se ha propuesto la inclusión expresa, en el ámbito de la Ley 49/2002, de los donativos o donaciones de fincas y constitución de derechos reales sobre fincas que estén incluidas en el Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos, en la Red Natura 2000 o en áreas protegidas por instrumentos internacionales, según la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, de Patrimonio Natural y Biodiversidad, o que cuenten con alguna figura asimilable de protección a nivel autonómico.

7.4. Incentivos autonómicos

Frente a la ausencia de incentivos estatales específicamente orientados a la sostenibilidad ambiental, diversas Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias normativas, han establecido deducciones en el tramo autonómico del IRPF que podemos agrupar en cuatro categorías: (i) deducciones por donaciones con finalidad ecológica¹⁹, (ii) deducciones relacionadas con inversiones ambientales

18. Proposición de Ley de modificación 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, presentada por el Grupo Parlamentario Plural (BOCG n.º 143-1, 15 de enero de 2021).

19. Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Cataluña y Comunidad Valenciana.

en viviendas²⁰; (iii) deducciones relacionadas con la movilidad sostenible²¹; y (iv) deducciones relacionadas con el patrimonio natural²².

Si bien ha de valorarse positivamente este aprovechamiento de sus competencias normativas para la introducción de incentivos fiscales ambientales, cabe plantearse si, dado el carácter global de los problemas medioambientales, no sería preferible que estos incentivos se incorporaran a la normativa estatal para su aplicación de forma general por la totalidad de los contribuyentes, con independencia de su lugar de residencia.

8. REFLEXIONES FINALES

Terminaremos con unas reflexiones sobre la posibilidad de enmarcar la reorientación ambiental del IRPF en una reforma fiscal verde más amplia. En este contexto, no conviene perder de vista que, para abordarse una reforma fiscal ambiental, convendría seguir determinados pasos en el siguiente orden. En primer lugar, se han de identificar los objetivos ambientales que se pretenden alcanzar, de tal forma que, partiendo de la asunción de que se ha concluido que la fiscalidad es el

20. Deducciones para la mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual (Islas Baleares, Comunidad Valenciana); por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual (Canarias), por obras en viviendas de mejora de la eficiencia energética, protección del medio ambiente y para la utilización de energías renovables (Cantabria); por inversiones ambientales en la vivienda habitual (Castilla y León); por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo (Galicia); por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares (Galicia); por inversiones para la vivienda habitual en dispositivos domésticos de ahorro de agua y en instalaciones de recursos energéticos renovables (Murcia); por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en las viviendas (Comunidad Valenciana).

21. Deducción para el fomento de la movilidad sostenible (Castilla y León); por adquisición de vehículos eléctricos nuevos y bicicletas de pedaleo no asistido (La Rioja); por ayudas públicas concedidas para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal (Comunidad Valenciana); por adquisición de vehículos eléctricos nuevos «enchufables» y de pila de combustible (Asturias).

22. Deducción por inversiones para la recuperación del patrimonio natural (Castilla y León); por la certificación de la gestión forestal sostenible (Asturias).

instrumento fiscal más eficiente para alcanzar dicho objetivo ambiental, las medidas fiscales que se adopten estén prioritariamente orientadas su consecución.

Como segundo paso, se ha de elegir la medida concreta. Dicha elección debería venir marcada por un principio de introducción progresiva y ordenada de la fiscalidad ambiental, que comenzara con una «ambientalización» de los tributos «clásicos» existentes (tanto eliminando los elementos distorsionadores que fomentan conductas degradadoras del medio ambiente como incorporando beneficios fiscales ambientales) y continuara con una introducción de nuevos impuestos ambientales inspirada en el principio de neutralidad de la «reforma fiscal verde». En esa primera fase de «ambientalización», hemos visto que el IRPF ofrece un amplísimo abanico de medidas que puede mostrar el camino para un reverdecimiento del conjunto del sistema y que además constituyen una interesante oportunidad para concienciar sobre la necesidad de adoptar comportamientos favorables a la protección del medio ambiente.

Finalmente, es imprescindible un seguimiento de las medidas introducidas, evaluar su eficacia respecto a los objetivos ambientales inicialmente identificados e introducir las medidas correctoras que, en su caso, procedan.

En definitiva, la fiscalidad, ofrece múltiples oportunidades siempre que las medidas adoptadas se encuentren correctamente definidas, integradas en el conjunto del sistema tributario y coordinadas con las políticas ambientales.

VI.

La mejora de la neutralidad de la imposición indirecta y la reducción de la parafiscalidad

Tiempos modernos: el IVA, la revolución tecnológica y la normativa y la Administración Tributaria

ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS

Socia responsable de Imposición Indirecta y Medioambiental
Deloitte Legal

JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA

Abogado
Deloitte Legal

El Suministro Inmediato de Información (SII), el pre-303, la facturación electrónica, Batuz, Ticket-Bai... No cabe duda de que las autoridades fiscales se están adaptando a los tiempos modernos. Y esta adaptación está generando que, cada vez más, los recursos de la función fiscal de las empresas se vean impedidos a sustentarse en los avances tecnológicos, aunque quizás en muchas ocasiones de forma más acelerada de lo que hubiera sido deseable, es decir, como algo impuesto, pero no estructurado o dimensionado en atención a un plan que se haya elaborado y pensado con sus principios, sus objetivos y su final.

El medio es el mensaje se dijo por MacLuhan en los años sesenta: en parangón, cabría decir que los avances tecnológicos son el mensaje, aunque no nos hayamos parado a pensar debidamente en todas las implicaciones que arrastran y en su aplicación certera y que genere sinergias en beneficios de todos. No es por lo tanto exagerado afirmar que las exigencias derivadas de los avances tecnológicos se imponen al ciudadano, al contribuyente, pero quizás no siempre se hace en beneficio del sistema en su conjunto, sino mas bien de manera excesivamente unilateral.

Nuestra Administración tributaria (la estatal desde luego, porque esta afirmación es difícilmente predicable de las de otros ámbitos territoriales, o de otras conexas o paralelas como la de Seguridad Social que habrían de avanzar a velocidad

de la luz en rigor, transparencia, accesibilidad y respeto de los derechos de los ciudadanos) ha estado históricamente en la cabecera en el mundo en la adopción de un enfoque tecnológico en la gestión de los tributos. Y de esto debemos estar orgullosos: los demás debían copiarnos, éramos y somos la referencia.

Ahora bien, tampoco debemos obviar que ese desarrollo, que se llevó a cabo con el despliegue de la reforma fiscal, consustancial con la instauración de nuestra democracia en los finales de los años setenta y principios de los ochenta, tuvo siempre una pesada carga para el ciudadano: la asunción de la obligación de interpretar la norma, de autoliquidar, de ingresar, de asumir las consecuencias de cualquier error, de forma nada compasiva por cierto, y, *last but not least*, la de cumplir con unos pesados costes de cumplimiento manifestados en innumerables obligaciones formales y de suministro de información, cuyo incumplimiento genera más infracciones y sanciones.

No cabe desconocer, para ser justos, que a la par se fueron desarrollando sistemas de información y ayuda, también de innegable relevancia: el PADRE, por ejemplo, que constituye el antecedente y la luz que informa la aplicación de mecanismos similares en el IVA ya en curso; los apoyos informáticos; el acceso a ciertas informaciones disponibles... Sin embargo, tampoco debe resultar muy discutible que siempre ha venido prevaleciendo un basamento poco alineado con la esencia del Impuesto sobre ventas —la teoría del vínculo, la relación sinalagmática— pues las modificaciones siempre han solido ser *pro domo sua*, bastante unidireccionales, poco equilibradas entre lo que cada una de las partes debe hacer o dar. Siempre hay que invocar las categorías del Derecho Romano: *do ut des, facio ut facias*...

Todo este enfoque tecnológico, tan de alabar, se ha venido acompañando en los últimos tiempos, con la aparición de la idea de la Administración colaborativa, de la cooperación. Primero, solo como afirmación de boquilla, y poco a poco (se nos antoja que todavía muy poco a poco) porque en el paradigma del alto funcionario de nuestra Hacienda, tan bien preparado, por cierto, no se ha incluido con alguna seriedad la idea del servicio al obligado tributario, de la presunción de buena fe... Desgraciadamente persiste aquella desdichada idea de que todo empresario es malo y un delincuente en potencia, mal que aqueja, como la envidia, a nuestra sociedad.

Pues bien, uno de los principales hitos en estos procesos es el interesante trabajo colaborativo que se genera entre Administración y administrado, quizás aún no del todo el deseable, pero que ha de agigantarse indudablemente, lo que ocurrirá de verdad cuando la Agencia Tributaria cambie realmente sus paradigmas habituales.

En este marco, por parte de la Administración, se abren vías de comunicación no solo con los administrados sino con los diferentes intervinientes en los procesos (v. g., empresas tecnológicas y asesores) a fin de difundir la normativa y comprender las eventuales dificultades prácticas a la hora de su aplicación. Y, a su vez, por parte de los participantes, se comparte con la Administración el funcionamiento del día a día en una empresa y sus peculiaridades, lo que genera una mejora de la comprensión por parte de la autoridad pública de la realidad de las empresas. Pensemos en los que supuso el SII, o los tímidos avances en el ámbito de los Foros o en materia de los Informes de Transparencia, etc., cuya realidad exige imperiosamente alterar los viejos esquemas de aplicación del derecho tributario.

Así, todos estos cambios suponen grandes o pequeñas revoluciones en las compañías que, de alguna manera, están impulsando la adecuación de la gestión de los impuestos en general y de los impuestos indirectos, en particular, al panorama social y económico en la que la digitalización, la transformación, la innovación y la colaboración no son ya tendencias sino realidades, potenciadas además al máximo en el mundo poscovid. Buen ejemplo de ello es la puesta en marcha, ya en sus albores, de la Administración Tributaria Digital Integral (ADI) que tiene, por cierto, especial manifestación en el espectro del IVA, y que supone, de nuevo, un importante paso adelante del ámbito de la gestión de los tributos estatales como manifestación de un cambio de paradigma de la revolución que supuso la configuración del procedimiento gestor en los años ochenta del siglo pasado.

La digitalización emprendida por las autoridades fiscales, tanto en nuestro país como en el resto del mundo, plantea, sin lugar a dudas, retos y exigencias como se apuntó antes, pero también oportunidades, aunque no sean estas las que se aprecien en un primer momento. Tales retos y oportunidades no se deben agotar durante la fase de efectiva implantación del nuevo sistema, sino que deben aprovecharse indudablemente a lo largo de la puesta en marcha y funcionamiento de aquel. Por último, no cabe desconocer los interrogantes que se generan en el ámbito jurídico, aspecto este nada baladí y que nos limitamos solo a apuntar en esta breve reflexión.

En los primeros momentos, los principales retos suelen ser tanto de índole tecnológico, que obligan a elevadas inversiones por parte de las empresas, como relacionados con el cambio de procesos en la operativa de gestión de las compañías que requieren, asimismo, una inversión muy relevante en recursos y tiempo en tanto en cuanto aquel afecta a su cultura y modo de hacer.

Frente a los retos, lo cierto es que hay que extraer de estos procesos todo el sustrato posible, pues estos cambios obligan a una revisión integral de funciones,

procedimientos, recursos, tareas y políticas que han ayudado a la función fiscal a impulsar y acelerar su propio proceso de transformación.

Pero es que, una vez implantado el sistema, este viaje a la transformación de la función fiscal continúa pues, como con una colada de lava volcánica que transforma el paisaje y hacer crecer la tierra, surgen nuevos retos y nuevas oportunidades que nacen de esta nueva forma de gestionar los impuestos.

Y es aquí donde se requiere que esa relación colaborativa que se empieza a construir entre Administración y los agentes económicos durante los procesos que han de implantarse en aplicación de la norma, quizás tímidamente y no se sabe sin con verdadero convencimiento, siga evolucionando en beneficio de todos: la Administración, las empresas, la seguridad jurídica, la simplificación de las obligaciones, etc., todo ello en aras de una mejora de la recaudación presupuestaria y de la eficacia y productividad de la economía.

Desde luego no puede negarse que de nada vale haber hecho semejante inversión en tiempo, dinero y recursos y presumir de ser la Administración tributaria más puntera tecnológicamente si esto no va acompañado de un cambio tan relevante, como el que supone para las empresas la aplicación de la normativa, en la gestión y la inspección por parte de la Administración.

Y enlazando con lo que se dijo con anterioridad, cabe exigir a la Administración una rápido y adecuado cambio de mentalidad, pues ya no es de recibo seguir manteniendo viejos clichés en estas nuevas situaciones en las que ya dispone en tiempo real de toda la información transmitida por lo operadores con toda transparencia y celeridad.

Por ejemplo, no se puede pedir a las empresas que suministren cantidades masivas de datos a tiempo real y seguir enterrando a las compañías con requerimientos de información, circunstancia que, no solo no ha mejorado en los últimos tiempos, sino que, todo lo contrario, ha empeorado. Quizás debamos volver a repetir una idea antes esbozada: se implanta el avance tecnológico, con la exigencia que supone para el obligado, pero solo se ha diseñado para facilitar la labor de la Administración, que sigue con su palo enhiesto con una prepotencia que ya resulta desacompadada con los nuevos tiempos.

No nos vale tampoco proporcionar una transparencia tal que permite obtener un borrador de la liquidación del IVA si eso no se traduce en la resolución sencilla y ágil de cuestiones tales como deducciones, correcciones, devoluciones y conflictos formales varios que, sin perjudicar de ninguna forma la debida recaudación en todos los casos, genera agotadores y costosos procesos para todas las partes, Administración y administrados. No creemos que nadie pueda discutir la

exigencia inexcusable de abordar la modernización de nuestra normativa en aspectos como los mencionados.

En efecto, institutos como la rectificación de las autoliquidaciones, el ejercicio de las deducciones y su rectificación, la devolución de ingresos indebidos (¡ojo con el respeto al principio constitutivo del impuesto en la Directiva del pago fraccionado tantas veces obviado o preterido por la Administración!), la modificación de la base imponible y sus desproporcionadas restricciones y formalismos, los requisitos de facturación, etc., deben ser redefinidos de manera completa y sin especial demora.

Y el respeto a principios constitutivos del Derecho, y no solo público, como el rechazo al enriquecimiento injusto; la proporcionalidad, el respeto a la buena fe, la diligencia debida, etc., no pueden ser postergados ni en la norma ni su aplicación práctica. No cabe pues que solo con grandes remilgos y con evidente retraso se admita la aplicación, por ejemplo, del principio de regularización íntegra, y menos aún en los tiempos que corren en los que el avance de la tecnología ha revolucionado la actividad económica.

Por extensión, y no podemos entretenernos en ello en estas breves líneas, hay que redefinir los conceptos de fraude e incumplimiento fiscal y sus consecuencia; hay que revolucionar los mecanismos de atención al obligado, de información y contestación a preguntas, dudas y aspectos de la aplicación de la norma (la seguridad jurídica es un derecho del obligado, nunca una prerrogativa de la Administración que recibe o contesta al que quiere y cuando quiere); hay que agilizar los procedimientos y permitir que se entable una relación que permita sopesar las posturas de las partes y evitar conflictos...

Ciertamente resulta muchas veces descorazonador que la Administración mas avanzada del mundo en términos técnicos se mueva con pasos arrastrados y que hayan de ser los Tribunales de Justicia (quizás, a veces, también los económico-administrativos) los que desbrocen criterios que, por otra parte, no siempre son asumidos por los órganos de aplicación de manera rápida.

En definitiva, no sirve de nada tener los sistemas y datos del siglo XXI si los procesos de gestión e inspección siguen anclados, como nuestra Ley General Tributaria, en el siglo XX. Se exigen nuevas obligaciones y nuevos sistemas tecnológicos a los obligados. Estos determinan que las empresas hayan de actualizar por completo su proceder y sus pautas de actuación. ¿Por qué no se piensa que la propia Administración tienen que cambiar también inexcusablemente sin demora alguna y con idéntica rapidez a la que se exige a los administrados?

Si la información fluye en tiempo real, las comprobaciones no pueden ser siempre *a posteriori* años después; tampoco cabe seguir con comprobaciones extensivas

solo parciales cuyo efecto preclusivo se tiende a obviar: si la Administración es única hay que simplificar los procesos de comprobación, acercarlos al hecho imponible, evitar divisiones competenciales sin sentido y asunción de la obligación de mejorar en eficacia y simplicidad.

A este respecto, es importante recordar que la OCDE en su informe «Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration»¹ erige las siguientes cuatro facetas como pilares que han de caracterizar la Administración fiscal 3.0:

- a) Una Administración Tributaria sin trabas.
- b) Que impulse el cumplimiento.
- c) Que reduzca los costes administrativos y;
- d) Provea de un mejor servicio a los administrados,

La idea que subyace en la Administración 3.0 es acercar la misma al negocio de las compañías, en el entendimiento de que la fiscalidad es una consecuencia de aquel, por lo que el cumplimiento tributario debe ser más sencillo y estar más integrado con la actividad empresarial.

Para ello, es fundamental que si se está requiriendo que los contribuyentes envíen información a tiempo (casi) real, a cambio se provea de seguridad jurídica y homogeneidad de criterios y de agilidad a la hora de acceder y proporcionar información y resolver y corregir cuestiones. Se trata de otorgar una perspectiva centrada en el contribuyente alrededor del cual se estructuren y gobiernen los procesos de las autoridades fiscales.

Esta visión de integración de la Administración tributaria con la actividad empresarial no es sino la necesaria consecuencia de los procesos de transformación que se están llevando en la actividad empresarial en la que las organizaciones requieren asimismo que sus departamentos fiscales se acerquen al negocio, proporcionando valor estratégico.

Así, las organizaciones se reposicionan para afrontar el mundo poscovid, reforzando sus finanzas, acelerando sus procesos de transformación, e identificado nuevas formas de trabajar y nuevas áreas de crecimiento. Y la función fiscal, que actúa como interfaz entre el negocio y las autoridades, se encuentra asimismo en un punto de inflexión con respecto a su propio viaje de transformación.

1. OCDE (2020), «Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration», OECD Forum (noviembre).

En un reciente estudio realizado por Deloitte², se preguntó a más de 304 líderes de compañías globales (CFO y directores fiscales) por su visión acerca del futuro de la función fiscal y se destacó un especial requerimiento de transformación de la función fiscal, que se acelera y muta como consecuencia de la pandemia y que, en definitiva, como se ha dicho, se traduce en un reenfoque de las tareas que debe realizar para proporcionar un valor más estratégico a las organizaciones.

Así, las organizaciones requieren una función fiscal que esté más cerca del negocio y de las operaciones, que pase menos tiempo preparando datos para reporte y más en la realización de análisis proactivos. Esto es, se le requiere un aprovechamiento de los datos, no solo para poder relacionarse en igualdad de condiciones con las autoridades y evitar riesgos fiscales, sino asimismo para poder proporcionar a la organización ese valor estratégico que le es requerido.

Claro que esto no se puede conseguir si los recursos se consumen en actividades rutinarias, sobre todo teniendo en cuenta que la tendencia mayoritaria es que tanto los presupuestos como los recursos de los departamentos fiscales no vayan a incrementarse, o que, en algunos casos, puedan incluso puedan decrecer.

Es por ello por lo que una Administración que quiera dar un adecuado servicio a los contribuyentes e integrarse mejor con la actividad económica, cumpliendo, como no puede ser de otra manera, adecuadamente su función recaudatoria, como sostiene la OCDE, debe plantearse una modificación profunda de sus procesos y formas de operar para reducir al mínimo los trámites de poco valor para contribuyente, y para la propia Administración, incrementar la seguridad jurídica y evitar litigios y conflictos, lo que redundará en beneficio de todos.

2. DELOITTE (2021), «Tax Transformation Trends survey - Operations in focus» (mayo).

Propuesta de modificación del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Principio de neutralidad y respeto al Derecho comunitario

MARÍA DEL OLMO HERRERO

Responsable de Impuestos
Orange Espagne, SAU

INTRODUCCIÓN

Como conocemos, de acuerdo con el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, la Ley), los empresarios y profesionales domiciliados o establecidos en el territorio IVA (en adelante, el territorio) no pueden recuperar el Impuesto derivado de créditos incoobrables cuando el receptor de las prestaciones de servicios y entregas de bienes es un consumidor final y el importe de estas no supera la cifra de 300 euros. Está prohibido.

Cuando el importe supera esa cifra y, en todo caso, cuando el destinatario del bien o servicio es sujeto pasivo del Impuesto, la recuperación del IVA es teóricamente posible, de acuerdo con el procedimiento fijado en el artículo 80. Es importante subrayar que esa posibilidad es, en muchos casos, teórica en realidad, pues ese procedimiento exige la reclamación judicial de la deuda (o a través de requerimiento notarial), lo que en sectores de actividad en los que el volumen de clientes es masivo resulta inviable, al menos económicamente.

No solo por el coste que esa exigencia representa en sí misma, sino porque las empresas, por obvio que resulte, cuentan con procesos largos y costosos para

intentar lograr el pago de la factura. Las empresas son las primeras interesadas en cobrar sus créditos.

Y cuando una decisión es inviable económicamente no se acomete. Carece de sentido intentar la recuperación de una cuota de IVA cuando el coste total para lograrlo es muy superior a esa cuota.

No disponemos de las cifras que ese IVA ingresado, incobrado y no recuperado representan para el tejido empresarial de nuestro país (deben ser escandalosas), pero, si tenemos en cuenta que los porcentajes de impago siguen creciendo, llegando casi a los dos dígitos en el sector de las telecomunicaciones, por ejemplo, y que, tras un largo y minucioso proceso de recobro, esos porcentajes continúan siendo altos, de alrededor del 1,5% al 2,5%, aproximadamente, no queda sino buscar los volúmenes de facturación de las empresas y aplicar a ese porcentaje de impago final un 21% de IVA.

Lo que las empresas sí conocen con seguridad es que, cuando el proceso de recobro ha concluido, lo que habitualmente ocurre transcurrido el año desde el vencimiento de la factura, la deuda es razonablemente incobrable, y que el IVA que ingresaron en las arcas del Estado para cumplir con su función de intermediario y cooperador en el ingreso del Impuesto no lo pueden recuperar.

Esos importes, que pertenecen a las empresas, ahora más que nunca podrían revertir en objetivos imprescindibles. Mayor inversión y mayor contratación.

Adicionalmente, esa imposibilidad de recuperar el IVA coloca a nuestro país en una situación de discriminación respecto de otros de nuestro entorno comunitario, que contribuye a reducir la competitividad de las empresas. En el caso de filiales de grupos internacionales podemos afirmar que nuestras matrices no comprenden por qué no es posible la recuperación de unas cuotas de IVA cuando la deuda es incobrable. Un ejemplo de ello es Francia o Bélgica, países en los que las empresas recuperan el IVA de sus créditos incobrables casi de manera automática, una vez demuestran, por cualquier medio válido en Derecho, que han perseguido el crédito para su cobro y que este ha resultado incobrable.

Por último, somos conocedores de que un número significativo de compañías ha iniciado procesos ante la Agencia Tributaria para la recuperación de las cuotas de IVA impagadas por sus clientes, como también lo somos de numerosas iniciativas de reforma del artículo 80. Cuatro en las que hemos participado activamente muchas empresas, en la tramitación de diferentes textos normativos en los últimos años; Presupuestos Generales del Estado para 2021; Ley de medidas urgentes por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados

sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (procedente del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero); Ley urgente para apoyar la economía y empleo procedente de RDL 15/2020 de 21 de abril; Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Por los motivos expuestos, explicaremos, a continuación, los términos en los que proponemos modificar el artículo 80.Cuatro de la Ley.

1. PROPUESTA DE REFORMA DEL ARTÍCULO 80.CUATRO DE LA LEY

Proponemos que el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA se modifique en los términos que se indican en el Anexo I de este documento. En concreto, nos referimos a la supresión de dos requisitos muy concretos. Por un lado, la eliminación del límite de 300 euros para facturas por operaciones realizadas con consumidores finales al impedir, *de facto*, la recuperación del IVA. Por otro lado, la eliminación del requisito consistente en la reclamación judicial o a través de requerimiento notarial del crédito incobrable, por su ineficacia, elevado coste y ausencia de proporcionalidad. Asimismo, proponemos que los plazos de doce y tres meses previstos en el artículo pasen a ser de seis meses y cuatro años, respectivamente, en los términos que explicaremos más adelante.

Esta propuesta de modificación se fundamenta en la urgente necesidad de que el Estado español resuelva una flagrante contravención del Derecho de la Unión Europea por la manera que fueron transpuestos al ordenamiento español los artículos 90.1 y 90.2 de la Directiva 2006/112, del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, «la Directiva»), a través del artículo 80. Cuatro de la Ley 37/1992 (en adelante, «LIVA»).

Desafortunadamente, la Agencia Tributaria continúa resolviendo solicitudes de devolución bajo el argumento de estar solo sujeta a la aplicación de la ley (nacional) sin parecer haber «asimilado» todavía, sea dicho con todos los respetos, la obligación que tiene de aplicar el Derecho comunitario (y la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo), que prevalece sobre el ordenamiento nacional cuando este último lo contradice o no lo garantiza. Lo anterior, a pesar de que es abundante la doctrina y la jurisprudencia que afirman esta prevalencia del Derecho de la Unión Europea, destacando —por su proximidad en el tiempo y por lo que representa el organismo que la ha emitido— la resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de noviembre de 2020 (V3346-20) en la que resuelve en contra de

la norma española y sobre la base de la Directiva –y de su interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, Tribunal de Justicia)– a favor de la posibilidad de modificar la base imponible por impago en un caso en el que el deudor no está establecido en España.

Como sabemos, y viene reconociendo reiteradamente el Tribunal de Justicia, el principio sobre el que pivota el funcionamiento del IVA es el principio de neutralidad, siendo el riesgo de fraude la única excepción que puede justificar la ruptura de esa neutralidad, y que está claro que no aplica para el caso que nos ocupa.

Atendiendo a ese principio fundamental, es sencillo comprender que la modificación de la base imponible no puede ser una suerte de oferta graciable del legislador para que el sujeto pasivo pueda aliviarse de un coste que no le corresponde y que solo debe recaer en el consumidor final. Al contrario, esa carga corresponde, en exclusiva, al Erario Público.

Sin embargo, la norma española ha impuesto una serie de requisitos que bien limitan sustancialmente la posibilidad de recuperar el IVA adelantado a la Administración por quien procedió a su ingreso, bien, directamente, la impiden *de facto*.

Es reiterada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de acuerdo con la cual los empresarios «*actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública*» (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C271/06, EU:C:2008:105, apartado 21).

Por ese motivo, el Tribunal de Justicia ha afirmado categóricamente, en su sentencia de 8 de mayo de 2019, *A-PACK*, C-127/18, EU:C:2019:377, que «*el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imposible en supuestos similares y de hacer pesar sobre el acreedor sujeto pasivo la carga de un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede, en cualquier caso, los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva 2006/112*».

Además, el Tribunal también ha consolidado la doctrina de que la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades tributarias «*no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor*» (sentencia de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, C317/94, EU:C:1996:400, apartado 19).

Es por ello por lo que la Abogada General Kokott, en sus conclusiones en el asunto *Di Maura* (C-246/16) considera que, si la empresa no recibe el pago del consumidor final, no debe materialmente el IVA.

Asimismo, el Tribunal de Justicia en su sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887 establece que los Estados miembros «*aunque*

tienen la posibilidad de introducir una excepción a la corrección de la base imponible prevista en el párrafo primero, no han recibido del legislador de la Unión la facultad de excluirla pura y simplemente».

Y, adicionalmente, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en su sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos*, C-337/13, EU:C:2014:328) el Tribunal concluye señalando que: *«(...) los sujetos pasivos pueden invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado miembro para obtener la reducción de su base imponible del IVA. Si bien los Estados miembros pueden establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de tal base imponible quede supeditado a que se cumplan determinadas formalidades que permitan acreditar en particular que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida por el sujeto pasivo y que éste puede beneficiarse de alguna de las situaciones contempladas por el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, las medidas adoptadas a este respecto no pueden ir más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional».*

De manera que los Estados miembros no pueden prohibir, sin más, la rectificación de la base imponible en caso de impago, ni obstaculizarla desproporcionadamente. Sin embargo, eso es lo que hace el legislador español.

Primero, cuando impide directamente la recuperación del IVA en los casos en los que el crédito moroso lo es con un consumidor final y por una base imponible inferior a 300 euros. Prohibición que goza de efecto directo y que, en consecuencia, puede invocarse por los particulares.

Segundo, cuando condiciona la rectificación de la base imponible al cumplimiento de formalidades que implican una carga y complejidad desproporcionadas que dificultan seriamente la recuperación del IVA y que, paradójicamente, no son prueba de la incobrabilidad de un crédito.

En base a lo anterior, nos referimos a continuación a los requisitos cuya modificación consideramos urgente.

1.1. Créditos incobrables

El legislador nacional (y la Administración tributaria) parecen ampararse en la incertidumbre del impago como motivo para exigir la reclamación judicial (o el requerimiento notarial) de la deuda.

En relación con esa incertidumbre, resultan particularmente ilustrativas las conclusiones de la propia Abogada General Kokott cuando señala que:

«La cuestión de si puede exigirse que un sujeto pasivo incoe un procedimiento judicial de ejecución depende en particular del coste que lleve consigo. La obligación de instar la ejecución judicial por créditos de escaso valor que lleven consigo gastos elevados no es, en principio, conforme ni con el principio de neutralidad fiscal ni con el principio de proporcionalidad. Según las observaciones de la Comisión ello afecta sobre todo (pero no exclusivamente) a los créditos de escasa cuantía. En ese caso, la posibilidad de ceder el crédito en pago al Estado sería el medio más proporcionado.

Por el contrario, utilizar un procedimiento de ejecución simplificado y con costes reducidos en forma de procedimiento monitorio parece proporcionado. Así es, al menos en principio, siempre que no existan indicios que apunten a que el procedimiento resultará infructuoso o antieconómico».

De manera que, en nuestra opinión, cuando ha transcurrido al menos un año desde el devengo (como indica la norma española) sin que se haya obtenido el cobro de la deuda el crédito debería resultar incobrable. Porque durante ese periodo podemos afirmar, sin dudar, que el sujeto pasivo habrá tenido como principal objetivo la persecución activa del cobro de las deudas por los servicios prestados o bienes entregados, utilizando todos los medios a su alcance razonablemente exigibles –instando directamente el cobro al deudor, recurriendo a agencias de recobro, etc.–, lo que supone, ya de por sí, unos costes muy significativos para las empresas y, lo que es más importante aún, constituye la manera más clara de demostrar que el crédito es razonablemente incobrable. De manera que, existiendo un proceso de recobro que el sujeto pasivo pueda demostrar y que deja fuera de toda duda razonable la improbabilidad de cobro de los créditos que son objeto de la reclamación, debería entenderse que el crédito es incobrable.

Por este motivo, el establecimiento de requisitos como la demanda judicial o el requerimiento notarial del pago resultan desproporcionados, sobre todo en sectores en los que la facturación es masiva y de pequeños importes, por el coste que representan y el volumen de recursos que requieren. Pero, además, por paradójico que resulte, pueden resultar insuficientes para conseguir el cobro de la deuda, pues esos procesos formales no solo no garantizan el cobro sino que, por sí solos, no son prueba de la efectiva razonabilidad de la incobrabilidad del crédito. Teniendo en cuenta la redacción del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, el sujeto pasivo que decidiera eventualmente no realizar ninguna acción tendente al cobro durante el periodo de un año tras el vencimiento de la fecha de pago de la factura, limitándose a la mera interposición de la demanda o al mero envío de un requerimiento notarial, cumpliría con los requisitos para que el crédito se calificara

de incobrable, al margen del seguimiento que de ese procedimiento pueda hacerse, su duración o su resultado.

Estas conclusiones se ven reforzadas sobre la base de la configuración del que se ha dado en llamar «principio de rechazo del formalismo» al que se remite constantemente el Tribunal de Justicia.

De la misma manera que la existencia de esos procesos internos de las empresas permiten identificar las facturas finalmente impagadas, también permiten conocer las que finalmente son pagadas, a los efectos de que el IVA recuperado pueda ser, finalmente, devuelto a la Administración tributaria. Podemos afirmar que los importes finalmente recuperados son escasísimos en comparación con el IVA ingresado y no recuperado, lo que demuestra la eficacia de los procesos de recibo en las compañías.

1.2. Límite de 300 euros

Resulta evidente que la prohibición de rectificar la base imponible por impago en las operaciones con consumidores finales cuando la base imponible es inferior a 300 euros supone, sin más, una inaplicación de lo dispuesto en el artículo 90.1 de la Directiva que, como hemos visto, está vedada a los Estados miembros.

La vulneración de la Directiva es evidente, por lo que no resulta necesario realizar más comentarios.

1.3. Modificación de los plazos

Proponemos adicionalmente que el artículo 80.Cuatro incorpore dos cambios.

Por un lado, la reducción del plazo del año a seis meses desde la fecha de devengo, como requisito para que el crédito pueda ser considerado incobrable, con el fin de alinear el precepto con el artículo 13.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS), que condiciona la deducibilidad del deterioro de un crédito a que hayan transcurrido seis meses. No parece tener sentido que el principal de un crédito pueda ser recuperado en el IS (25%) transcurridos seis meses, y que la recuperación de la cuota de IVA (21%), cuando ello sea posible, exija doce meses.

Por otro lado, la sustitución del requisito de tres meses transcurrido el plazo de un año durante el cual el acreedor debe emitir la factura rectificativa, por un plazo superior de cuatro años, coincidente con el periodo de prescripción. Esto es, transcurrido el plazo del año, surge para el sujeto pasivo el derecho a la recuperación

del IVA, motivo por el que no encontramos razones para limitar su ejercicio a tres meses cuando el plazo de prescripción es de cuatro años. Lo anterior, sin perjuicio de que los contribuyentes ejercerán normalmente ese derecho tan pronto el crédito califique de incobrable.

2. INEXISTENCIA DE RIESGO DE FRAUDE COMO LÍMITE AL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

No creemos que puedan encontrar justificación las condiciones que establece el artículo 80. Cuatro de la Ley en la habilitación que hace el artículo 273 de la Directiva por la cual los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

No existe, obviamente, fraude alguno en relación con los importes de clientes que resultan impagados, pues el IVA devengado se ingresó sin excepción y únicamente se pretende la recuperación de lo ya adelantado al Fisco, pues no compete al contribuyente soportar su coste.

Además, cualquier riesgo para las arcas del Estado quedaría invalidado con la expedición de las correspondientes facturas rectificativas, con las que el destinatario, si eventualmente hubiese podido ejercitar un derecho a la deducción, se habría visto obligado a su regularización, obligación esta que el acreedor no puede controlar o asegurar y que corresponde vigilar a la Administración tributaria, con independencia de lo gravosa que esa función pueda resultarle. Máxime cuando, actualmente, los contribuyentes están sometidos a escrupulosas obligaciones de información mediante la presentación de los modelos 952 y la inscripción de las facturas rectificativas en los libros registro del impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia tributaria y que proporcionan, casi en tiempo real, abundante información a la Administración.

En definitiva, la Administración dispone de los recursos necesarios para la recuperación del IVA de los destinatarios de los bienes o servicios al margen de su condición de sujeto pasivo del Impuesto o como consumidor final. Es inadmisibles, por tanto, que al coste en tiempo y recursos que ya supone para las empresas la función colaboradora en el ingreso del IVA (y de otros tributos) –y que observamos con preocupación cómo se incrementa exponencialmente cada día– se una otro coste más por terminar convirtiendo a esos empresarios y profesionales en quienes soportan efectivamente el Impuesto.

ANEXO I

Tabla Anexo. Propuesta de enmienda del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Texto actual	Propuesta de texto
Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:	Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:
A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:	A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:
1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.	1.ª Que hayan transcurrido seis meses desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos, o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.	No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberán haber transcurrido seis meses desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.
Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser de seis meses o un año.	

Tabla Anexo. Propuesta de enmienda del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (continuación)

Texto actual	Propuesta de texto
En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.	En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.
No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.	No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.
2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.	2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.
3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.	
4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.	4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro, circunstancia esta que podrá ser probada mediante cualquier medio admisible en Derecho.
Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.	Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos, circunstancia esta que podrá ser probada mediante cualquier medio admitido en Derecho para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Tabla Anexo. Propuesta de enmienda del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (continuación)

Texto actual	Propuesta de texto
Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.	
B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.	B) La modificación deberá realizarse en el plazo de cuatro años siguientes a la finalización del periodo de seis meses a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.
En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.	En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de cuatro años para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.
C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.	C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

Tabla Anexo. Propuesta de enmienda del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (continuación)

Texto actual	Propuesta de texto
No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.	No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación de su crédito por cualquier medio válido en Derecho o llegue a un acuerdo de cobro con el deudor con posterioridad a la rectificación de la base imponible, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

La neutralidad del IVA.

Una reflexión sobre el régimen de grupos de entidades (REGE) y sus dificultades en el caso de grupos internacionales o con presencia en Territorios Forales y Canarias

ALFONSO VIEJO MADRAZO

Socio en PwC

INTRODUCCIÓN

De una forma u otra, resulta innegable a estas alturas que el Régimen Especial de Grupos de Entidades del IVA previsto en la Directiva comunitaria¹, conocido en nuestro país por sus siglas en español, REGE, se ha convertido en una herramienta eficaz de planificación, cuyo uso es cada vez más frecuente.

La creciente complejidad de los negocios y la forma en la que los conglomerados empresariales tienden a organizar sus actividades como respuesta a esa mayor complejidad, unida a situaciones en las que el sistema del IVA no es completamente neutral, ha contribuido a generalizar el uso del régimen de grupos en la Unión Europea, con el fin de paliar los efectos asociados a la imposibilidad de recuperar el IVA soportado, típica de ciertos sectores de la actividad económica, como el financiero, el asegurador o el sanitario, entre otros.

1. Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

A ello ha ayudado, sin duda, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en los últimos tiempos, con su interpretación más que restrictiva respecto de la exención del IVA aplicable a las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta a favor de sus miembros².

En la actualidad son diecinueve³, incluido España, los Estados miembros que en distintas versiones han incorporado a su legislación interna el régimen de grupos a efectos del IVA, dos⁴ más los que planean su introducción en un futuro cercano y únicamente seis⁵ los que no cuentan actualmente con dicho régimen.

Más allá de la discusión acerca de su naturaleza y, ligada a esta, la relativa a si en concurrencia de los requisitos que determinan su aplicación, debe aplicarse de forma obligatoria⁶ o, por el contrario, de forma opcional⁷, como sucede en el caso de España, debate inevitablemente vinculado a su doble condición de norma antifraude, por un lado, y de simplificación administrativa y de planificación, por otro, que pertenece más bien al mundo académico y excede con mucho el alcance del presente trabajo, el régimen de grupos de entidades constituye, hoy en día, un mecanismo típico del IVA, que es utilizado por la gran mayoría de Estados miembros y cuya trascendencia sigue aumentando cada vez más.

De acuerdo con el Artículo 11 de la Directiva comunitaria, *«Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización»*.

No ofrece mucho más detalle la norma comunitaria alrededor de la cual se han ido construyendo a lo largo del tiempo los distintos regímenes especiales que, en

2. Vid. STJUE C-605/15, «Aviva», de 21 de septiembre de 2017.

3. Además de España, Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Alemania, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Rumanía, Eslovaquia y Suecia.

4. Polonia, actualmente en fase de consulta pública, y Francia, que tiene prevista su entrada en vigor en 2023.

5. Bulgaria, Croacia, Grecia, Lituania, Portugal y Eslovenia.

6. Así sucede, por ejemplo, en el caso de Austria, Alemania o Países Bajos.

7. Además de España, Bélgica o Italia, entre otros.

el ámbito territorial de los Estados miembros que propugnan su aplicación, regulan a efectos del IVA la actividad de los grupos de entidades.

En el caso español, es la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la que, como remedio, en aquel momento, al endurecimiento, en cuanto al régimen fiscal de las operaciones intragrupo, de las obligaciones en materia de precios de transferencia, acoge la posibilidad que ofrece a los Estados miembros el Artículo 11 de la Directiva del IVA y durante el trámite parlamentario, de forma un tanto sorpresiva, incorpora a nuestro ordenamiento jurídico interno un nuevo régimen especial en el IVA, denominado régimen especial de grupos de entidades (REGE), con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

De la urgencia con la que el legislador incorporó a última hora, en fase de enmiendas, este nuevo régimen de los grupos de entidades a nuestra normativa interna en materia del IVA da buena cuenta el absoluto silencio que el preámbulo de la ley mantiene al respecto y que de cualquier otra forma resultaría difícilmente explicable ante una medida de este calado.

Probablemente, la prisa que tuvo que darse nuestro legislador a la hora de diseñar en un tiempo récord las reglas del IVA en aplicación del régimen de grupos explique lo heterodoxo del modelo español, en comparación con los regímenes de consolidación del IVA vigentes en otros países comunitarios.

El hecho de que, bajo el REGE, cada una de las sociedades que integran el grupo mantiene su personalidad individual y continúa utilizando en sus relaciones con terceros su propio número de identificación fiscal⁸, así como el hecho de que las operaciones realizadas en el seno del mismo no se eliminan sino, simplemente, se sometan a una regla especial de base imponible, o el de que cada una de ellas ejerza su derecho a la deducción de forma estrictamente individual, alejan al modelo español de los estándares europeos en materia de grupos de IVA.

Fueron todas estas peculiaridades, sin duda, las que, desde el mismo momento de su entrada en vigor, situaron a nuestro REGE en el punto de mira de la doctrina y fueron muchos los autores que desde el comienzo plantearon importantes dudas respecto de su adecuación a los mandatos de la Directiva comunitaria.

A pesar de ello, más de una década después, parece que el modelo español aguanta, con ligeros retoques, por el momento, los envites de la Comisión europea,

8. En este punto, en particular, el modelo español sí se asemeja al de algunos Estados miembros, como Bélgica, Países Bajos o Luxemburgo, en los que también las sociedades que forman parte del grupo a efectos del IVA utilizan su número de identificación individual en sus relaciones con terceros.

apoyado esencialmente en la reivindicación de un resultado «equivalente» al del sujeto pasivo único que contempla la normativa comunitaria.

No faltan, sin embargo, quienes, en aras de la neutralidad, han denunciado los efectos distorsionantes, a veces abusivos, que en ocasiones se producen como consecuencia de la capacidad de actuar, por separado, de los distintos miembros que integran el grupo y de la subsistencia, en cuanto a sus consecuencias en el IVA, de las operaciones que entre ellos tienen lugar. Todo ello unido a la experiencia acumulada a lo largo de estos más de diez años, en los que la aplicación del régimen de grupos ha suscitado diversas cuestiones de índole práctico a las que debe darse solución en el corto plazo⁹, convierten al REGE en uno de los ámbitos de mejora, que debe estar presente en cualquier agenda de reforma fiscal, en lo que al IVA se refiere.

Muchas son las virtudes, no obstante, de este régimen especial que, de forma un tanto apresurada, entró a formar parte de nuestra normativa fiscal, hace ya más de diez años y que en la actualidad se ha convertido en una herramienta esencial de planificación en materia del IVA, de particular trascendencia para ciertas industrias de nuestro país, y cuya importancia, creciente con el paso del tiempo, ya pocos discuten. Sin perjuicio de ello, el paso del tiempo ha evidenciado también sus carencias, que le hacen, igualmente, merecedor de algunas mejoras, con el fin de mantener su importancia y enorme utilidad en el ámbito del IVA.

1. LA CUESTIÓN TERRITORIAL

Sin ánimo de realizar aquí ningún repaso exhaustivo de todas aquellas áreas que dentro del régimen de grupos de entidades del IVA han de mejorarse, ni siquiera de agotar en toda su amplitud la relativa a sus límites territoriales, tarea que debe abordarse, sin duda, pero pertenece a otro lugar, haremos algunas reflexiones a lo largo de los siguientes párrafos acerca de la cuestión territorial y las dificultades que plantea en torno a ello el caso de grupos con presencia internacional, en diversos territorios.

9. La posibilidad de aplicar el REGE en el caso de sociedades dominantes (*holdings*) cuya sede de actividad se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto, o de que establecimientos permanentes de entidades extranjeras puedan integrarse como dependientes de un grupo IVA, son solo algunos ejemplos.

Sin perjuicio de las particularidades territoriales del caso español, que más adelante comentaremos, nos encontramos ante una cuestión de carácter global, común a todos los Estados miembros, largamente debatida por la doctrina, a la que los distintos Estados miembros han ido dando solución a lo largo del tiempo, conforme a su propia interpretación de la norma, a la vez que el TJUE, también la Comisión Europea, ha tratado de ofrecer algunas líneas maestras, siempre al hilo de los distintos procedimientos y asuntos que bien por la presunta infracción por parte de los Estados miembros, bien por vía de la cuestión prejudicial, se han sometido a su pronunciamiento.

En principio, hemos visto que el Artículo 11 de la Directiva comunitaria no parece dejar espacio a la interpretación cuando restringe la posibilidad de aplicar un régimen de grupos a efectos del IVA *«a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro»*¹⁰.

Muchos académicos han discutido en el ámbito internacional acerca de la posible incompatibilidad de tal limitación con algunas libertades fundamentales en el territorio de la Unión, tales como la libre circulación de bienes y servicios o la propia libertad de establecimiento.

Son numerosas las situaciones en las que puede llegar a plantearse una aplicación transfronteriza del régimen en el caso de grupos multinacionales. Pensemos, por ejemplo, en una situación en la que una sociedad matriz, residente en un Estado miembro 1, presta servicios a una de sus filiales, residente en un Estado miembro 2, siendo así que el Estado miembro 1 ha implementado en su legislación interna y reconoce el régimen de grupos de entidades del IVA, mientras que el Estado miembro 2 no lo ha implementado, ni reconoce su virtualidad. Bajo la normativa interna del Estado miembro 1 podría plantearse la disyuntiva de una aplicación transfronteriza del régimen, de tal forma que dicha prestación de servicios no fuera gravada por el impuesto. Bajo la normativa del Estado miembro 2, sin embargo, que no ha desarrollado en su legislación interna el régimen de grupos, dichos servicios quedarían, en todo caso, sometidos a tributación. La solución que se adopte finalmente puede ser de especial trascendencia desde el punto de vista de la neutralidad, ya que puede tener importantes consecuencias a ambos

10. Su homólogo español, el Artículo 163. quinquies. Uno, de la Ley 37/1992, se expresa en términos muy parecidos, cuando señala que *«Uno. Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades [...], siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radique en el territorio de aplicación del impuesto»*.

lados en el caso de sujetos pasivos que, como consecuencia de sus actividades, no puedan deducir con normalidad el IVA soportado.

Nuevamente, la discusión excede el ámbito del presente trabajo. Simplemente, a modo de resumen, diremos que, desde el momento en que se admite el carácter optativo y no armonizado del régimen para los Estados miembros, que pueden libremente decidir si lo incorporan o no a sus ordenamientos internos, los autores, en general, entienden que esta es una restricción de libertades justificada en aras del adecuado reparto de la potestad tributaria ente dichos Estados miembros¹¹.

Igualmente elocuente se muestra al respecto la Comisión Europea en su comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, del año 2009¹², cuando concluye a favor de que solo aquellas empresas cuya sede de actividad esté situada físicamente en el territorio del Estado miembro que haya establecido el régimen de grupos a efectos del IVA (o los establecimientos permanentes de dichas empresas o de empresas extranjeras situados físicamente en ese mismo territorio) pueden formar parte de un grupo de IVA. Dado que el del grupo de entidades es un régimen facultativo, no debería extenderse más allá del territorio físico del Estado miembro que lo haya establecido, señala la Comisión. De lo contrario, podría menoscabarse la soberanía fiscal de otro Estado miembro. Además, cuando el ámbito territorial coincide con la jurisdicción, en palabras de la propia Comisión, la gestión y el control del régimen se facilitan, puesto que todos sus miembros están sujetos a las normas de un mismo Estado miembro.

11. Resulta especialmente ilustrativa al respecto la opinión de la Abogada General Sra. Kokott, en el Asunto C-605/15 «Aviva», anteriormente mencionado, que en sus considerandos 58-59 señala: «58. Al igual que la restricción territorial de la validez de un grupo a efectos del IVA en el sentido del artículo 11 de la Directiva del IVA, la restricción de la libre prestación de servicios que puede producirse en estas circunstancias está justificada por el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los estados miembros [26]. Además de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios [27] justifica la posible restricción de dicha libertad fundamental. 59. En la medida en que dentro del ámbito de aplicación del artículo 11 de la Directiva del IVA, el lugar de prestación puede estar situado en otro Estado miembro, en el que puede que no exista un grupo a efectos del IVA, los efectos de dicho grupo no podrán extenderse más allá de los límites territoriales de los Estados miembros, si no se quiere causar un perjuicio a los ingresos por IVA del otro Estado miembro».

12. Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo 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. Bruselas, 2.7.2009, COM (2009) 326 Final.

Frente a ello, distintos países, como es el caso del Reino Unido (libre de las ataduras de la UE a partir de 2021), Irlanda o Países Bajos, vienen haciendo tradicionalmente una interpretación algo más extensiva del precepto comunitario cuando atraen hacia sus respectivos regímenes de grupos domésticos a las casas centrales con sede de actividad en otros países, siempre que cuentan con establecimientos permanentes que forman parte de dichos grupos en aquellos territorios.

De un modo u otro, la existencia de un régimen de grupos de entidades del IVA transfronterizo, único en toda la Unión Europea, del que puedan formar parte todas aquellas sociedades pertenecientes a un mismo grupo multinacional, con presencia en el territorio de la Comunidad, seguramente deseable desde el punto de vista de la neutralidad, no deja de ser, hoy en día, un objetivo de largo alcance, para cuya consecución son muchos más los pasos que deben seguir dándose.

Mucho se ha avanzado desde la modificación de las reglas de tributación de los servicios, que se acometió como eje central de denominado «paquete IVA» en el año 2010. En esta misma línea continúan dándose pasos importantes, como consecuencia, esencialmente, de la puesta en marcha por parte de la Comisión Europea de su ambicioso «Plan de Acción del IVA» en el año 2016¹³, articulado en torno a cuatro ejes fundamentales, con el objetivo de crear realmente un único espacio de IVA europeo, más robusto, con un sistema IVA común, convertido en una de las mayores y más crecientes fuentes de ingresos para la Comunidad, que pueda servir de soporte adecuado a la construcción de un verdadero mercado único interior y, con ello, favorecer el crecimiento, el empleo, la inversión y la competitividad.

Las nuevas reglas de tributación en materia del comercio electrónico, aplicables de manera uniforme en todos los Estados miembros desde el 1 de julio de 2021, del mismo modo las reglas que en el futuro constituirán el denominado «régimen definitivo» del comercio intracomunitario B2B, invitan al optimismo, sin duda, y dibujan un escenario en el que cabe pensar, por qué no, en la existencia de una futura declaración-liquidación europea del IVA única, a partir de la cual la existencia de un régimen de grupos transfronterizo, único también para todo el territorio europeo, comenzaría a adquirir sentido, más allá de los límites que actualmente establece el propio Artículo 11 de la Directiva comunitaria.

En cualquier caso, la armonización de las reglas para la aplicación del régimen de grupos del IVA por parte de todos los Estados miembros, empezando por

13. *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un Plan de Acción en el IVA, hacia un área de IVA europea única. Es hora de decidir. Bruselas, 7.4.2016, COM (2016) 148 Final.

su aplicación obligatoria para todos y cada uno de ellos, parece un paso previo necesario con el fin de articular, algún día, un verdadero régimen de grupos de entidades transnacional en el IVA.

Entre tanto, muchos autores se han preguntado también por los efectos transfronterizos que cabe otorgar al régimen de grupos del IVA doméstico, cuestión esencialmente distinta a la propia existencia de un grupo de alcance transnacional.

Pensemos, por ejemplo, en una situación en la que dos sociedades pertenecientes al mismo grupo, cuya sede de actividad se encuentra en el territorio de un Estado miembro 1, sin presencia de ningún tipo en el Estado miembro 2, realizan una operación en virtud de la cual, la primera sociedad vende a la segunda bienes que se encuentran físicamente ubicados en el Estado miembro 2, siendo así que ambas sociedades forman parte de una agrupación IVA el Estado miembro 1. Desde el punto de vista del Estado miembro 1 dicha entrega de bienes quedaría, en todo caso, libre de gravamen por IVA. La cuestión surge en torno a si el Estado miembro 2 debe reconocer la virtualidad de la agrupación IVA, de tal forma que no debe sujetar tampoco a gravamen la entrega de bienes realizada en el interior de su territorio o si, por el contrario, puede no reconocer al grupo de IVA extranjero y sujetar a gravamen la entrega de bienes, de acuerdo con sus reglas normales de tributación. Se plantea, igualmente, si la respuesta debe ser diferente en función de si el Estado miembro 2 ha desarrollado o no en su legislación interna su propio régimen de grupos de entidades.

La respuesta a estas preguntas tampoco resulta sencilla.

2. EFECTOS TRANSFRONTERIZOS DEL RÉGIMEN DE GRUPOS DEL IVA DOMÉSTICO

En diversas ocasiones se ha manifestado el TJUE de manera favorable respecto de los efectos que cabe atribuir, con carácter general, en el IVA de un Estado miembro a transacciones realizadas en el ámbito de otro Estado miembro distinto.

En materia de deducciones, por ejemplo, en el ámbito de las relaciones que tienen lugar entre un establecimiento permanente y su casa central, pronto matizaría el Tribunal su doctrina emanada en el año 2013, con motivo de su Sentencia en el conocido asunto «Le Crédit Lyonnais»¹⁴, para puntualizar tres años después

14. Vid. STJUE C-388/11, «Le Crédit Lyonnais», de 12 de septiembre de 2013, en la que el Tribunal declara inicialmente, como enunciado general, que «una sociedad cuya sede está ubicada en

(asunto «ESET»¹⁵) que una sucursal registrada en un Estado miembro y que presta principalmente servicios internos, no sujetos al impuesto, en beneficio de su casa central en otro Estado miembro, tiene derecho a deducir el IVA soportado en su Estado miembro de registro en la adquisición de bienes y servicios utilizados para las operaciones imponibles de su casa central en el Estado miembro en el que esta última está establecida.

Otros tres años después, en 2019, el Tribunal volvería, nuevamente, a reiterar su posición en el asunto «Morgan Stanley»¹⁶, aclarando que al determinar el alcance del derecho a la deducción de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo situado en un determinado Estado miembro, sí deben tomarse en consideración las operaciones realizadas por otro establecimiento del mismo sujeto pasivo situado en otro Estado miembro, que presenten una relación directa e inmediata con los gastos soportados por el primero de dichos establecimientos en su propio Estado miembro.

Más concretamente, ya en el ámbito del régimen de grupos de entidades, se pronuncia el TJUE en 2014, en su Sentencia «Skandia», sobre los efectos que cabe atribuir a la pertenencia de una sucursal a una agrupación IVA en un Estado miembro respecto del tratamiento a efectos del IVA de las operaciones realizadas para dicha sucursal por su casa central cuya sede de actividad se encuentra radicada en un territorio tercero.

En otras palabras, se trataba de dilucidar en este caso si la pertenencia de una sucursal a una agrupación IVA, en tanto que sujeto pasivo único y distinto de los miembros que la forman, puede situarse por encima del vínculo que, en términos del IVA, une a un establecimiento permanente con su casa central y, en este sentido, debe desplegar sus efectos más allá del territorio del Estado miembro al que dicha agrupación pertenece. Nuevamente, la contestación del Tribunal fue afirmativa.

No tardaría en desencadenarse la situación contraria en la que una sociedad cuyo establecimiento principal se encontraba en Dinamarca, donde formaba parte de un grupo a efectos del IVA, imputaba a su sucursal sueca los costes derivados de la utilización de una plataforma informática. A pesar de la incertidumbre inicial y las cuestiones planteadas al respecto por los distintos autores, el TJUE no

un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que el es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros».

15. Vid. Auto TJUE C-393/15, «ESET», de 21 de junio de 2016.

16. Vid. STJUE C-165/17, «Morgan Stanley», de 24 de enero de 2019.

tuvo dudas. En su Sentencia «Danske Bank»¹⁷, el Tribunal recuerda (Considerando 29) que habida cuenta de los límites territoriales que resultan del Artículo 11 de la Directiva del IVA, no puede considerarse que la sucursal sueca de Danske Bank forme parte del grupo danés a efectos del IVA en cuestión. Más adelante (Considerando 32), aclara el Tribunal que ni la circunstancia de que, al contrario de lo que sucedía en el asunto «Skandia», no sea la sucursal sino el establecimiento principal de Danske Bank el que forma parte de una agrupación IVA, ni la de que dicho establecimiento principal no esté situado en un tercer Estado, sino en otro Estado miembro, son suficientes para desvirtuar la solución adoptada en aquel caso.

En este sentido, señala el TJUE que, si bien el tenor literal del artículo 11 de la Directiva se opone a que un Estado miembro extienda el alcance de un grupo de IVA a entidades establecidas fuera de su territorio, no es menos cierto que la existencia de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro debe tenerse en cuenta, en su caso, a los efectos de la tributación en otros Estados miembros. En definitiva, concluye una vez más el Tribunal (Considerando 35), el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro, que forma parte de un grupo de IVA en dicho territorio, y su sucursal establecida en otro Estado miembro diferente, deben considerarse, en todo caso, sujetos pasivos distintos cuando el establecimiento principal presta a dicha sucursal servicios cuyos costes le imputa.

Al hilo de la Sentencia «Skandia», la propia Comisión europea reflexionaba sobre la necesidad de reconocer efectos transfronterizos al régimen de grupos de entidades doméstico, en los siguientes términos: Cuando, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, una prestación de servicios realizada desde el establecimiento principal de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que no ha implementado en su ordenamiento interno el régimen de grupos de IVA, a su sucursal en otro Estado miembro que sí lo ha implementado, resulta gravada por IVA en ese otro Estado, en orden a asegurar la necesaria neutralidad fiscal, debería reconocerse a dicho establecimiento principal el derecho a deducir el IVA en su propio Estado miembro, aun cuando dicho Estado no ha hecho uso de la opción que le atribuye el Artículo 11 de la Directiva comunitaria. En definitiva, casas centrales o sucursales establecidas en países sin disposiciones en materia de régimen de grupos de IVA podrían convertirse en prestadores o destinatarios de servicios sujetos al IVA, incluso cuando ello es, simplemente, el resultado

17. *Vid.* STJUE C-819/19, Danske Bank, de 11 de marzo de 2021.

de la aplicación del régimen de grupos de entidades por parte de otro Estado miembro distinto¹⁸.

Pensemos ahora en una situación diferente, en la que el establecimiento principal de un grupo multinacional, con sede de actividad en un Estado miembro 1, en el que forma parte de una agrupación IVA, decide prestar servicios a su sucursal, establecida en el Estado miembro 2, que no ha desarrollado en su ordenamiento interno el régimen de grupos o, incluso habiéndolo desarrollado, no reconoce la virtualidad del régimen de grupos del IVA existente en el Estado miembro 1, siendo así que, como consecuencia de sus actividades, en circunstancias normales, ninguna de las dos entidades tiene derecho a la deducción del IVA soportado. La realización de operaciones impositivas por parte del establecimiento principal, en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, otorga a dicho establecimiento el derecho a deducir IVA en el Estado miembro 1, mientras que la falta de reconocimiento de la agrupación IVA por parte del Estado miembro 2, podría dar lugar, en tanto que operación interna, a la desgravación de dicha prestación de servicios en el Estado miembro 2. Se impone la necesidad de una interpretación integradora que reconozca los efectos de la agrupación IVA en el Estado miembro 2, también con el fin de evitar posibles situaciones de fraude o abuso.

Queda por definir la postura de aquellos Estados miembros, como Irlanda o Países Bajos, que tradicionalmente vienen propugnando en sus ordenamientos una especie de «vis atractiva» del grupo de entidades doméstico al atraer hacia el grupo de IVA aquellos establecimientos principales o sucursales ligados a sus miembros, pero situados fuera de sus fronteras, en otros países, y que quizá se vean forzados a replantear su posición, a la vista de la evolución de la jurisprudencia del TJUE en esta materia.

En cualquier caso, parece que en un mundo cada vez más globalizado, en el que las economías de los distintos países están cada vez más interconectadas y las organizaciones empresariales se hacen cada vez más presentes en distintos países, incluso más allá de su propio entorno, un impuesto teóricamente armonizado en el ámbito comunitario, como sucede en el caso del IVA, debiera, como mínimo, hacer coincidir su ámbito territorial con el de la propia Unión Europea.

En este sentido, no parece sensato, simplemente, ignorar los efectos de una determinada medida fiscal o los que puedan derivar del tratamiento que deba darse

18. *Vid.* en este sentido, *Papel de Trabajo* N.º 845 del Comité del IVA, taxud.c.1(2015)747072. Bruselas, 17 de febrero de 2015.

a una determinada transacción, a efectos del IVA, en otros Estados miembros distintos de aquel en el que se ha adoptado. La neutralidad del impuesto podría verse gravemente afectada. Es, precisamente, la neutralidad del IVA en el ámbito comunitario, el principio básico que debería alumbrar cualquier solución a los posibles conflictos territoriales que pudiera plantear en su aplicación extraterritorial el régimen de los grupos de entidades.

Ningún Estado miembro debería legislar de espaldas a esta realidad. Tampoco el Estado español. Así, sería deseable que cualquier reforma fiscal en materia del REGE tomara posición y contemplara también, de alguna forma, el efecto transfronterizo de los grupos de IVA domésticos, amén de otras medidas relativas a la condición de sus miembros y la posibilidad de formar grupo, también desde el punto de vista territorial.

3. EL CASO ESPAÑOL. BREVE REFERENCIA A LOS TERRITORIOS FORALES Y CANARIAS

Una de las cuestiones a solventar, en este sentido, es la interacción del REGE en aquellos casos en los que alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo de IVA tiene su residencia en territorio común, mientras que otras la tienen en el País Vasco o Navarra.

Como no podía ser de otra forma, el Artículo 2 de la Ley 37/1992, del IVA, establece que el impuesto se exigirá de acuerdo con las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los tres Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

Como bien es sabido, tanto en el territorio común como en cada una de las cuatro provincias que conforman los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, el IVA se rige por las mismas normas sustantivas que en cada momento establece el Estado.

En otras palabras, el País Vasco y Navarra carecen de competencias normativas en materia del IVA, siendo las reglas que rigen el impuesto idénticas a las del territorio común. Sin perjuicio de ello, aquellos territorios sí tienen competencias propias en cuanto a la exacción, la gestión y la inspección del tributo¹⁹.

19. *Vid.* en este sentido, Artículo 26 y ss. de la Ley 12/202, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; y Artículo 32 y ss.

En materia del REGE, el Artículo 29 del Concierto Vasco y, su equivalente, el Artículo 34 del Convenio Navarro, recogen las especialidades propias del régimen en su aplicación a los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra. Ambos artículos excluyen del perímetro de las sociedades que integran el grupo en cada territorio a aquellas entidades dependientes cuya inspección se encuentre encomendada a los órganos de una administración, foral o común, distinta de la que aplique a la entidad dominante.

Es decir, en la práctica, los grandes conglomerados empresariales de nuestro país, con presencia en todo el territorio de aplicación del impuesto, cuya dominante se encuentra en territorio común, País Vasco o Navarra, se ven actualmente privados de la posibilidad de aplicar el REGE en sus transacciones con sociedades filiales por el simple hecho de que estas tienen encomendada la inspección tributaria a una Administración diferente, ya sea foral o común, según los casos.

Más allá de consideraciones de naturaleza política que no nos corresponden, desde el punto de vista estrictamente técnico, no parece que una medida tal tenga el más mínimo sentido, sobre la base de una norma sustantiva que es idéntica en los cuatro territorios.

Sin perjuicio de la necesaria coordinación territorial en cuanto a la correcta exacción, gestión e inspección del tributo en estos casos, una próxima reforma fiscal en el ámbito del IVA que incorpore el régimen de grupos de entidades entre sus áreas de mejora, debería, sin duda, dar solución a este problema.

Distinta situación se plantea en el caso de Canarias, en la medida en que, como también es sabido, el IVA no resulta de aplicación en el Archipiélago, que constituye, a estos efectos, un territorio fuera del ámbito de la Directiva comunitaria. Las Islas Canarias cuentan con su propio impuesto indirecto, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), de base no comunitaria, aunque con un innegable parecido a nuestro IVA, en el que claramente se inspira, incluso copia en muchos de sus aspectos. Uno de ellos, el REGE, que fue también desarrollado en su momento para el IGIC²⁰ y que en el caso de Canarias puede ser aplicado por todos aquellos

de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

20. Vid. en este sentido, *Disposición final primera. Modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que, en su apartado cinco, introduce, en el ámbito del IGIC, el régimen especial del grupo de entidades.

grupos de entidades cuyas sedes de actividad o establecimientos permanentes radicquen en el territorio canario.

No parece que, en el caso de Canarias, en tanto que territorio extramuros de la Directiva del IVA, deba plantearse la misma discusión, más allá de que se pudiera llegar a explorar, de forma estrictamente bilateral, en su caso, la posibilidad de extender los efectos del régimen de grupos del IGIC al territorio peninsular y viceversa, en atención a la innegable presencia empresarial y a la estrecha interacción que siempre ha existido, en este sentido, entre ambos territorios.

CONCLUSIÓN

El régimen especial de grupos de entidades del IVA se ha convertido, hoy en día, en una herramienta eficaz de planificación, de uso generalizado por la mayor parte de los Estados miembros en el ámbito de la Unión Europea.

En el caso del REGE español, distintas vicisitudes, que también explican la peculiaridad de nuestro modelo respecto del estándar comunitario, aconsejan su revisión y mejora, con el fin de garantizar su continuidad y aumentar, si cabe, su creciente importancia y enorme utilidad en el ámbito del IVA.

Cualquier intento de reforma del REGE, para su revisión y mejora, debe abordar la cuestión territorial, tanto desde el punto de vista nacional, de la interacción entre el territorio común y foral, como desde el punto de vista internacional, en lo relativo al posible reconocimiento de efectos transfronterizos de los grupos de IVA domésticos en el ámbito de la Unión Europea, por ser esta una cuestión cada vez más sensible en el caso de grupos multinacionales que operan más allá de sus fronteras, en mercados cada vez más globalizados.

La problemática de las formalidades en el IVA

JAIME TAMARIT GUILLÉN

Responsable del Área Fiscal

Ence Energía y Celulosa

INTRODUCCIÓN

La finalidad de la imposición indirecta es gravar el consumo de bienes y servicios del consumidor final sin tener en cuenta la situación personal de los mismos, por tanto los productores de esos bienes y servicios no debieran de soportar este impuesto, ya que no son estos los destinatarios del mismo. El impuesto indirecto debiera de ser neutro para el empresario.

En el impuesto sobre el valor añadido, la realidad es que, en muchas ocasiones, los productores de bienes y servicios soportan indebidamente el impuesto indirecto que no les corresponde debido a la gran cantidad de requisitos formales que el impuesto exige al empresario para que este se pueda deducir el impuesto soportado y que, por distintas circunstancias, en ocasiones no se cumplen totalmente, dejando el impuesto de ser neutro para el empresario; si bien es cierto que, históricamente, ha sido fuente de fraude de forma que el legislador ha tenido que «defenderlo» de estos ataques.

El objetivo de este trabajo es analizar en determinados casos cómo podemos mejorar la neutralidad de la imposición indirecta bajo los principios de competitividad fiscal y de eficiencia económica, sin que merme la aplicación correcta del impuesto.

1. LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

1.1. La problemática de la prueba del transporte cuando quien lo realiza es el comprador

1.1.1. Situación actual

Según el art. 25.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante «LIVA»), «estarán exentas del impuesto las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. (...)».

Según lo indicado, uno de los requisitos fundamentales para aplicar la exención es que exista un transporte efectivo de un país a otro de la Unión Europea pudiendo realizarlo el vendedor, el adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

El art. 13.2 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge la forma en que hay que documentar ese transporte efectivo: «La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos».

1.1.2. Problemática

Si el transporte lo realiza el vendedor o un tercero en su nombre, el vendedor dispone de la prueba sin mayor problema, pero si el transporte lo realiza el comprador, entonces el vendedor, que es quien tiene que emitir la factura, desconoce, al no tener la prueba del transporte, si la mercancía finalmente ha salido del país con destino a otro de la Unión europea y si, por consiguiente, la operación se puede calificar de exenta o debe de estar sujeta repercutiendo el IVA correspondiente.

El Consejo de la Unión europea, buscando aportar un «puerto seguro» para facilitar la prueba del transporte para aplicar la exención del IVA, aprobó el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, para empezar a aplicarse el 1 de enero de 2020, indicando, para el caso en el que el transporte lo realice el adquirente, que será prueba suficiente cuando se disponga de:

- Una declaración escrita del adquirente, que certifique que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre,
- Dos pruebas del transporte que pueden ser:
 - Al menos dos de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):
 - Carta o documento CMR firmados.
 - Conocimiento de embarque.
 - Factura de flete aéreo.
 - Factura del transportista de los bienes.
 - O de uno de los elementos de prueba mencionados anteriormente junto con alguno de los siguientes elementos de prueba (expedidos por partes independientes de vendedor y adquirente):
 - Póliza de seguro relativa al transporte de los bienes o documentos bancarios que prueben el pago del mismo.
 - Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
 - Recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

Como comentarios a las pruebas propuestas como válidas para aplicar la exención:

- Se requieren, como mínimo, tres documentos diferentes. El vendedor debe de emplear gran cantidad de recursos en conseguir la documentación para

poder justificar la exención del IVA. Emitir con IVA no es la solución, puesto que es fuente de conflicto con el cliente.

- En el caso de la prueba del transporte, se requiere que estén expedidas por partes independientes. ¿Qué ocurre en el caso de que el transporte lo haga el comprador por sus propios medios? No da una solución a este caso.
- Las pruebas propuestas por el Consejo se «presumen» como suficientes para probar el transporte intracomunitario. No hay seguridad de que, en caso de inspección, puedan ser discutidas y originen controversia.

1.1.3. Solución propuesta

- En el mundo digitalizado en el que vivimos no puede ser que se siga funcionando con papel y con una gran cantidad de información inconexa: la carta del cliente de recepción de la mercancía, el CMR, el seguro...
- Se tendría que implantar un sistema de control de las entregas intracomunitarias similar al que existe para el movimiento de las mercancías sujetas a los impuestos especiales donde, a través de la página de Hacienda, el suministrador registraría el envío y el adquirente registraría la recepción. Este sistema podría sustituir a la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias en lo relativo al movimiento de bienes e incluso a la declaración del intrastat.
- En relación con la prueba del transporte, se podría plantear:
 - que la mercancía estuviera localizada vía GPS, de forma que guardara un rastro de su recorrido por Europa.
 - que el transportista entrara en el sistema de control indicado en el punto anterior para registrar el transporte que haya realizado.

En definitiva, hoy en día la tecnología ofrece multitud de opciones para asegurar el transporte efectivo de la mercancía a otro país de la UE sin necesidad de acudir a una prueba documental laboriosa de conseguir eliminando costes a las empresas; aportaría seguridad a la hora de aplicar la exención en las operaciones intracomunitarias y una reducción en las distintas declaraciones de operaciones intracomunitarias, si bien implicaría una mayor coordinación entre las distintas Haciendas de la UE y un desarrollo informático.

1.2. La obligación de registrarse fiscalmente en distintos países de la UE que tienen las empresas al comercializar sus productos por Europa

1.2.1. Situación actual

La venta intracomunitaria de bienes tiene distintas casuísticas que puede implicar el tener que identificarte fiscalmente en otro país de la UE o no dependiendo, fundamentalmente, de si se conoce al cliente cuando sale la mercancía del país de origen o no.

Esta situación se ha mitigado en las ventas en consignación o acuerdos sobre existencias de reserva, con la aprobación del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, que incorporó al ordenamiento jurídico español la Directiva comunitaria relativa a la armonización y simplificación sobre intercambios entre los Estados miembros.

Dado que, en estos casos, la venta se hace con el consumo del cliente, antes de la reforma se consideraba que el envío de la mercancía al almacén del cliente suponía una transferencia de bienes que exigía identificarse al vendedor en dicho país, para, posteriormente, realizar una entrega de bienes interior en aquel territorio. La reforma supone que, bajo determinados requisitos, la venta tribute exclusivamente como entrega intracomunitaria de bienes, una vez las mercancías se pongan a disposición del adquirente final de estas, disponiendo el vendedor del plazo de 12 meses para que se formalice la venta, pudiendo, incluso, venderlo a otro cliente diferente al inicialmente declarado.

En el caso de que no se conozca el empresario o profesional del país de destino (B) cuando la mercancía sale del país de origen (A) sino que este es conocido con posterioridad, no se puede aplicar este régimen simplificado de forma que la empresa vendedora debe identificarse en «B», de forma que el envío de «A» a «B» se trata como una transferencia de bienes exenta de IVA; en «B» se declara una adquisición intracomunitaria exenta de IVA y la venta al cliente se trata como una venta local. Al ser una empresa no residente en ese país, lo normal es que se aplique la inversión del sujeto pasivo (como en los Países Bajos), si bien hay países en los que hay que repercutir el IVA (como en Alemania).

1.2.2. Problemática

Aun teniendo un mercado común sin fronteras donde existe libre movimiento de mercancías y capitales, las empresas que operan en distintos países de la UE a través de almacenes reguladores, por ejemplo en los puertos, para su distribución, comercializando sus productos sin someterlos a ningún tipo de transformación ni

disponiendo de medios materiales o humanos en los distintos países, más que los imprescindibles que se puedan contratar a nivel logístico para que las mercancías puedan circular por los distintos países y que estas mercancías se utilizan como materia prima en otros procesos de fabricación, se ven inmersas en gran cantidad de obligaciones fiscales en cada uno de esos países (identificación fiscal, declaraciones periódicas de impuestos...) y los recursos que eso implica para las empresas, por el simple hecho de que la mercancía ha llegado a un país sin que se haya recibido aún el pedido.

Los recursos estimados para cumplir con las obligaciones fiscales en el país identificado son de 25.000 €/año por cada jurisdicción.

1.2.3. Solución propuesta

La comercialización de mercancías por una empresa de la UE no residente en otro país de la UE a través de un almacén que lleve un control de entrada y salida de las mercancías, con destino a un cliente que las utiliza en su proceso de fabricación, debería de funcionar de forma similar a como se ha hecho para las ventas en consigna: cuando sale la mercancía se declara de forma particular en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, y cuando se vende al cliente se vuelve a declarar como venta final, tratando la operación como venta intracomunitaria y realizando el adquirente la inversión de sujeto pasivo, evitando tener que identificarse fiscalmente y tener que hacer declaraciones fiscales, y reduciendo considerablemente los costes de administración.

2. LAS OPERACIONES REALIZADAS EN EL ENTORNO RURAL

2.1. El requisito de la firma del recibí en el REAGP

2.1.1. Situación actual

El perfil de las personas del campo suele ser el de gente con una deficiente estructura administrativa que dificulta el cumplimiento de sus obligaciones formales y registrales, con dificultades para acceder a internet, etc., que ha hecho que la normativa, tanto en IVA como en IRPF, haya creado regímenes especiales simplificados que faciliten las obligaciones fiscales de estas personas.

En particular, se regula en el capítulo III del Título IX de la LIVA el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que será de aplicación a los titulares

de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan y en el que ni siquiera deben de emitir factura, ya que, de acuerdo al art. 16 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, es el empresario o profesional que efectúa el reintegro de las compensaciones quien debe expedir un recibo por dichas operaciones.

La empresa sujeta a este régimen, dado que no puede deducir el IVA soportado, y de cara a mantener la neutralidad del impuesto, se determina que repercute un IVA de compensación que no debe de ingresar en Hacienda, aplicando los siguientes porcentajes, que son revisados periódicamente en función de los costes e ingresos del sector:

1. El 12 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
2. El 10,5 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotación.

Dentro de los requisitos que debe de contener el recibí emitido por el adquirente del bien, se indica que debe de contener la firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

2.1.2. Problemática

2.1.2.1. La neutralidad del impuesto no es posible obtenerla, ya que:

- El IVA soportado en las compras del agricultor nunca va a coincidir con el IVA de compensación calculado sobre las ventas. O el IVA soportado supone un mayor coste de producción o se le está subvencionando la producción por un exceso de IVA de compensación recibido.
- Se está aplicando un tipo de compensación único para todo tipo de cultivos independientemente de que la estructura de costes sea diferente o que la periodicidad de obtención de ingresos sea totalmente contrapuesta, por ejemplo, un cultivo que obtenga la cosecha dos veces al año frente a una explotación forestal que corte el árbol a los diez años.

2.1.2.2. El requisito de la firma en el recibí

Para que el adquirente pueda deducirse el IVA de compensación, es requisito indispensable que el recibí tenga la firma del productor de la explotación. Esta firma tiene el objetivo de que el vendedor confirme que el recibí emitido por el adquirente es correcto y que ha recibido el importe contenido en él.

El problema de obtener esta firma es que hay que emplear una gran cantidad de recursos por parte del adquirente para contactar con el vendedor para que este la firme. La firma se puede obtener:

- Mediante contacto personal, lo que, en muchas ocasiones, requiere más de un intento. Actualmente, con la pandemia de la covid-19, el contacto personal no es viable dado el distanciamiento social que las autoridades sanitarias recomiendan.
- Mediante la firma digital.
- El problema es que, por el perfil del productor, este no está inmerso en las tecnologías actuales y tampoco el entorno rural suele tener un acceso a internet que facilite la comunicación.
- Mediante apoderamiento a una tercera persona. Esta opción puede tener sentido si se hace a la entidad financiera del pagador, ya que podría firmar fácilmente todos los recibís que ha pagado a los suministradores. El problema de esta opción es que la entidad financiera solo va a aceptar firmar un certificado de pago pero no el recibí del productor, ya que no puede afirmar que este ha recibido el dinero y tampoco va a querer firmar en nombre del productor respecto de la operación en sí misma de compra-venta del producto agrario.

2.1.3. Solución propuesta

2.1.3.1. Respecto a la neutralidad del IVA de compensación, para que esta tienda a la neutralidad del impuesto, se recomienda:

- Crear más porcentajes de compensación en función de las distintas tipologías de cultivos que tengan estructuras de gastos e ingresos similares.
- Una revisión más frecuente de las variables que determinan el IVA de compensación. Cuanto más frecuente, menor será la desviación sobre la realidad.

2.1.3.2. Respecto a evitar el requisito de la firma en el recibí:

- En relación a la confirmación del propietario de que la operación recogida en el recibí emitido por el adquirente es correcta, seguir lo indicado en el artículo 5.1.b. del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. *«Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes».*
- En relación con la confirmación de que el propietario ha recibido el dinero y que, además, supone el momento de la deducibilidad del IVA de compensación para el adquirente, seguir el mismo criterio que el recogido en el régimen especial del IVA de caja donde solo se exige que *«deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación».*

2.2. El derecho real de superficie rural

2.2.1. Situación actual

Según el artículo 20.Uno.23.º LIVA, estarán exentos de IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, si bien en el punto j´) se indica que esta exención no comprenderá la constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

El artículo 40.1 del Texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 junio, define el derecho de superficie indicando que *«El derecho real de superficie atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas. También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.»*

El derecho de superficie es un derecho real de goce que, con carácter general, faculta al superficiario (titular del derecho) para construir, plantar o tener en suelo ajeno una edificación o plantación de su propiedad.

2.2.2. Problemática

En el caso del derecho de superficie, al estar la operación sujeta y no exenta de IVA, el propietario debe de repercutir IVA y realizar las liquidaciones correspondientes.

Como se ha indicado en el Régimen especial agrario, dado el perfil de las personas que realizan actividades en el mundo rural, tanto la explotación del terreno como la cesión del terreno para que lo explote un tercero, la fiscalidad suele estar simplificada mediante regímenes especiales o mediante exenciones como el caso del arrendamiento, pero no se aplica en el caso del derecho de superficie rural, lo cual crea grandes dificultades al propietario al ser una figura ampliamente usada por el explotador del terreno al conferir ventajas frente a otras figuras como el arrendamiento.

2.2.3. Solución propuesta

Para evitar problemas a los propietarios de suelos rústicos que estén destinados a la producción agrícola o forestal, tendría que aplicarse la exención del IVA al derecho de superficie rural.

Propuestas para la mejora del marco normativo de la fiscalidad y la parafiscalidad

AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ

Presidente de la Asociación de Cadenas Españolas de Supermercados (ACES)

INTRODUCCIÓN

Antecedentes

Ciertamente, de manera periódica resulta necesario revisar y reformar el sistema tributario para ajustarlo a la realidad económica del momento y eliminar las distorsiones y los efectos perversos de las figuras y reglas impositivas sobre la actividad económica. La Hacienda Española desde la primera gran reforma de Montsantillán, en 1845, ha tenido grandes reformas como la de Fernández Villaverde de 1900; la de Navarro Rubio en dos fases, 1957 y 1964; la de Fernández Ordóñez en 1977. Desde esta última fecha sí se han producido cambios muy importantes en nuestro sistema fiscal, con la implantación del IVA, la descentralización tributaria o las revisiones de los grandes impuestos; pero actualmente una reforma sistemática volvería a darle coherencia y racionalidad económica al sistema.

Dado que cualquier reforma de calado exige una coherencia y un análisis profundo, es necesario contar con una base de consenso doctrinal. Hemos podido contar con el Informe de la «Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español», de febrero de 2014, el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, de julio de 2017 (recordemos los anteriores informes de expertos, como el de 1994) y, más recientemente, con la comisión de expertos creada en abril de 2021.

Aunque el objeto de esta contribución al libro del IEE, pretende ser general y aplicable a un diseño que sea útil para todos los sectores económicos, he

considerado oportuno aterrizarlo, en algunos casos, en aspectos concretos que afectan a la fiscalidad de las grandes cadenas de distribución con base alimentaria, ya que es esta una actividad que, por su transversalidad y su carácter esencial, está afectada directa o indirectamente por el marco tributario general y por infinidad de figuras.

Objetivos de una reforma fiscal

Obviamente, cualquier reforma de calado en esta materia tiene que buscar unos objetivos muy claros e irrenunciables como los de suficiencia financiera, seguridad jurídica, no discriminación, mínima distorsión a la actividad, evaluación de las cargas fiscales, cogobernanza y una modernización y simplificación que permita luchar con efectividad contra el fraude, sin generar obligaciones administrativas desproporcionadas al contribuyente.

Además, entendemos que esos objetivos se deben perseguir a través de un esquema basado en unos principios sólidos, que permitan un encaje adecuado de todas las figuras tributarias. Entre estos principios deberían aparecer, específicamente, aquellos que, desde los estudios del federalismo fiscal, se han revelado como los más idóneos para garantizar la coherencia del sistema y la unidad de mercado. Además, la reforma debería abarcar una articulación completa, revisando no solo las leyes reguladoras de cada tributo, sino la propia Ley General Tributaria (LGT), la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). La reforma debería contemplar principios y mecanismos que pudieran limitar la presión fiscal individual a que se vean sometidos los sujetos pasivos.

Valoración del impacto fiscal sobre la actividad

Desde el punto de vista empresarial, consideramos que tanto la fiscalidad como la parafiscalidad deben considerarse conjuntamente para evaluar la presión que soportan las compañías.

Para el sector de los supermercados, además de las cotizaciones sociales, existe un ámbito de parafiscalidad muy amplio constituido por los «costes y peajes» y sobreimposición que incluye la factura energética y que la actualidad ha puesto de manifiesto como los causantes del incremento de los precios de la energía, los cánones, seguros obligatorios, contribuciones obligatorias en materia medioambiental, de transportes, de propiedad intelectual, de residuos, de subproductos

alimentarios, de actividades de supervisión y control administrativo que componen una muy larga lista.

Es bien conocido del sector empresarial el impacto producido en los resultados empresariales de grandes, pequeñas y medianas empresas y de autónomos por el recurso cameral permanente que regulaba la Ley 3/1993, básica de cámaras de comercio. La afiliación obligatoria a las cámaras y el pago obligatorio de esta cuota, afortunadamente eliminado en 2010, suponía una distorsión del principio general de libertad de asociación y un gravamen directo para las actividades económicas. Desde la perspectiva de estos últimos años, podemos tener un enjuiciamiento más claro, con este ejemplo, de las distorsiones que puede generar la parafiscalidad.

Además, las compañías que operan en el sector servicios a través de redes de locales comerciales estamos sujetos a una gran diversidad y heterogeneidad de cargas fiscales y parafiscales de carácter autonómico y local. En consecuencia, la reforma debería incluir mecanismos de valoración que permitieran tener una clasificación de las Administraciones más eficientes en la gestión de servicios sometidos a tasas o precios públicos, lo que evitaría, por otra parte, situaciones arbitrarias o injustificadas.

La reforma fiscal no puede desconocer la realidad del momento económico que vivimos, ya que es un elemento determinante de la competitividad de nuestro sector productivo. En el momento actual, con el crecimiento del comercio electrónico, acelerado tras la pandemia de la covid-19, está lastrando especialmente al comercio físico y minando su competitividad con los operadores *on-line*. El marco fiscal debe garantizar una igualdad de condiciones si queremos competir en el *level playing field*, es decir, con las mismas condiciones, con los operadores internacionales provenientes de otros países. El comercio físico y las grandes empresas radicadas en España están siendo, sin duda, una fuente importante de recaudación tributaria, pero no existe una visión política sobre las consecuencias de la presión actual. La gallina de los huevos de oro que representa actualmente nuestro sector está seriamente amenazada en su competitividad por la presión fiscal y el esfuerzo fiscal que desarrollan las empresas es muy superior al de los países europeos de nuestro entorno.

Regulación fiscal y regulación sectorial

Una reflexión importante y detenida en la reforma la tiene que ocupar el análisis de las potestades tributarias en figuras con finalidad extrafiscal. Las cadenas de distribución hemos podido observar cómo a través de la normativa tributaria

se están desarrollando auténticas políticas carácter sectorial que vienen a colisionar con el diseño armonizado de la regulación sustantiva de la actividad que se realiza en estos ámbitos por el propio Estado o por la Unión Europea.

Así, los impuestos autonómicos sobre establecimientos comerciales tienen por objetivo desincentivar o lastrar la competitividad de determinados modelos comerciales, contraviniendo el espíritu de la legislación estatal y comunitaria en materia de comercio interior, bajo una pretendida defensa medioambiental. Del mismo modo, los incrementos en el impuesto de actividades económicas que son aplicables exclusivamente a las empresas que facturan más de un millón de euros, están dirigidos, precisamente, a discriminar a las grandes cadenas de distribución, suponiendo una alteración de los criterios de libre acceso y ejercicio de las actividades. Por este motivo, la reforma fiscal debe poner orden en el campo de la tributación autonómica y local, no tanto para limitar u objetivar los hechos abstractos objeto de tributación, sino para evaluar realmente sus efectos sobre la unidad de mercado y sobre el respeto al marco normativo sectorial. Esta evaluación objetiva y profesional es la que pretendían la Directiva de servicios (Directiva 2006/123/CE) y la Ley 20/2013, de garantía de unidad de mercado, para lo cual se habían diseñado algunos mecanismos concretos que, desafortunadamente, no son de aplicación para disposiciones de rango legal y que tienen una aplicación muy limitada en el ámbito tributario.

Cabe destacar también, a modo de ejemplo de las nuevas cargas parafiscales, que se han aprobado o se están elaborando por algunas comunidades autónomas, distintos tipos de normativas dirigidas al establecimiento de áreas de promoción económica urbana (APE) cuya finalidad es la de financiar actividades de dinamización de determinadas zonas comerciales y de servicios. La fórmula utilizada en las normas y proyectos aprobados es la de proceder, una vez se hayan cumplido los trámites para la aprobación de esas APE, al establecimiento de «prestaciones patrimoniales de carácter público» de carácter no tributario, pero de exacción obligatoria por parte de los ayuntamientos, reguladas en la LGT.

1. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN

De acuerdo con los planteamientos anteriores, entendemos que una reforma fiscal que pretenda ser realmente una palanca de la actividad económica y un instrumento efectivo para la Hacienda Pública, debería tener en cuenta el marco normativo general de disciplina tributaria y una revisión profunda y detallada de

cada uno de los tributos en vigor. El tratar ambas cuestiones excedería, con mucho, del planteamiento de esta contribución a la reflexión que supone la iniciativa desarrollada por el IEE, por lo que vamos a limitarnos, exclusivamente, a la primera de las cuestiones, es decir, la de las normas generales. Tampoco se van a incluir las propuestas y reflexiones en torno a todo el entramado parafiscal que suponen las cotizaciones sociales por entender que forman parte de otro debate, y que, si bien suponen en la práctica un impuesto al trabajo, su debate debe ser objeto de un tratamiento separado.

1.1. Ley General Tributaria

1.1.1. La Ley General Tributaria como marco general

En el marco de la reforma fiscal, sería precisa una modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para mejorar el carácter codificador de dicha Ley con razones de diversa índole que la propia exposición de motivos señala, entre ellas «el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria».

Hay varios elementos que deberían incorporarse a la citada ley, especialmente en la medida en que pueden afectar a la parafiscalidad, que también forma parte de la presión fiscal efectiva sobre la actividad de las empresas, junto con otras figuras de carácter más difuso pero que, desde el punto de vista de la lógica económica, sí tienen un tratamiento empresarial equivalente al de una carga fiscal.

Igualmente, en la medida en que determinados tributos pueden tener una finalidad extrafiscal, como es el caso de la fiscalidad ambiental, es necesario que la actividad tributaria en estos supuestos se ajuste a determinados principios claros que den seguridad jurídica y eviten la generación de efectos perversos o no queridos en el mercado.

1.1.2. La fiscalidad y la parafiscalidad ambiental

En el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español de 2014 ya se hacía mención de muchas de estas figuras, y de la tributación ambiental, pero realmente no se detuvo en los efectos de la parafiscalidad y su dimensión, ni tampoco en determinadas figuras que también forman parte de la parafiscalidad verde.

Como ya se puso de manifiesto en el inicio de esta contribución, la actualidad de los precios de la energía ha traído al debate el impacto económico de los costes

parafiscales de la factura energética. En materia de energía, resulta preciso tener en cuenta, efectivamente, todas las cargas tributarias y parafiscales, toda vez que son estas las que deben computarse para medir la tributación ambiental directa e indirecta de nuestro sector y poder realizar una comparación homogénea con los países de nuestro entorno, en los que los impuestos ambientales tienen carácter finalista. Los estudios comparativos a nivel europeo sobre cuya base se ha argumentado que la imposición ambiental en España es menor que la de nuestro entorno, no tienen en cuenta el peso de la parafiscalidad ni de algunos otros tributos. Muchas de esas contribuciones obligatorias son, o han sido, consecuencia de incorporar al coste final los errores de la política energética (compensaciones por la moratoria nuclear, primas a las energías renovables y cogeneración, el carbón, la anualidad correspondiente al déficit tarifario de años anteriores, los sobrecostos en las islas y ciudades de Ceuta y Melilla, contribuciones a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos, recargos e impuestos autonómicos a las actividades de generación y transporte, etc.).

De entre ellas, las figuras que gravan la actividad de transporte, por su posible carácter contaminante, se entiende que estarían gravando doblemente la actividad por este motivo, ya que en origen se han gravado las fuentes de energía correspondientes. Además, en este caso también existe una carga parafiscal añadida (IVTM, garantía financiera obligatoria de la responsabilidad ambiental, la propuesta de «viñeta» o pago por utilización de vías públicas, o los seguros obligatorios a la actividad de transporte basados en la responsabilidad ambiental integrada).

De todos estos impuestos y figuras parafiscales, cabe señalar, concretamente por la afectación directa a la actividad de distribución comercial, que el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero creado por la Ley 16/2013, no cumple en su diseño con la finalidad propia del impuesto, ya que los gases por los que se tributa son insustituibles desde el punto de vista tecnológico y, por lo tanto, suponen directamente un impuesto a la actividad de nuestro sector.

La actividad de distribución comercial, como la mayoría de las actividades económicas, se ve muy influida directamente por todos los sobrecostos fiscales y parafiscales de la energía (incluyendo el de los gases fluorados) que encarecen la factura final. A modo de ejemplo, el coste de la electricidad es el tercer capítulo de costes de explotación de las tiendas, tras el coste de personal y el inmobiliario, correspondiendo el 50% de la factura a frío alimentario y el 20% a climatización.

La futura Ley de residuos y suelos contaminados pretende crear, en el mismo sentido, un impuesto al plástico con finalidad medioambiental. Tampoco responde a este objetivo extrafiscal, puesto que no existen, en la mayoría de los casos,

alternativas tecnológicas que permitan sustituir los materiales plásticos por otros materiales, y por el hecho de que grava tanto los plásticos de origen fósil como los plásticos de carácter compostable, que tras su gestión acaban teniendo un resultado equivalente al de la basura orgánica. En este marco está también previsto un impuesto para los residuos en vertederos, que se solaparía con muchas tasas municipales actualmente en vigor.

En materia de residuos, el elenco de figuras es muy amplio y, como en el caso anterior, la heterogeneidad crece exponencialmente por tratarse en muchos casos de figuras de carácter local o autonómico. Las contribuciones parafiscales, además, son muy amplias. Entre ellas encontramos contribuciones obligatorias a Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada del Productor (para envases, productos electrónicos y eléctricos, pilas y baterías, luminarias, neumáticos, aceites...) o determinados pagos obligatorios que inicialmente tenían una finalidad coyuntural en que se han convertido por la regulación en contribuciones fijas como el pago por destrucción de los subproductos animales (cuya cobertura jurídica es tan solo una mera orden ministerial). Para poder evaluar su dimensión a modo de ejemplo, la parafiscalidad derivada de las contribuciones a los sistemas colectivos de envases (Ecoembes y Ecovidrio) por envasadores y distribuidores asciende a más de 700 millones de euros, y la normativa ambiental va a obligar a que esta contribución sea aún mayor. Estos fondos tienen por único objetivo financiar las actividades municipales de recogida selectiva de envases. Por lo tanto, están cubriendo una función equivalente a la de un tributo ambiental.

Además del elenco de figuras que hasta ahora se han señalado, y que afectan a la actividad de distribución comercial a través de los *inputs* a nuestra actividad, existe una fiscalidad propia o unos rasgos propios en determinadas figuras que afectan directamente a nuestro sector estableciendo discriminaciones en muchos casos directas y deliberadas. Así, a modo de ejemplo, en fiscalidad general, hay tipos de IBI diferenciados para la actividad que realizan determinadas empresas. En cuanto a la Fiscalidad específica, el IAE se aplica solo a las grandes empresas y nos encontramos con impuestos autonómicos a la actividad comercial calificados como «medioambientales» (Cataluña, Asturias, Navarra y Aragón) pero que realmente tienen como única finalidad el generar un desincentivo al libre ejercicio de la actividad de las empresas y, por lo tanto, eludir a través de la vía fiscal y en claro fraude de ley, el cumplimiento de los principios recogidos en la normativa comunitaria que establece el libre acceso y ejercicio de las actividades de servicios. Además, tenemos otros casos anecdóticos como el singular del impuesto a las bolsas de plástico de la comunidad autónoma andaluza.

Capítulo aparte merecería la incipiente fiscalidad con finalidad sanitaria, como el Impuesto de Bebidas Azucaradas de la Comunidad autónoma de Cataluña, o el tipo diferencial introducido para el IVA de las bebidas refrescantes, ya que, en este caso, tampoco se cumplirían los objetivos extrafiscales de reducción del consumo. En estos casos, se producen circunstancias muy parecidas a las de la tributación ambiental, sin que existan unas reglas claras para delimitar claramente el ejercicio de las competencias tributarias; siendo muy clara, en el caso del impuesto catalán señalado, la ruptura de la unidad de mercado.

1.1.3. Principios para la revisión y ordenación

Desde este punto de vista se plantea lo siguiente:

- La LGT debería establecer mecanismos de ordenación específicos de la actividad parafiscal que permitieran a las empresas ejercer ante los órganos del poder judicial las mismas acciones de control de legalidad y constitucionalidad que se ejercen para el control de las competencias tributarias.
- La LGT debería establecer, complementariamente a lo que se establezca en su caso en la LOFCA y en la LRHL, criterios para poder ponderar la carga financiera real a que se pueda ver sometido un sujeto pasivo, como consecuencia de la sujeción a distintas figuras tributarias.
- El diseño de un nuevo tributo con finalidad extrafiscal se debería ajustar al cumplimiento de diversos criterios valorativos que se tendrían que recoger en la LGT, en especial su efectividad en el cumplimiento de otros objetivos extrafiscales, su viabilidad tributaria y su capacidad para reconducir la actividad con enfoques más sostenibles. Desde este punto de vista, determinados impuestos, como el de gases fluorados, que gravan un consumo sin que el operador tenga alternativa de sustitución ni de mejora de la eficiencia, deberían ser objeto de revisión.
- Por último, la LGT debería establecer, complementariamente a lo que se establezca en su caso en la LOFCA y en la LRHL, criterios que impidieran que, bajo una pretendida defensa ambiental, se estén vulnerando los criterios recogidos en las legislaciones sectoriales del Estado (en especial la relativa a comercio interior). Por la vía tributaria se están introduciendo medidas de efecto equivalente a una limitación de la libertad de empresa o de la libertad de mercado, como efectivamente señaló el informe de la Comisión de Expertos de 2014.

1.1.4. La Ley General Tributaria como elemento del bloque de constitucionalidad

Las comunidades autónomas, en el marco de la Ley Orgánica 8/1980 de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), han venido estableciendo tributos propios o ejerciendo su autonomía tributaria sobre tributos cedidos o mediante recargos a tributos estatales o locales. El Tribunal Constitucional ha venido pronunciándose sobre el citado ejercicio de autonomía tributaria a través de distintas sentencias, fundamentalmente como consecuencia de la interposición del propio Estado de los correspondientes recursos de inconstitucionalidad.

Básicamente, tanto el Estado como el propio Tribunal Constitucional se han ceñido, en sus escritos de recurso y en sus resoluciones, a pronunciarse únicamente sobre el correcto juego de las normas tributarias recogidas en el bloque de constitucionalidad, sin valorar las implicaciones de los tributos en la legislación sectorial dictada por el Estado.

Distintos tributos aprobados y propuestas de iniciativas autonómicas, en relación con la llamada tributación verde y medidas de efecto similar, han puesto de manifiesto una realidad que exige un juicio de constitucionalidad que vaya más allá de la propia normativa tributaria.

Por lo tanto, y dado que a la jurisdicción constitucional le puede resultar excesivamente complejo el confrontar el bloque de constitucionalidad tributaria con los aspectos específicos de cada sector, sería preciso introducir estos criterios en la propia normativa tributaria, y qué mejor vía que la de la norma que disciplina el ejercicio de la actividad para todas las Administraciones públicas. El sistema fiscal debe tener en cuenta su neutralidad respecto a la legislación sectorial de aplicación y, por lo tanto, garantizar criterios claros respecto a la afectación de los tributos y de las figuras parafiscales a la realidad económica y a la normativa sectorial correspondiente. Estos criterios deberían regir tanto para las Administraciones autonómicas y locales como para el propio legislador nacional.

1.1.5. Propuestas concretas de modificación

Como antes se ha señalado, a través de la LGT debería establecerse un marco de constitucionalidad que pudiera facilitar al Estado, a través del Recurso de inconstitucionalidad, o a los operadores económicos, a través de una cuestión de inconstitucionalidad, impugnar los tributos que afecten a la unidad de mercado o generen costes y problemas de gestión desproporcionados, ya se amparen estos en motivos ambientales como de otro tipo.

El establecimiento de estas limitaciones se podría recoger en la Ley General Tributaria en distintos preceptos:

En el Artículo 3, mediante una nueva redacción del apartado 2 que señalara que: *«La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de **unidad de mercado, justificación, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios y el libre acceso a las actividades económicas y su ejercicio**».*

En el Artículo 3, mediante un nuevo apartado 3 que señalara que: *«**Cuando la finalidad del tributo sea la de compensar determinadas externalidades negativas generadas por una actividad, deberá basarse en análisis técnicos contrastados, deberá ser adecuado para reconducir las externalidades negativas correspondientes y no deberá provocar distorsiones a la unidad de mercado ni introducir discriminaciones injustificadas o desproporcionadas a la actividad**».*

En el Artículo 3, mediante un nuevo apartado 4 que señalara que: *«**Cuando la finalidad del tributo sea la de financiar el coste de determinados servicios de interés general requeridos por la actividad gravada, deberá tenerse en cuenta la carga tributaria a que se vea sometido el contribuyente a través de otras figuras fiscales, prestaciones patrimoniales de carácter público u otras contribuciones obligatorias a que esté sujeta su actividad**».*

En el Artículo 4, Potestad tributaria, una nueva redacción del apartado 3 señalando que *«Las demás entidades de derecho público **solo** podrán exigir tributos o prestaciones patrimoniales de carácter público cuando una ley así lo determine».*

En el Artículo 4, Potestad tributaria, un nuevo apartado 4 señalando que *«la **potestad tributaria del Estado y del resto de entidades a que hacen referencia los apartados 2 y 3 se someterá a los principios y previsiones de la Ley**».*

En la Disposición adicional primera, relativa a las exacciones parafiscales que, desde la reforma de LGT introducida por la Ley 9/2017, pasan a denominarse prestaciones patrimoniales de carácter público, señalando en su apartado 1 que: *«1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo. **Deberán estar creadas y reguladas por ley en su contenido básico, de acuerdo con lo preceptuado en artículo 8 y responder a los principios de capacidad económica y no discriminación. El procedimiento de recaudación y gestión a que se refiere la ley no será aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público más que en los casos en que así expresamente se prevea en la Ley específica**».*

1.2. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

Como ya se ha señalado, es fundamental que el bloque de constitucionalidad en materia tributaria defina unas reglas de juego claras, especialmente para las comunidades autónomas. Recientemente se ha planteado la controvertida proliferación de tributos autonómicos, especialmente por algunas comunidades, lo que ha puesto de manifiesto ante la opinión pública la necesidad de una racionalización de la potestad tributaria derivada. En los numerosos estudios e informes que han salido a la luz en estos días, se revela, además, la baja capacidad recaudatoria de estos impuestos. Sin embargo, los costes de gestión y puesta en funcionamiento de un tributo son altísimos para la propia administración (elaboración de censos, formularios, programas de control, actividades de inspección, etc.) y muy lesivos para los sectores a los que afectan directamente, a los que no solo les repercuten económicamente en sus cuentas los importes de la cuota sino que comportan un factor añadido de carga burocrática desproporcionado.

Por este motivo, y en coherencia con las modificaciones sugeridas a la LGT, sería preciso que la legislación contenida en la LOFCA volviese, cuando menos, a su redacción inicial, rectificando la modificación introducida en el artículo 6 Tres en el año 2009, de manera que no puede haber tributos autonómicos que se superpongan en cuanto a identidad de materia imponible a tributos de carácter local. Sería preciso que este criterio de no coincidencia de materias imposables en la tributación autonómica se extendiese también para el caso de la tributación estatal de manera que se modificase el artículo 6 Dos. Se trataría, en consecuencia, de que se limitase la doble imposición sobre hechos imposables ya gravados por el Estado o por tributos locales, cuando, de hecho, esta se produzca. Nuestra normativa interna, a diferencia de los tratados internacionales de doble imposición, no prevé mecanismos de compensación para estos supuestos, por lo que la vía más adecuada para solucionar el problema planteado es el de la clara definición de las competencias tributarias.

Por otra parte, también sería necesaria, en el artículo 9 de la LOFCA, la introducción del criterio de garantía de unidad de mercado en la ley. Por ese motivo el apartado 3 debería recoger esta circunstancia, señalando que los impuestos autonómicos *«c) No podrán afectar al libre acceso a las actividades económicas y su ejercicio de acuerdo con la legislación sectorial de aplicación, ni suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo*

con lo establecido en el artículo 2, 1, a), ni comportar cargas trasladables a otras comunidades».

Por último, al igual que la LOFCA ha ido introduciendo en sus sucesivas modificaciones, criterios para la garantía de la disciplina y estabilidad presupuestaria, podría ser conveniente que se recogiera igualmente o se habilitarán mecanismos para establecer criterios de desempeño en el ejercicio de las competencias autonómicas a modo de *benchmarking* que permitirá al ciudadano conocer cuál es el nivel de gestión de los impuestos autonómicos y generar, por esta vía, una dinámica de incentivo para la eficiencia en el gasto.

1.3. Ley Reguladora de las Haciendas Locales

En consonancia y coherencia con lo expuesto hasta ahora, se propone también incorporar algunas modificaciones al 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, (LRHL); en principio modificaciones de carácter general que luego sería necesario concretar en la regulación de cada uno de los impuestos obligatorios.

Teniendo en cuenta la diversidad y heterogeneidad de supuestos prácticos distintos que se dan en relación con la imposición local, se considera que sería preciso arbitrar, al igual que se ha señalado para la LOFCA y la LGT, unos mecanismos generales de disciplina en el ejercicio de las potestades tributarias que completen o fijen en el marco de las distintas ordenanzas de imposición de cada uno de los tributos locales y prestaciones patrimoniales de carácter público que correspondan a estas entidades.

Así, en lo que se refiere a los principios de tributación local que recoge el artículo 6 de la LRHL, sería preciso incorporar modificaciones en su apartado c) señalando que, los tributos locales no deben *«implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, a la unidad de mercado, ni al libre acceso de las actividades económicas y su ejercicio, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio».*

Por otra parte, conviene replantear, tal como se ha señalado anteriormente, un marco tributario que permita el *level playing field*, o igualdad de oportunidades con el comercio electrónico y, en consecuencia, reducir la carga fiscal que soportan los establecimientos físicos respecto de las actividades comerciales que se realizan a través de comercio electrónico. Sin ánimo de ser exhaustivos, vamos a

señalar tan solo dos ejemplos de impuestos locales que sería necesario reconsiderar en su regulación.

Desde este punto de vista, para el impuesto de bienes inmuebles (IBI), la experiencia práctica nos demuestra que muchos ayuntamientos están utilizando la potestad de establecer tipos diferenciados que recoge el artículo 72.4 para aumentar la carga tributaria que están soportando las grandes empresas de distribución. Si bien este es un recurso para la financiación de las entidades locales fácil y sin coste político para los responsables municipales, sin embargo, supone una carga tributaria cada vez mayor para las empresas que, al desarrollar su actividad a través de establecimientos físicos, no pueden deslocalizarse.

En cuanto al impuesto de actividades económicas (IAE), nos encontramos, igualmente, ante un supuesto claro de discriminación para las grandes empresas. Sin perjuicio de que consideremos que esta figura tributaria ha quedado obsoleta y debería eliminarse, ya que existen otras vías tributarias para poder gravar la actividad económica, sería necesario introducir varias reformas en el impuesto en su defecto. La introducción en el año 2003 de la exención del pago del impuesto aquellas empresas con facturación inferior a un millón de euros y, por lo tanto, la exclusión de las mismas de la matrícula del IAE, entendemos que no fue acertada, porque se perdió una base censal que podía haber sido de gran utilidad en la lucha contra el fraude y un incentivo para el control por parte de los responsables locales del ejercicio legal de actividades. El segundo lugar, podrían haberse articulado otros mecanismos de apoyo a pymes y autónomos a través de la compensación, por ejemplo, de las cuotas soportadas en la liquidación de otro tipo de tributos a los que estos están sujetos. En tercer lugar, porque se desvincula el hecho imponible de la propia actividad, aquí el referente no es ya la facturación generada en los locales sujetos al IAE, sino la actividad total del conjunto de la empresa. Además, la aplicación práctica nos demuestra, nuevamente, el alejamiento de la regulación del tributo con la realidad actual de las actividades económicas, con un gran desfase de los elementos objetivos para el cálculo de la cuota y con muchos supuestos de sujeción a múltiples epígrafes en un mismo local. Por último, al igual que se ha referido en el caso del IBI, se está ejerciendo en muchos casos una presión fiscal excesiva sobre las empresas sujetas al pago del impuesto, ya que no supone un desgaste político para los responsables municipales.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, una reforma del sistema fiscal ambiciosa, que quisiera tener el efecto transformador de las grandes reformas enunciadas en la introducción, debería tener muy en cuenta la realidad económica actual de las empresas. Para ello resulta imprescindible depurar el entramado tributario actual, de manera que la carga tributaria que soportan las empresas, no solo en términos económicos sino también burocráticos, no sea un lastre para el desarrollo empresarial.

No he pretendido ser exhaustivo en esta contribución y, por lo tanto, no he recogido otras propuestas de reforma de grandes figuras tributarias que sería preciso, también, revisar, como el IVA, el Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos especiales.

Evitar más presión fiscal en la cadena alimentaria

PALOMA SÁNCHEZ PELLO

Directora de Competitividad y Sostenibilidad
FIAB

INTRODUCCIÓN

La pandemia generada por la covid-19 ha derivado en una crisis económica que se ha cebado con todos los sectores, incluido el de la alimentación y bebidas. Las restricciones que ha habido durante la pandemia a la hostelería han causado importantes pérdidas en el sector. Es por ello por lo que el Gobierno no debería aumentar la carga impositiva para frenar los efectos provocados por el virus. Lo más preferible sería implantar medidas que dinamicen la economía, contribuyan a la generación de empleo y avancen en la recuperación económica.

La principal contribución a la economía de nuestro país, además del turismo, es el sector de alimentos y bebidas, que es la primera industria en cuanto producción y empleo. Por ello, el objetivo es conseguir que en 2023 hayamos recuperado los niveles de turismo previos a la pandemia.

1. PLANTEAMIENTO GENERAL

La Constitución española permite a las comunidades autónomas establecer impuestos y exigir tributos. Sin embargo, su potestad no es absoluta y está limitada a la Constitución, las leyes y las líneas específicas que operan directamente sobre la potestad tributaria autonómica. La ley que los regula es la LOFCA (Ley Orgánica de Financiación Autonómica) y se refiere a los límites materiales y territoriales.

Esta Ley dispone que los tributos que establezcan las CC. AA. no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Por lo tanto, el único criterio delimitador de la potestad tributaria autonómica respecto de la potestad tributaria originaria del Estado se concreta en la prohibición a las CC. AA. de establecer tributos que recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado. Así ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional (TC), considerando que las CC. AA. no pueden establecer tributos cuyo hecho imponible coincida con la literalidad de la formulación jurídico-positiva del hecho imponible de un tributo propio del Estado.

El propio TC es quien exige hacer una distinción entre materia imponible (toda fuente de riqueza, renta o cualquier elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, perteneciendo al plano de lo fáctico) y hecho imponible (concepto estrictamente jurídico que la Ley finja en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria).

Esto significa que, en referencia a la materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponible, determinantes, a su vez, de figuras tributarias diferentes, no impide a las CC. AA. establecer tributos sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por los tributos estatales, sino que prohíbe duplicar los hechos imponible de manera estricta. Una pequeña diferencia en la redacción del hecho imponible de un Impuesto Estatal y otro autonómico sería suficiente para declarar la compatibilidad de ambos.

La interpretación que está llevando a cabo el TC va encaminada constantemente en la defensa de la autonomía y la potestad tributaria de las CC. AA., a pesar de que los impuestos autonómicos guarden una evidente semejanza con otros impuestos estatales o locales y provoquen, incluso, una discriminación. Tal es el caso de la STC 122/2012, de 5 de junio de 2012, donde se cuestionaba la constitucionalidad del impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales por su identidad con el IAE. Pues bien, a pesar de la absoluta semejanza entre los sujetos pasivos, *los criterios para el cálculo de la cuota* o el objeto tributario, la Sala consideró *la existencia de criterios distintivos suficientes* para afirmar que *los impuestos superaban la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA y todo ello en base a la literalidad de los textos contenidos en cada impuesto*.

Esta multiplicidad de impuestos que gravan la misma materia imponible y cuyos hechos imponible son, igualmente, idénticos, por mucho que el TC trate de hacer una defensa de la autonomía tributaria de las CC. AA., provocan, irremediablemente,

la ruptura de la unidad de mercado y graves distorsiones e inseguridad jurídica a los operadores nacionales, siendo que, como ya ha ocurrido en alguna ocasión, el Estado ha tenido que intervenir restringiendo, en los últimos años, la capacidad normativa de las CC. AA. mediante la creación de leyes que han recaído sobre hechos imponibles ya gravados por las CC. AA.

Consecuentemente sería recomendable modificar la LOFCA para que la prohibición en los tributos autonómicos no solo se produjese respecto del hecho imponible ya gravado por el Estado o por tributos locales, sino que, además, se produjese con respecto de la materia imponible. La fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador estatal haya decidido someter a imposición.

Los operadores de la cadena alimentaria están sujetos a una fiscalidad y parafiscalidad muy elevada.

Para hacer el diagnóstico, no se pueden comparar a nivel europeo solo los tipos impositivos de los principales impuestos, sino:

- Que hay que incluir todos los tipos de impuestos que se pagan a nivel estatal, autonómico y local, no solo sobre la base de la recaudación efectiva sino de los costes burocráticos de cumplimiento. Hay que trasladar la idea de «infierno fiscal» al que estamos sometidos por la multitud de figuras y la diferente regulación.
- Cuando se va a términos globales es mejor medirlo en términos internacionales en relación con la «presión fiscal» y al «esfuerzo fiscal» (la presión fiscal se calcula como el porcentaje de la recaudación fiscal obtenida por un Estado en relación con su PIB, expresado en tanto por ciento; el esfuerzo fiscal va mucho más allá, ya que relaciona la presión fiscal con el PIB per cápita).
- Hay que incluir, dentro del diagnóstico, toda la parafiscalidad (incluyendo cotizaciones sociales, en las que España es el 4.^º país de la UE con cotizaciones más altas, las contribuciones ambientales al punto verde, etc.). El informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014, dirigido por Lagares, incluía este extremo y vinculaba la subida del IVA a una bajada de las cotizaciones.
- Hay que hablar no solo de la fiscalidad directa sobre nuestras empresas o la de los servicios y productos, sino también de la que soportamos indirectamente a través de los *inputs* a nuestra actividad (p. ej., fiscalidad energética, fiscalidad de combustibles, gases fluorados, etc.).
- Hay que analizarlo en términos de competitividad de la economía española en el marco de la UE y de la globalización.

- Hay que analizar los efectos de la subida de impuestos sobre la economía sumergida, por lo cual, cuanto más se complica el entramado fiscal, más competitiva se hace la economía sumergida.

2. FISCALIDAD VERDE

El sector comparte la preocupación por la protección del medio ambiente, así, las empresas trabajan intensamente por reducir el impacto asociado a su actividad, por ejemplo, a través de medidas de ecodiseño, la introducción de plástico reciclado apto para el contacto con alimentos en los envases, o la investigación e innovación en nuevas tecnologías de envasado y de reciclado.

También, en esta línea, apoya medidas que fomenten una economía más circular mediante el reciclado. No obstante, la creación de un impuesto a los plásticos de un solo uso no es la medida más adecuada, ni más eficaz, para conseguir el fin que persigue.

Primero, porque una figura impositiva en estos momentos no se ajusta a los principios de necesidad, eficacia y proporcionalidad. Así lo reconoce la Ley General Tributaria, que, en su artículo 3, establece que la ordenación y la aplicación del sistema tributario debe basarse en los principios de eficacia y proporcionalidad. Así lo reconoce, también, la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que, en su artículo 129, establece que las Administraciones Públicas, en el ejercicio de la iniciativa legislativa, actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia y proporcionalidad.

Actualmente, las principales figuras fiscales y parafiscales que soporta el sector de alimentación y bebidas son las siguientes:

2.1. Fiscalidad de residuos

- Fiscalidad específica: incluye aquellas relativas a las tasas de recogida de basuras (en la mayoría de los casos no aseguran la prestación del propio servicio), los cánones de seguimiento y de tasas de vertederos e impuestos como el que se estableció para las bolsas de plástico en Andalucía.
- Parafiscalidad: por ejemplo, las contribuciones a SIG de envases (Ecoembes y Ecovidrio) y de productos (RAEE, pilas...), pago MER Orden APA 1556/2002, hojas de seguimiento en Cataluña, las tasas de astillaje y los seguros de responsabilidad obligatorios.

2.2. Fiscalidad y parafiscal energética

- Fiscalidad a la actividad sectorial: se incluyen tributos a la generación, como el que aplica sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el canon por utilización de aguas para la producción de energía eléctrica, los tributos aplicables sobre los procesos de generación de energía nuclear, el del consumo de gas natural en centrales eléctricas, los impuestos especiales sobre el consumo de carbón o los medioambientales establecidos por las comunidades autónomas.
- Fiscalidad repercutida directamente: impuestos sobre la electricidad, los hidrocarburos, las ventas minoristas de productos petrolíferos, el céntimo sanitario y los recargos autonómicos y el IVA (aplicable sobre la suma de todos los tipos facturados (en Canarias de aplica el IGIC y en Ceuta y Melilla en IPSI).
- Parafiscalidad energética repercutida directamente: primas a las energías renovables y cogeneración, el carbón, la anualidad correspondiente al déficit tarifario de años anteriores, los sobrecostes en las islas y las ciudades de Ceuta y Melilla, y las contribuciones a la Corporación de Reservas Energéticas de Productos Petrolíferos.

2.3. En materia de emisiones

- Fiscalidad específica: impuesto sobre gases fluorados, IVTM, impuesto especial sobre determinados medios de transporte, los cánones de agua y de vertido y las tasas portuarias.
- Parafiscalidad: garantía financiera obligatoria de la responsabilidad ambiental y los seguros obligatorios de transporte.

En virtud de los principios de necesidad y eficacia, el impuesto debería ser el instrumento más adecuado para garantizar la protección del medioambiente. Cabe cuestionarse que un impuesto sea la herramienta más adecuada para reducir los envases de plástico frente a las reducciones que pueden venir de una mayor concienciación de la población o del desarrollo de la tecnología y la actividad que permita aumentar la circularidad del plástico. Sería necesario constatar con datos que, con las soluciones alternativas, no se reduciría más que con un impuesto. Solo en última instancia, y tras constatar que las soluciones alternativas no han dado el resultado esperado, cabría introducir el impuesto.

En virtud del principio de proporcionalidad, existen otras medidas menos restrictivas que podrían aplicarse en primer lugar, como la concienciación ciudadana y el fomento de la innovación y nuevos materiales. En términos de proporcionalidad, la introducción del gravamen solo estaría justificada en caso de que otras medidas menos lesivas resultasen infructuosas.

En cualquier caso, la recaudación del impuesto, si es que se establece, debería estar afecta a la inversión en el sistema de gestión de residuos o, en su defecto, a fondos de sostenibilidad, debiendo, incluso, establecerse una deducción en la cuota del impuesto por las cantidades aportadas a dicho sistema a través, principalmente, de la prestación patrimonial satisfecha a Ecoembes.

En este sentido, debe reseñarse que el nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables deberá concurrir tanto con el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos –también regulado en el mismo Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados– como con las otras dos prestaciones patrimoniales, de carácter coactivo, establecidas también por ley (i. e., las tasas municipales sobre recogida de residuos y la aportación que efectúan los envasadores o comerciantes al gestor Ecoembes, sin establecerse una clara delimitación o mecanismos para evitar la doble imposición entre las distintas figuras), consolidándose, así, una suerte de cuádruple imposición en sentido material.

Es destacable, pues, que el sector de alimentación y bebidas se enfrenta a multitud de impuestos verdes: impuestos sobre residuos, figuras parafiscales como el punto verde, impuestos a los hidrocarburos o que gravan el consumo eléctrico de forma muy negativa, canon sobre aguas, etc., penalizando la competitividad de las empresas españolas y causando un indubitado impacto negativo en el consumo.

3. IMPUESTOS ESPECIALES Y REPERCUSIÓN EN HORECA

La actividad económica del clúster de las bebidas con contenido alcohólico fue equivalente, en 2019 (último dato disponible), a 62.800 millones de euros anuales (5% del PIB), quedando constancia de la gran importancia que tienen estas actividades.

Esta actividad permitió la generación y mantenimiento de 1.045.000 empleos, el equivalente al 5,7% del empleo total en España. Además, permitió la recaudación de más de 29.800 millones de euros al erario (6,2% del total de la recaudación de las Administraciones Públicas en 2019).

Tabla 1. Efecto tractor del sector de bebidas con contenido alcohólico

Top-10, en España

Sector		% VAB indirecto
1.	Productos de la agricultura, ganadería y caza	16,8%
2.	Productos alimenticios y fabricación de bebidas	16,1%
3.	Servicios inmobiliarios	9,6%
4.	Comercio mayorista	9,3%
5.	Servicios administrativos y de oficina	5,6%
6.	Comercio minorista	4,9%
7.	Transporte terrestre	3,9%
8.	Energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	3,4%
9.	Servicios financieros	3,0%
10.	Servicios jurídicos, contables y de consultoría de gestión empresarial	2,9%
	Otros sectores de la economía española	24,5%

Fuente: Afi, INE.

Por el lado de la demanda, el consumo nacional de bebidas con contenido alcohólico descendió un 38% interanual durante el segundo trimestre de 2020. Las estimaciones apuntan a que el consumo, durante el conjunto de 2020, habrá sido un 14% inferior al del año anterior.

La imposibilidad de consumir bebidas fuera del hogar durante gran parte del segundo trimestre del 2020 implicó que el único modo de consumo, para los hogares españoles, fuera a través del mercado minorista. Así, el consumo extrado-méstico descendió un 80% i.a. en el 2T20; mientras que, dentro del hogar, aumentó un 60%. El efecto neto, consecuentemente, fue negativo.

Una parte importante del consumo de bebidas con contenido alcohólico depende del sector turístico. Debido a las restricciones sanitarias impuestas a nivel mundial, el flujo turístico a nuestro país descendió un 77,4% en 2020 en comparación con el 2019. Este flujo sigue actualmente diezmado.

También se ha visto afectado el clúster de bebidas de forma muy negativa: caídas de un 21,2% de afiliados a la seguridad social (110.000 trabajadores) y del 23,6% del VAB.

En cuanto a la recuperación de la demanda, hay diferentes perspectivas: aunque se incrementa el consumo de bebidas alcohólicas por los residentes nacionales hasta los niveles previos a la pandemia en 2021, el consumo turístico tardará años en alcanzar los niveles de 2019, retrasando la recuperación del sector en las áreas de mayor dependencia. La demanda, probablemente, no se recupere hasta el 2023.

Se ha visto que un incremento de la fiscalidad implica una reducción de la actividad económica traducido en una reducción del Valor Añadido Bruto (VAB), del empleo y de la recaudación fiscal.

En el sector agrícola supone un fuerte impacto en las economías rurales, muy dependientes de los cultivos y la producción industrial.

Para el sector de la distribución (HORECA y supermercados y demás puntos de venta especializada) el incremento de los precios traerá consigo una pérdida de competitividad y la sustitución del canal aumentando el consumo de las marcas blancas. Si se mantuviesen los precios también se reducirían los márgenes empresariales, disminuyendo tanto las inversiones como el número de empresas.

Muchos países europeos que lo han aplicado a pesar de haber conseguido un aumento de la recaudación, han visto disminuidos tanto su empleo como sus ingresos en este sector. Por lo tanto, la caída del consumo provocada por la subida de puestos implicaría una reducción de la actividad económica. El VAB se vería reducido en un 9,3%, se destruirían casi 90.000 empleos, se perderían 5.500 millones de euros y se reducirían las rentas empresariales y laborales, provocando un descenso de la recaudación fiscal de un 3,3%, unos 950 millones de euros, en el escenario fiscal más regresivo. El 85% del descenso del VAB vendría causado por el aumento del IVA hostelero del 10% al 21%, el 15% restante por el incremento de impuestos especiales.

3.1. Conclusiones

La actividad española abarca un 5% del PIB y emplea al 5,6% de los ocupados en España (1.045.000 trabajadores).

En términos de recaudación fiscal, el sector aporta el 6,2% del total de los ingresos de las AA. PP.

Debido a la crisis sanitaria de la covid-19, el consumo nacional de bebidas descendió en un 14%, ya que, pese al repunte del consumo en los hogares (+60% en 2020), el hundimiento del consumo en HORECA ha sido mayor en términos relativos (-80% en 2020), como en absolutos. La recuperación de la demanda doméstica será relativamente rápida.

Además, el turismo es un sector de vital importancia para las actividades del clúster de bebidas con contenido alcohólico. En 2020, debido a la pandemia y los confinamientos a nivel mundial, 65.000.000 de turistas dejaron de visitar nuestro país. La recuperación de la demanda internacional será muy lenta.

A pesar de la recuperación de la demanda, el tejido productivo del sector se ha visto dañado de manera grave. De este modo, la recuperación del sector se retrasará hasta pasado 2023.

Finalmente, un escenario de incremento de la fiscalidad de las bebidas (IIIEE incrementan un 10%, y el IVA hostelero del 10% al 21%) implica una reducción de la actividad equivalente al 9,1% del VAB producido, la pérdida de casi 90.000 empleos, y un descenso en la recaudación fiscal del 3,3%, ya que el descenso de la actividad es superior al incremento de los precios.

4. OTROS IMPUESTOS SOBRE LOS ALIMENTOS

4.1. Introducción

El contexto social relativo a la salud refleja un aumento de la esperanza de vida de los españoles, un aumento del sedentarismo y una necesidad de acercamiento al patrón alimentario de carácter mediterráneo. Por otro lado, la obesidad es un problema de salud global y de carácter multifactorial, inherente a los profundos cambios sociales y culturales ligados al desarrollo económico de las naciones, por lo que el aumento de la prevalencia de la obesidad en los últimos años se ha convertido en una prioridad de la agenda pública.

4.2. Causas de la obesidad

La obesidad es el resultado de un conjunto de factores:

Individuales, como la falta de actividad física, falta de sueño, estrés, predisposición genética, condiciones psicológicas, algunas enfermedades, etc. Aparecen también los ambientales tales como el entorno laboral, falta de cultura del ocio activo, desplazamientos en medios de transporte motorizados, ocio excesivamente digitalizado, etc. Por último, es importante destacar los socioeconómicos, que pasan por una falta de educación nutricional, el entorno social, un bajo nivel educativo o el bajo nivel de renta.

Todos estos factores causan un desequilibrio entre consumo y gasto calórico, cuya consecuencia es el sobrepeso y la obesidad.

4.3. Efectividad de la política fiscal para cambiar los hábitos de vida

El éxito y la efectividad de cualquier incremento impositivo que pretenda corregir una externalidad negativa se mide en la capacidad real para lograr el fin que persigue, es decir, reducir la obesidad de forma sostenida en el tiempo, y no en la capacidad para reducir el consumo de los productos/ingredientes gravados ni en la capacidad recaudatoria.

Al amparo de todo ello, las CC. AA. han encontrado un nicho a la hora de ejercer su potestad tributaria mediante el desarrollo de los llamados impuestos extrafiscales. En estos impuestos la recaudación es llevada a un segundo plano anteponiendo otros fines de carácter económico y supuestamente social. Un ejemplo claro es el impuesto catalán sobre las bebidas azucaradas cuyo hecho imponible es la adquisición de bebidas azucaradas envasadas en el ámbito territorial de Cataluña.

Incluso si tuviéramos en cuenta la efectividad medida en capacidad recaudatoria, una recaudación elevada puede ser síntoma de la falta de efectividad del impuesto, ya que no es capaz de reducir el consumo que se pretende desincentivar.

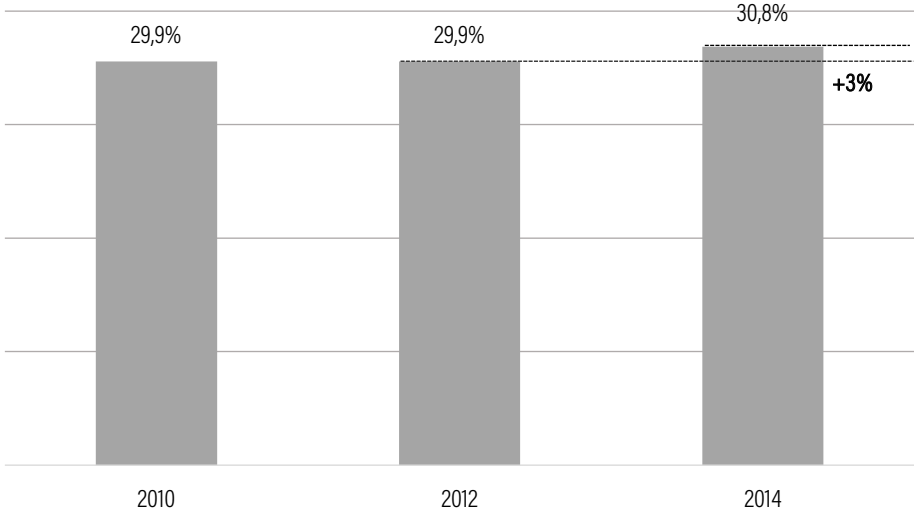
Además, en el caso de que midiéramos la efectividad de la política fiscal en la capacidad para reducir el consumo, esto no conllevaría automáticamente cambios en los hábitos de vida de la población. Suprimir o reducir el consumo de los productos/ingredientes sometidos a impuestos, no implica necesariamente que la reducción del consumo sea duradera en el tiempo, que se sustituya por otros productos, que se realice más actividad física o que se mejore la educación nutricional.

De hecho, la evidencia científica basada en la experiencia de países que han implementado impuestos a alimentos y bebidas con el objetivo de mejorar la salud demuestra que la política fiscal utilizada para resolver el problema de la obesidad es limitada, no concluyente e incluso lo han eliminado por los efectos negativos que tiene sobre la actividad económica, el empleo o la equidad.

En Francia y México, tras 6 años de aplicación del impuesto a las bebidas, no muestra hasta el momento ningún efecto en términos de reducción de sobrepeso.

Gráfico 1. Porcentaje de la población de Francia con sobrepeso

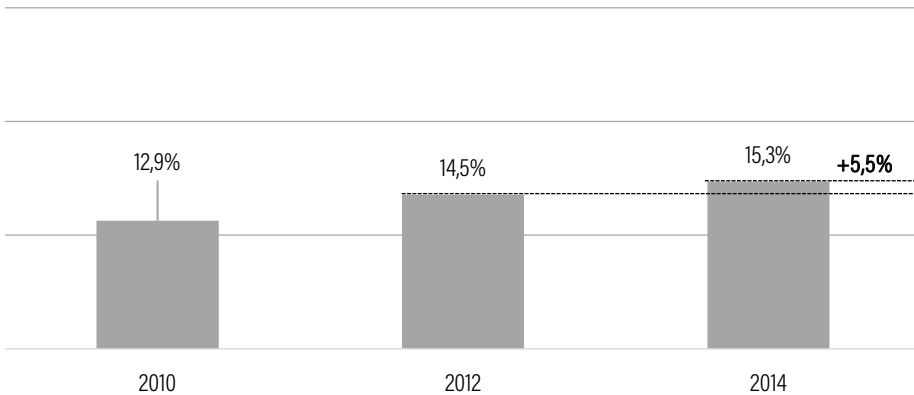
Implementación del impuesto: enero de 2012



Fuente: PwC.

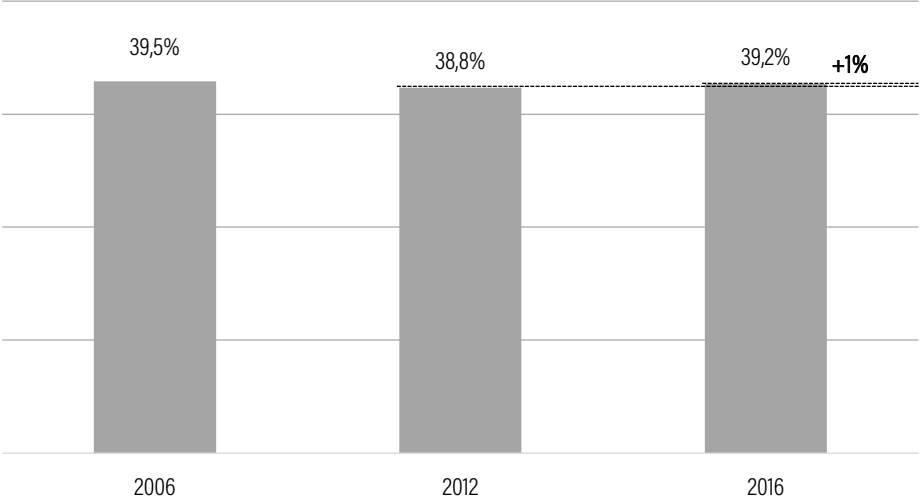
Gráfico 2. Porcentaje de la población de Francia con obesidad

Implementación del impuesto: enero de 2012



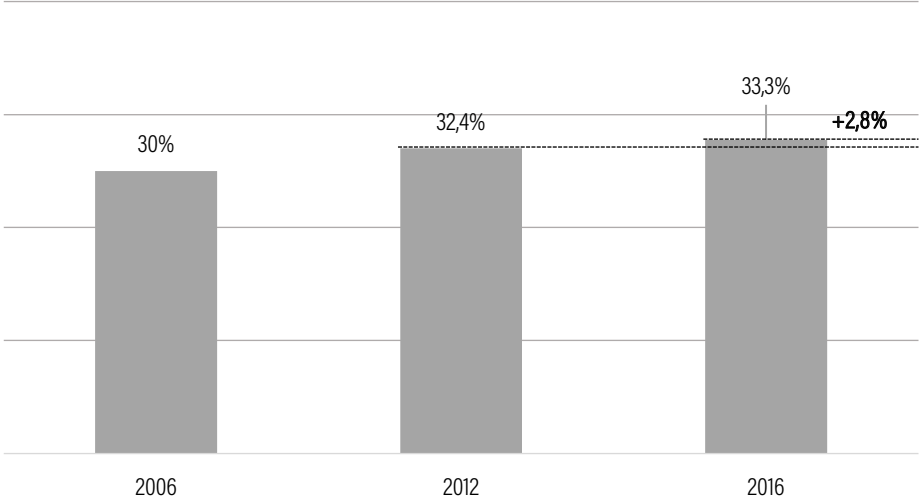
Fuente: PwC.

Gráfico 3 (a). Porcentaje de la población de México con sobrepeso
Implementación del impuesto: enero de 2014



Fuente: PwC.

Gráfico 3 (b). Porcentaje de la población de México con obesidad
Implementación del impuesto: enero de 2014



Fuente: PwC.

Australia, Colombia, Dinamarca y Eslovenia han eliminado el impuesto o han decidido finalmente no implementarlo por los efectos negativos que tiene sobre la economía, el empleo y la equidad.

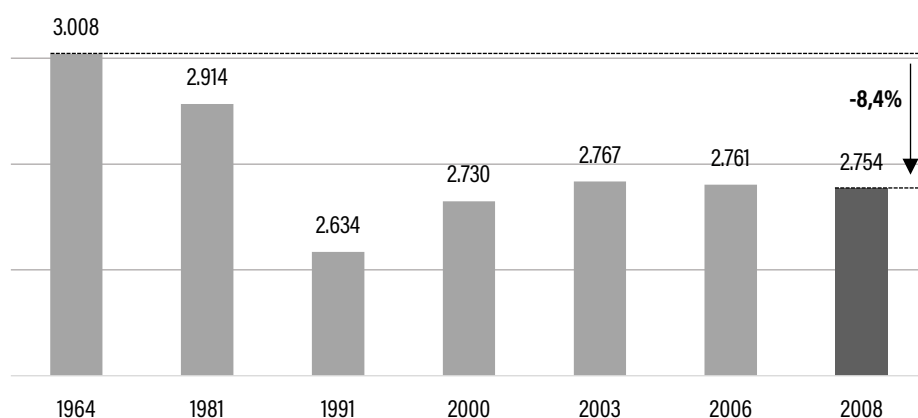
Tabla 2. Razones para eliminar o no implementar el impuesto

Razones	Australia	Colombia	Dinamarca	Eslovenia
Excesivo aumento de precios de los productos gravados			✓	
Reducción de las ventas en territorio nacional	✓	✓	✓	
Destrucción de empleo	✓		✓	
Efecto sobre las familias más desfavorecidas		✓	✓	✓
Freno al desarrollo de las zonas rurales				✓
Temor a la pérdida de tejido empresarial				✓

Fuente: Análisis PwC a partir de Unicef (2019) y noticias en prensa.

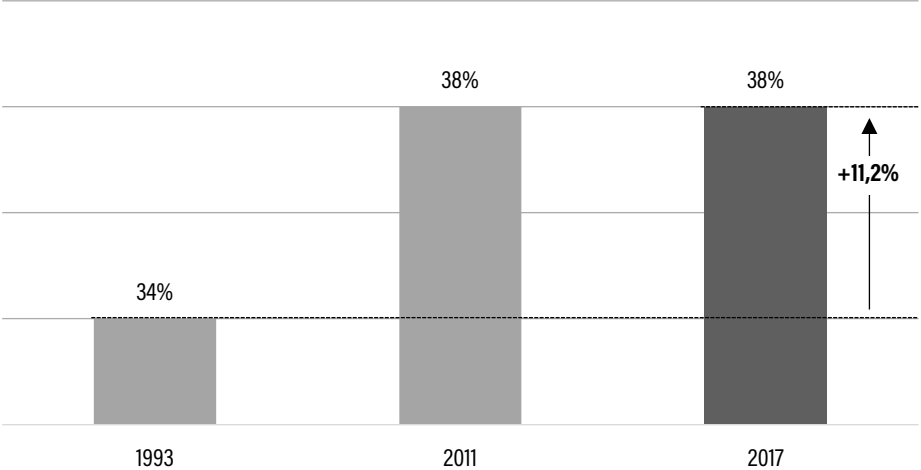
En España la ingesta media de calorías ha disminuido un 8,4% desde los años 60, mientras que el sedentarismo ha aumentado en una proporción mucho mayor (11,2%).

Gráfico 4. Evolución de la ingesta de energía en España (kcal)



Fuente: Análisis PwC a partir de los datos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Gráfico 5. Evolución del porcentaje de la población española adulta que pasa sentada la mayor parte del tiempo



Fuente: Análisis PwC a partir de los datos de la Encuesta Nacional de Salud del INE.

4.4. Impacto económico

Para medir la efectividad de un posible impuesto en España, se han diseñado tres escenarios fiscales con cuatro tipos de pérdidas posibles para los que se ha calculado su potencial efecto en términos económicos y sociales.

Tabla 3. Escenarios fiscales plausibles para España

	A. Incremento del tipo de IVA para determinadas categorías de productos (del 10% al 21%)	B. Creación de un impuesto especial sobre el contenido de azúcar, sal y grasas	C. Eliminación del tipo reducido de IVA
Caída de facturación (M€)	119 M€-370 M€	267 M€	1.125 M€
Pérdida de VAB (M€)	110 M€-344 M€	251 M€	1.046 M€
Destrucción de empleos (absolutos)	1.980-6.165	4.937	18.753

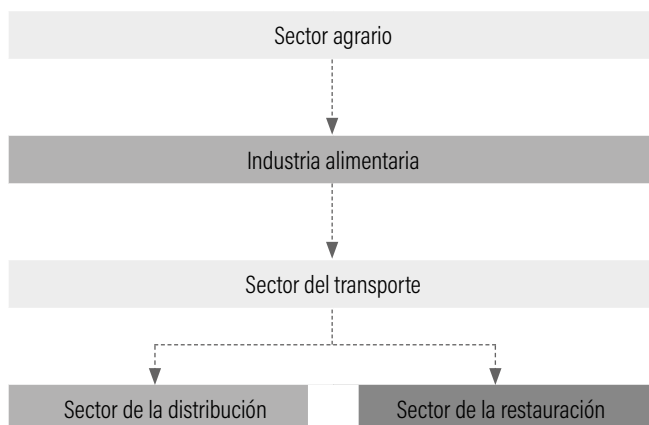
Fuente: PwC a partir de la metodología *input-output*; incluye impactos directos, indirectos e inducidos.

Teniendo en cuenta los tres escenarios, se calculan las siguientes pérdidas económicas:

4.4.1. En la economía española en general:

- De entre 119 M€ hasta 1.125 M€ en facturación.
- De entre 110 M€ hasta 1.046 M€ en Valor Añadido Bruto (VAB).
- Una destrucción de empleo de entre 1.980 y 18.753 puestos de trabajo.
- Por empleo directo destruido de forma directa por el impuesto podrían perderse hasta 4 puestos de trabajo adicionales.

Gráfico 6. Cadena agroalimentaria española



Fuente: Análisis PwC a partir de información de MAPA e INE.

4.4.2. En la cadena agroalimentaria española:

- Sector agrario = caída del VAB de entre 14 y 130 M€.
- Industria = caída del VAB de entre 26 y 249 M€.
- Transporte = caída del VAB de entre 3 y 33 M€.
- Distribución = caída del VAB de entre 8 y 80 M€.
- Restauración = caída del VAB de entre 2 y 18 M€.

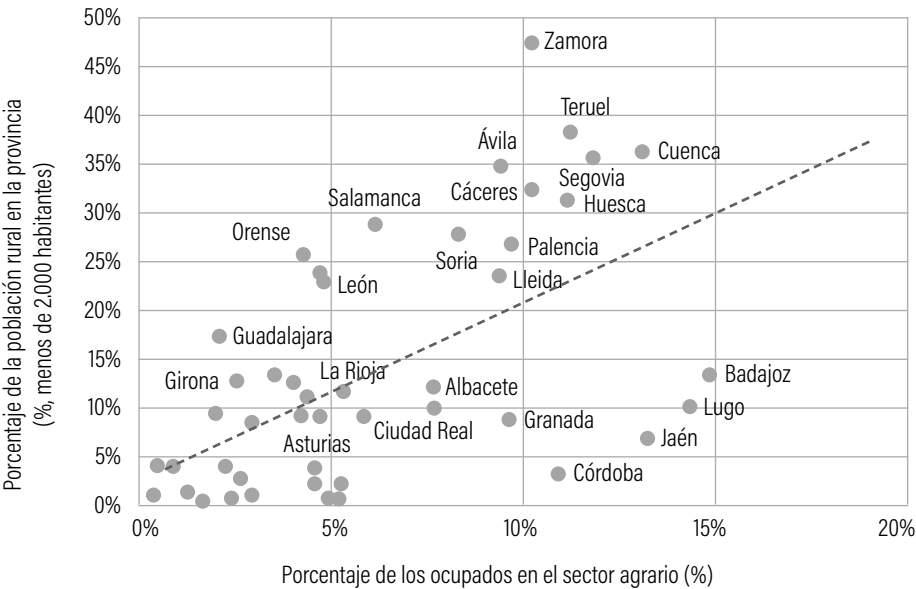
Teniendo en cuenta los tres escenarios, un incremento impositivo para determinados productos alimenticios también provocaría un fuerte impacto social:

4.4.3. En el territorio rural y la despoblación:

Debido a que la producción primaria provee de materia prima a la industria, el sector agrario perdería entre 14 y 130 M€ de VAB y entre 360 y 3.400 puestos de trabajo. Además, la mayoría de las explotaciones agrarias en España son de carácter familiar y reducido tamaño (25 hectáreas por explotación), agravando el daño del impuesto.

Gráfico 7. Relación entre la penetración del sector agrario y el porcentaje de población rural en cada provincia

2018

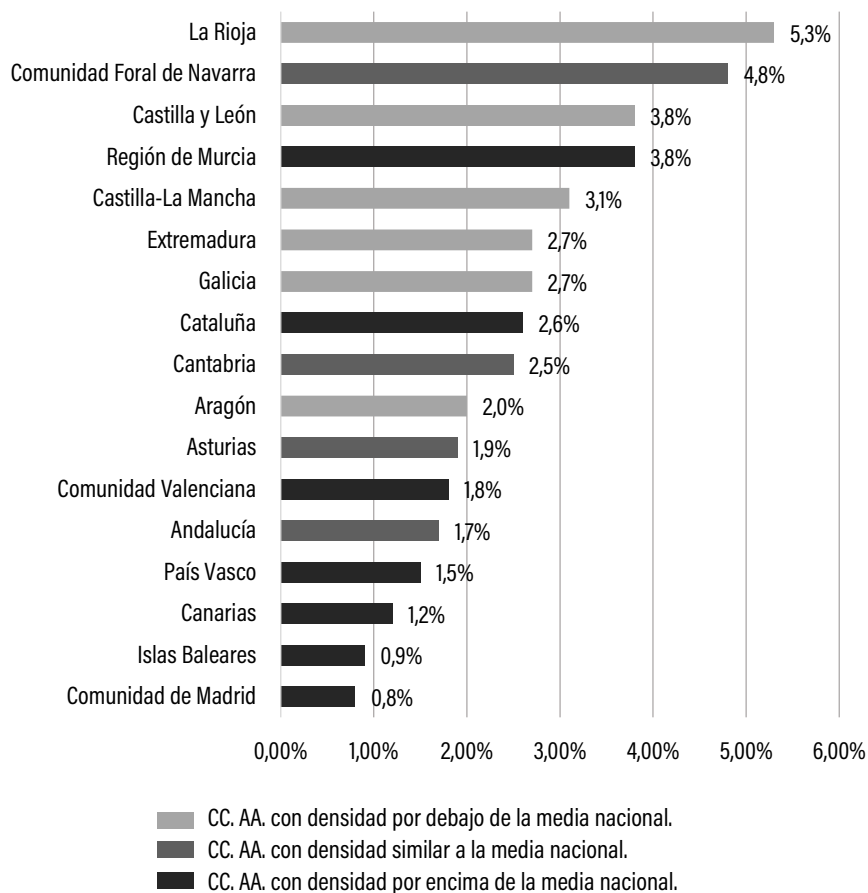


Fuente: Análisis PwC a partir de los datos del INE.

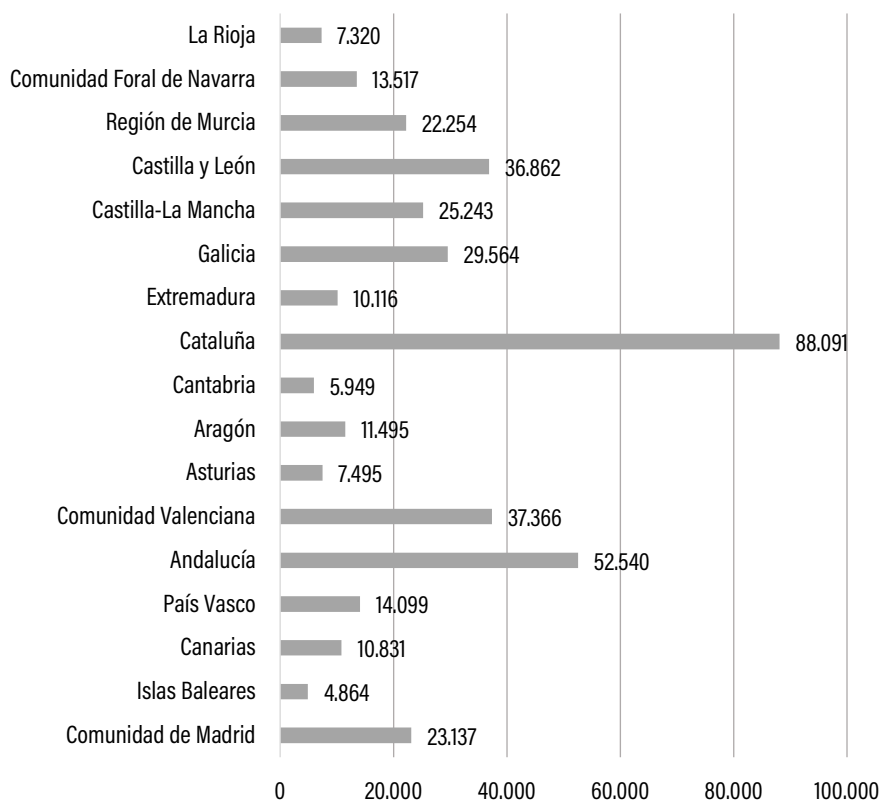
Impacto regional: uno de los mayores retos que afronta España es la continua reducción de la población rural. Si bien el fenómeno de la despoblación es muy complejo y no depende de un solo factor, la agricultura es una de las principales fuentes, junto con la industria alimentaria, del mantenimiento de la población, por lo que la destrucción de empleo en el sector agrario dificultará el arraigo en los pueblos más pequeños y aumentará el éxodo rural hacia las ciudades.

Gráfico 8. Peso del empleo de la industria alimentaria y nivel de densidad de población por comunidad autónoma

2017-2018



Fuente: Análisis PwC a partir de los datos del INE y el informe de la industria alimentaria 2017-2018 elaborado por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Gráfico 9. Número de ocupados en la industria alimentaria

Fuente: Análisis PwC a partir de los datos del INE y el informe de la industria alimentaria 2017-1028 elaborado por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Además, la industria de alimentación y bebidas tiene mayor proporción de trabajadores sobre el total en las comunidades autónomas con menos densidad de población, por lo que el efecto de la destrucción de empleo será proporcionalmente mayor en estas CC. AA., contribuyendo, así, a su despoblación.

4.4.4. En las familias con nivel socioeconómico más bajo:

Los impuestos *ad valorem*, que se fijan en función del precio del producto, como el IVA y los impuestos unitarios, son muy regresivos, ya que no tienen en cuenta

la renta de los hogares: por cada unidad de producto comprado, pagan lo mismo las rentas más altas que las más bajas.

Mediante la diferenciación del gasto en alimentación de los españoles en función del nivel de poder adquisitivo, las rentas más altas gastan un 10% de su presupuesto total anual, mientras que las rentas más bajas destinan un 17% al gasto en alimentación (al disponer de menos ingresos, deben utilizar un porcentaje mayor para los gastos básicos). Repercutiendo el impuesto al 100% para el consumidor final, algunas familias dejarán de consumir una determinada cantidad de los productos gravados, mientras que el resto seguirán consumiendo con el nuevo precio final.

Según los cálculos de los dos escenarios fiscales más conservadores planteados, A y B, la recaudación, en función del diseño del impuesto, sería de entre 300 y 900 millones de euros. De este importe, los hogares con nivel socioeconómico más bajo, que según el INE ascenderían a 4,7 millones de hogares, acabarían soportando hasta un 22% más de la recaudación del impuesto de lo que les correspondería según su contribución a la renta nacional.

Tabla 4. Principios de la ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado, potencialmente afectados por la creación de impuestos especiales autonómicos

Principio	Vulneración del principio	Consecuencias económicas
Principio de no discriminación	— Efecto negativo sobre empresas nacionales que venden en la región afectada, frente a quienes no lo hacen — Efecto negativo sobre empresas sitas en territorio español, frente a las extranjeras	— Disminución de la oferta de productos en la región y caída de la facturación de empresas nacionales — Deslocalización en el largo plazo de empresas fuera del territorio español
Principio de necesidad y proporcionalidad	— Falta de evidencia de la unidad del impuesto, por sí solo, para reducir la obesidad de forma significativa — Elevado impacto económico y carácter regresivo del impuesto	— Impacto económico negativo sin evidencia de una mejora en la salud significativa que lo justifique — Carga del impuesto sobre los hogares de rentas más bajas
Principio de simplificación de cargas	— Duplicidad del impuesto especial con el IVA, gravando, <i>a priori</i>, el mismo hecho impositivo — Aumento de cargas administrativas relacionadas con la liquidación del impuesto	— Aumento de la carga administrativa para las pequeñas y medianas empresas — Incremento potencial de la bolsa de fraude por la mayor base imponible asociada al IVA

Fuente: Análisis PwC.

Efectos en la ruptura de la unidad de mercado:

La creación de impuestos especiales autonómicos, como el de bebidas envasadas de Cataluña, podría ocasionar la ruptura de la unidad de mercado, vulnerando principios esenciales y con consecuencias económicas como la deslocalización de empresas.

4.5. Conclusión y análisis

Las medidas impositivas sobre alimentos, bebidas, o ingredientes, no son la herramienta más eficaz para combatir la obesidad, por las siguientes razones:

La obesidad es un problema de salud multifactorial, resultado del impacto de distintos tipos de factores: individuales, ambientales o del entorno, y socioeconómicos. Para calcular la efectividad del impuesto, se mide la capacidad de reducir la obesidad de manera sostenida en el tiempo, no la capacidad de reducir el consumo de los productos, lo que, en todo caso, no asegura cambios de hábitos de vida en la población.

La evidencia científica basada en experiencias de otros países que lo han implantado muestra una capacidad limitada, o no concluyente, para reducir la obesidad. Además, muchos países han retirado el impuesto por sus efectos adversos sobre la economía, la equidad y el mundo rural. En España, un impuesto sobre determinados alimentos, bebidas y/o ingredientes, según los cálculos de los distintos escenarios fiscales, tendría impactos negativos cuantificables:

Tabla 5. Impactos negativos de un impuesto sobre alimentos, bebidas e ingredientes

Económicos	Sociales	Ruptura de la unidad de mercado
— Efectos negativos en la economía, con caídas de facturación. Valor Añadido Bruto (VAB) y empleo — Impactos focalizados en la cadena de valor agroalimentaria: sector agrario, industria, transporte, distribución y restauración	— Aumento de la despoblación en el medio rural — Regresividad: mayor afectación a las familias con rentas más bajas	— Vulneración de los precios de no discriminación, necesidad, proporcionalidad y simplificación de cargas administrativas — Consecuencias económicas sobre el tejido productivo español

Fuente: Elaboración propia.

4.6. Recomendación: áreas de actuación para fomentar hábitos de vida saludables

Dado que la causa de la obesidad es multifactorial y que los impuestos han demostrado que no son eficaces para combatir este problema de salud, creemos que la mejor forma de hacer frente a la obesidad es aplicando un enfoque holístico; que se actúe en cada una de las causas, realizando un análisis multisectorial en el que participen todas las ramas de actividad implicadas y, por último, abordarlo desde el punto de vista de la colaboración público-privada, en un ejercicio de cooperación entre la Administración y el sector privado.

Para conseguir resolver el problema de la obesidad, basándonos en la experiencia de países como Francia, el Reino Unido, Portugal, Finlandia, Austria, Suiza o Japón, que han implementado medidas concretas multifactoriales, proponemos las siguientes áreas de actuación:

El sector privado podría actuar en los medios de comunicación (información veraz sobre causas y consecuencias del sobrepeso), distribución y restauración (información y disponibilidad de opciones saludables), industria alimentaria (información nutricional, códigos de buenas prácticas y autorregulación) y fomentando un entorno laboral favorable (conciliación con la vida familiar y promoción de un estilo de vida saludable entre los empleados).

Por otro lado, en el ámbito público se puede llevar a cabo en Atención Primaria de Salud (preinscripción de actividad física y campañas de prevención), en los colegios (a partir de la educación alimentaria y promoción de la actividad física), infraestructuras (instalaciones deportivas, transporte urbano, peatonalización o carril bici) y los asuntos sociales, a través de programas y talleres formativos y ayudas a familias vulnerables.

5. EL GASTO EN HOSTELERÍA EN EL CONTEXTO ACTUAL DE ESPAÑA

5.1. Encuesta de Presupuestos Familiares

La crisis económica del 2008 tiene un impacto importante en el gasto de los hogares en restaurantes, cafés, salas de baile y servicio de comida rápida y a domicilio alcanzando, en todas las partidas analizadas, su nivel más bajo en 2013. A partir de ese año, el gasto se incrementa, aunque sin llegar a los niveles anteriores a la crisis —a excepción del gasto en menús del día en bares y restaurantes y en servicios de comida rápida y para llevar. La crisis también modifica el reparto del gasto total de los hogares: la proporción que se dedica al gasto en restaurantes,

café y salas de baile cae entre 2007 y 2013— pasando del 8,6% al 6,8% del total. En 2019 este porcentaje supone el 6,9% del gasto total de los hogares. Dentro del gasto dedicado a la hostelería, el de consumiciones en bares y cafeterías representa el mayor porcentaje. Entre 2006 y 2019 es el gasto que más se ha reducido, en términos absolutos, por hogar y persona, mientras que es el destinado a consumiciones en pubs y discotecas el que más lo ha hecho en términos relativos. El INE nos ofrece la fotografía hasta 2019. El presente estudio se adentra en cómo la covid-19 ha transformado los hábitos de consumo, así como en el impacto que tendría una subida impositiva.

Los momentos vividos en los locales de ocio son una seña de identidad de nuestro país. Son un instante para compartir con las personas queridas y la mejor manera de celebrar fechas clave.

Alrededor de 1 de cada 3 personas realizan una comida fuera del hogar a la semana. También el pedir comida a domicilio es un hábito común, realizado por el 40% al menos 2 veces al mes. Esta costumbre es realizada, en mayor medida, por las personas con un mayor nivel socioeconómico. El gasto semanal oscila entre los 11 y los 20 euros (23%).

5.2. La hostelería antes de la pandemia

El 20% salía a comer o cenar fuera o pedía comida a domicilio al menos dos veces por semana. Dentro de este grupo, los que más consumían eran los que llevaban un mayor nivel de vida. Salvo en el desayuno, los catalanes eran los que menos consumían, al revés que en la Comunidad de Madrid y en la Comunidad Valenciana, que son los que más salen a tomar el aperitivo. El gasto semanal era superior a los 30 euros semanales.

5.3. Efectos de la covid-19

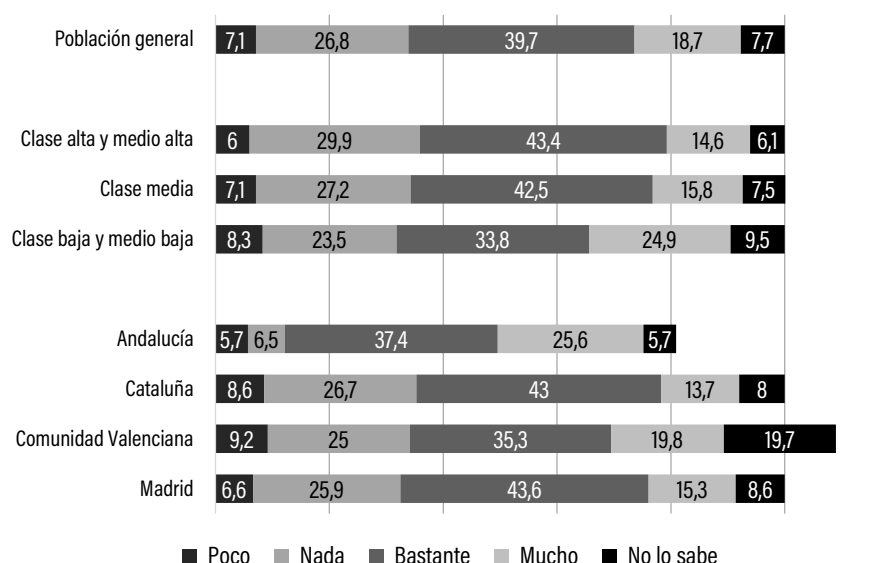
La hostelería ha visto reducidos sus ingresos debido a la disminución del gasto por los consumidores residentes en España y las restricciones al turismo, notándolo especialmente en los desayunos, aperitivos y tentempiés. Sin embargo, en las cenas y en las comidas a domicilio apenas ha sufrido variación.

La crisis de la covid-19 ha sido más complicada para aquellos ciudadanos que no tenían grandes rentas. La clase social es una variante fundamental a la hora de entender la posible disminución del gasto en hostelería: son los ciudadanos de rentas más bajas e intermedias los que más restringirían.

5.4. Efectos de una subida de precio en la hostelería

Una subida de precios en la hostelería provocaría una reducción del casi 60% del consumo. Los que más lo pagarían serían las rentas más bajas; un 25% reduciría mucho su consumo. Andalucía sería la comunidad autónoma más afectada.

Gráfico 10. Si en los próximos meses se produjera un aumento de precios en restaurantes, bares, cafeterías, locales de copas y comida/bebida a domicilio, ¿en qué medida piensas que reducirías tu consumo en estos establecimientos?



Fuente: Elaboración propia.

Entre los que declaran un gasto de entre 1 y 10 euros semanales, el 60,8% reduciría su consumo ante una subida del 10% de los precios, especialmente en las clases bajas, cayendo un 16% más respecto a las clases altas.

La supuesta subida de impuestos se acentuaría más entre los que gastan entre 11 y 20 euros semanales, ya que el 70% reduciría su consumo. Entre los que gastan entre 21 y 30 euros semanales, la cifra mejora un poco, hasta el 62% reduciría su gasto y hasta el 60% para los que gastan entre 31 y 50 euros semanales. Los que gastan más de 50 euros son los que más lo mantendrían, pero, aun así, 1 de cada 2 lo reduciría. En conclusión, tan solo un 33% de los ciudadanos con

rentas más altas mantendría su consumo y solo el 20% en el caso de las aquellos cuyas rentas sean bajas.

5.5. Consideraciones finales

- La población española considera que la hostelería es importante en la cultura del país. La mayoría opina que los momentos en los bares, restaurantes... forman parte de la cultura del país y les permiten estar con los seres queridos.
- El efecto de la covid-19 en la hostelería ha sido claro: se ha disminuido la frecuencia de consumo en bares, restaurantes... y se ha dado en todos los niveles socioeconómicos, afectando, sobre todo, a las clases más desfavorecidas. La única excepción es la comida a domicilio: la covid-19 apenas le ha afectado.
- Ante una hipotética subida de impuestos, el 60% de la ciudadanía reduciría, aún más, su consumo en hostelería. El impacto de un posible aumento de precios afectaría más a las clases sociales más desfavorecidas.

6. PROPUESTAS FINALES

En cuanto a la tributación autonómica, la legislación de LOFCA no debería solo prohibir tributos autonómicos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o por tributos locales, sino que también debería prohibir tributos autonómicos sobre toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador estatal o local decida someter a imposición, es decir, la prohibición de gravar la materia imponible, evitando, de esta manera, la afección a la unidad de mercado y generando un marco más predecible y estable para las empresas que quieran instalarse en todo el territorio nacional. Condicionar las nuevas figuras fiscales y parafiscales a criterios de no discriminación y sus efectos en la unidad de mercado.

Para la tributación local, las propuestas serían aliviar la carga fiscal de las actividades para permitir el comercio urbano y evitar la desertificación de ciudades y pueblos, y condicionar las nuevas figuras fiscales y parafiscales a criterios de no discriminación y sus efectos en la unidad de mercado.

Y para la tributación estatal y general, existen múltiples acciones, tales como valorar el impacto económico sobre los sectores y propuestas para reducir tipos y

ampliar la base de la recaudación combatiendo la economía sumergida. La meta es evitar que se reduzca el consumo, ya que poner un impuesto a ciertos alimentos traería consecuencias económicas (disminución del VAB), sociales (aumento de la despoblación en los medios rurales y regresividad, que afectaría a las rentas más bajas) y se rompería la unidad de mercado trayendo consecuencias económicas sobre el tejido productivo español. Para ello, existen diferentes campos en donde se puede actuar para reducir la tasa de obesidad: medios de comunicación, Atención Primaria de Salud, Educación, Distribución y restauración, industria alimentaria, entorno laboral, infraestructuras o asuntos sociales. Es preferible utilizar términos internacionales en relación con la «presión fiscal» y el «esfuerzo fiscal» (la presión fiscal se calcula como el porcentaje de la recaudación fiscal obtenida por un Estado en relación con su PIB, expresado en tanto por ciento; el esfuerzo fiscal va mucho más allá, ya que relaciona la presión fiscal con el PIB per cápita). Incluir dentro del diagnóstico toda la parafiscalidad (incluyendo las cotizaciones sociales, en las que España es el 4.º país de la UE con cotizaciones más altas, las contribuciones ambientales al punto verde, etc.). El informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014, dirigido por Lagares, incluía este extremo y vinculaba la subida del IVA a una bajada de las cotizaciones. Es necesario hacer referencia, también, a la fiscalidad que soportamos indirectamente a través de los *inputs* a nuestra actividad (p. ej., fiscalidad energética, fiscalidad de combustibles, gases fluorados, etc.). Por último, se debe analizar en términos de competitividad de la economía española en el marco de la UE y de la globalización.

Elementos para una fiscalidad eficiente de los productos del tabaco

ANA RAMOS GALLARÍN

Regulatory and Fiscal Affairs Manager
BAT Iberia

La revisión profunda actualmente en curso del sistema tributario español debería tener como objetivo normativo una estructura fiscal eficiente entendida como aquella que (1) asegura un determinado nivel de ingresos públicos; (2) contribuye a una distribución de la renta acorde con las preferencias sociales; y (3) lo hace con el menor coste posible, tanto en términos de distorsiones y desincentivos sobre las decisiones del sector privado como de gestión y administración tributaria.

En este contexto, cabe preguntarse cuáles son los elementos para una fiscalidad eficiente de los productos de tabaco y qué margen de mejora del diseño del Impuesto sobre las Labores del Tabaco existe en España. Para ello hay que partir de la doble justificación que desde el punto de vista teórico tiene la imposición sobre el tabaco. Por un lado, se trata de un impuesto pigouviano que busca corregir los efectos sociales externos negativos derivados del consumo del tabaco. Por otro, se trata de una fuente recaudatoria relevante que responde a los criterios de imposición óptima que señalan que deben gravarse en mayor medida los bienes de demanda rígida y debe hacerse de manera igual a todos los bienes de carácter sustitutivo. En 2020 el Impuesto sobre las Labores del Tabaco aportó a las arcas públicas 6.232 millones de euros, un 3,2% del total de impuestos devengados¹, a

1. AEAT, Informe Anual de Recaudación Tributaria 2020.

los que hay que añadir los 2.011 millones de euros de recaudación de IVA derivado de la venta de dichas labores².

Este breve documento pretende contribuir al debate de cuáles, a la vista del análisis económico y las dinámicas del mercado, son los factores clave para preservar la sostenibilidad del modelo fiscal del tabaco en España, maximizando su capacidad recaudatoria y salvaguardando los objetivos de protección de la salud pública y de no distorsión de la actividad económica de un sector que aporta 2.800 M€ de Valor Añadido Bruto (VAB) y emplea a 43.000 personas en España, de forma directa e indirecta³.

La teoría económica señala una serie de principios que determinan cuáles son los objetivos y los elementos para una fiscalidad eficiente de los productos del tabaco:

1. Proteger la salud pública, mediante la desincentivación del consumo vía precio pero evitando estimular el comercio ilícito o la traslación de la demanda hacia labores de precio más reducido pero con igual impacto sobre la salud.
2. Maximizar la cuantía, predictibilidad y sostenibilidad de la recaudación fiscal. Para ello es esencial proteger la base imponible frente al tráfico ilícito y optimizar la recaudación entre labores del tabaco.
3. No distorsionar la actividad económica, garantizando (i) una fiscalidad neutral que no introduzca distorsiones de la competencia ni entre operadores ni entre productos; y (ii) que sea previsible, ofrezca certidumbre legal y sea simple de administrar.

Antes de entrar a analizar en detalle las palancas para la mejora de la eficiencia del impuesto sobre el tabaco, es interesante dar algunos datos que permitan contextualizar el análisis:

- El porcentaje de población mayor de 15 años que fuma diariamente ha pasado del reducido del 26,2% en 2009, al 22,9% en 2014 y 19,8% en 2020⁴.
- En la década de va desde 2009 a 2019 la demanda legal de tabaco se redujo un 37%⁵, a la vez que se incrementó la demanda que se cubre con tabaco

2. Comisionado para el Mercado de Tabaco.

3. KPMG y CEOE (2020), Informe sobre la contribución económica y social del sector de tabaco en España y tendencias en el marco regulatorio del sector.

4. INE. Encuesta Europea de Salud.

5. Fuente: Comisionado para el Mercado de Tabacos. Se deja fuera del análisis el año 2020 afectado por la covid-19 por ser un atípico que distorsiona el análisis de la serie temporal.

que elude impuestos, que pasó de representar el 4,4% del total en 2009 al 8,4% en 2019, llegando a alcanzar el 11,9% en 2014⁶.

- Se ha producido una migración de demanda desde los cigarrillos a otras labores del tabaco, sobre todo picadura de liar. Así, mientras la demanda legal de cigarrillos se ha contraído un 45%, la de picaduras se ha incrementado un 29%, pasando de cubrir el 8% de la demanda legal en 2009 al 17% en 2019⁷.

El incremento del consumo de elude impuestos y la migración de la demanda de cigarrillos a otras labores como picadura tienen un impacto negativo tanto en los objetivos sanitarios, como en los recaudatorios, y en los de no distorsión de la actividad económica. Ambos responden a múltiples factores, entre ellos el fiscal, que es el que nos ocupa, y que ha tenerse en consideración a la hora de diseñar una fiscalidad del tabaco eficiente. Esta fiscalidad eficiente se articularía sobre los siguientes ejes:

1. Protección de la base imponible de cigarrillos frente al comercio ilícito mediante subidas de tipos anuales, moderadas y alineadas con el poder adquisitivo.
2. Potenciación de la neutralidad del tratamiento fiscal de las diferentes labores del tabaco, reduciendo asimetrías, que (i) no estén justificadas desde la perspectiva de salud pública; (ii) drenen recaudación; y (iii) distorsionen la competencia.
3. Introducción de un calendario fiscal plurianual a 5 años que establezca la evolución de los tipos impositivos de las diferentes labores que (i) aporte previsibilidad para las empresas promoviendo el crecimiento económico y competitividad; (ii) introduzca simplicidad y menores costes de gestión para la administración tributaria; y (iii) aporte previsibilidad, estabilidad y salvaguardia de los ingresos fiscales en un escenario de urgente necesidad de contar con un plan fiscal plurianual.
4. Aplazamiento de las decisiones sobre tratamiento fiscal de las nuevas categorías de nicotina sin tabaco (i. e., cigarrillos electrónicos o vapeadores) hasta la adopción de una posición armonizada en la revisión de Directiva 64/2011 sobre Imposición de Productos del Tabaco.

6. IPSOS, Empty Pack Survey.

7. Comisionado para el Mercado de Tabacos. Cálculo sobre cigarrillos equivalentes asumiendo una tasa de conversión de picadura a cigarrillos de 0,75gr = 1 cigarrillo.

1. PROTECCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE CIGARRILLOS FRENTE AL COMERCIO LÍCITO MEDIANTE SUBIDAS DE TIPOS ANUALES, MODERADAS Y ALINEADAS CON EL PODER ADQUISITIVO

En 2020, el 88% del total de la recaudación total por el Impuesto de la Labores de Tabaco procedió de la venta de cigarrillos, un 9% de picadura de liar y el resto de las demás labores del tabaco. Por tanto, cómo se instrumente la fiscalidad de cigarrillos es clave para el logro de una fiscalidad óptima.

El siguiente gráfico muestra la serie histórica de variación del impuesto y de la recaudación, del poder adquisitivo de los hogares, así como las subidas de precio llevadas a cabo por la industria y su impacto en términos de porcentaje de tabaco que elude el pago de impuestos.

Se observa cómo en los años 2009, 2010 y 2011 se llevaron a cabo importantes subidas de impuestos (del 11,9, 15,1 y 14,9% respectivamente), que se tradujeron en subidas de precios de 30, 40, y 45 céntimos la cajetilla, que coincidieron con una importante caída del poder adquisitivo derivados de la Gran Recesión. Lo anterior se tradujo en un incremento muy importante del porcentaje de demanda que se cubre con cigarrillos que eluden el pago de impuesto, que subió desde niveles del 4,2% en 2010 al 9,4% en 2011 y que siguió creciendo en 2012, 2013 y 2014 hasta alcanzar el 11,9%. Este incremento del tráfico ilícito junto con la migración de la demanda hacia la picadura de liar (más barata por soportar una menor fiscalidad) se tradujo en una sustancial caída de la recaudación.

Desde julio de 2013 a diciembre de 2016 no se produjo ninguna subida de tipos (la subida del impuesto en €/cigarrillo se debe al efecto del tipo *ad valorem* por la subida de precios), y sólo subidas de precios muy moderadas (5 céntimos/cajetilla). Esto se tradujo en una ligera reducción del tráfico ilícito y en la estabilización de la recaudación.

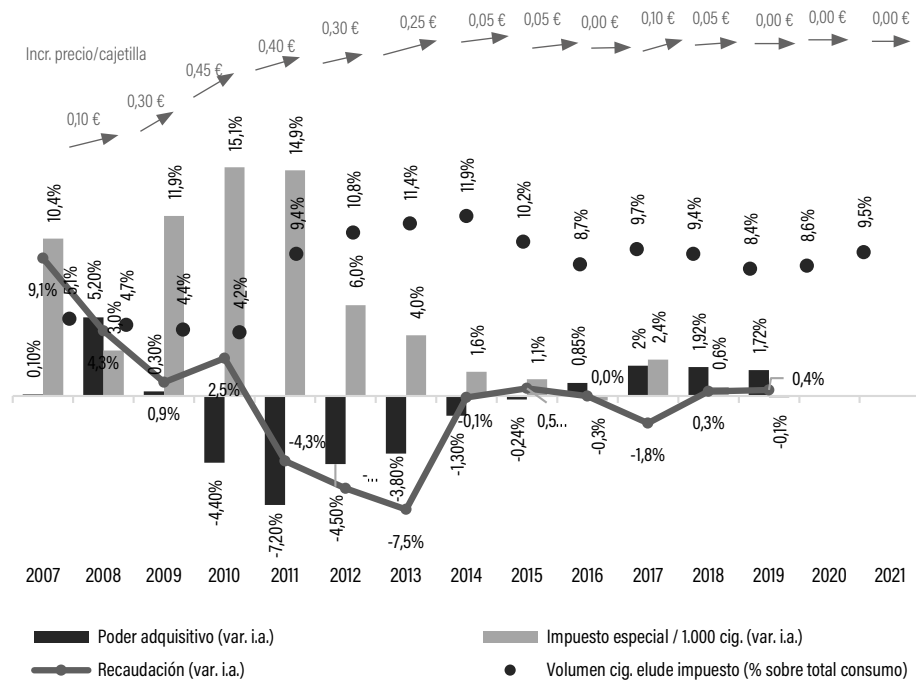
La última subida fiscal se produjo en diciembre de 2016 y llevó a una subida de precio de 10 céntimos/cajetilla para trasladar el impuesto. Esta subida, produjo un repunte del tráfico ilícito del 8,7 al 9,7% y la consiguiente pérdida recaudatoria. En este punto es interesante señalar que por cada punto porcentual de demanda que elude impuestos se pierden casi 80 millones de euros de recaudación. Desde entonces, no se han vuelto a producir cambios impositivos ni subidas significativas de precios lo que ha llevado a una caída del tráfico ilícito y un ligero incremento de la recaudación.

El nivel máximo de presión fiscal factible sin incurrir en caídas recaudatorias viene dado por:

- La elasticidad precio de la demanda absoluta y ajustada por renta disponible.
- Las posibilidades de migración del consumo hacia el tabaco ilícito.

Como muestra los datos de mercado, los incrementos de precios bruscos y por encima de la evolución de la renta disponible, han llevado a incrementos de la elasticidad-precio de la demanda que se sitúa por encima de la unidad, en concreto entre -1.14 y -1.35⁸. Por otro lado, y como se concluye de los datos de mercado, se ha producido una consolidación de los canales de entrada y comercialización del comercio ilícito, ampliando las posibilidades de migración del consumo hacia éste.

Gráfico 1. Dinámica histórica de esfuerzo fiscal, recaudación y tráfico ilícito



Fuentes: Cálculos propios sobre datos INE de renta disponible de los hogares y Comisionado Mercado de Tabaco e IPSOS Spain Empty pack Survey Q2 2021.

Todo lo anterior viene a señalar que los cigarrillos son una base imponible madura con una capacidad limitada de proporcionar incrementos recaudatorios.

8. DELOITTE (2020), «Price elasticities of cigarettes in Spain. Econometric model and simulations».

El mercado muestra que subidas de tipos por encima de la renta disponible que fueren incrementos de precios superiores a 10 céntimos/cajetilla, pueden suponer una caída de la recaudación e incremento del tráfico ilícito, especialmente en contextos de crisis económica como al que nos enfrentamos en 2021 y 2022. De hecho, aun sin haberse producido incremento de la fiscalidad ni de los precios, el porcentaje de demanda que elude impuesto se ha incrementado del 8,4% en 2019 al 9,5% en el segundo trimestre de 2021⁹.

Por otro lado, el análisis comparado muestra que, a pesar de que han trascurrido más de cuatro años desde la última subida fiscal, no hay un gran desfase en cuanto a nivel de precios que justifique una subida drástica del impuesto de cigarrillos, que por otro lado podría generar efectos indeseados de incremento de tráfico ilícito.

El objetivo sanitario del impuesto sobre el tabaco es desincentivar su consumo vía precios. En ese sentido, si bien es cierto que el precio de los cigarrillos en España es relativamente bajo después de más de cuatro años sin subidas fiscales, si hubiera habido actualizaciones anuales del impuesto y subidas de precios moderadas (en torno a 0,10 €/cajetilla), España sería el séptimo país con mayor precio ajustado PPS (5,37 €/cajetilla).

Tabla 1. Comparativa de los precios de venta al por menor de la cajetilla de cigarrillos
Comparativa de precios en los Estados miembros de la UE. 2019

País	Precio Medio Ponderado*	País	Precio Medio Ponderado*
Reino Unido	8,43	Hungría	4,94
Francia	7,48	Países bajos	4,69
Irlanda	6,08	Suecia	4,63
Finlandia	6,07	Alemania	4,59
Portugal	5,90	Polonia	4,59
Grecia	6,15	Letonia	4,54
Malta	5,36	Estonia	4,83
Croacia	5,32	Dinamarca	4,28
Rumanía	5,31	Eslovenia	4,03

9. Fuente: IPSOS. Empty Pack Survey Q2 2021 Spain.

Tabla 1. Comparativa de los precios de venta al por menor de la cajetilla de cigarrillos

(continuación)

Comparativa de precios en los Estados miembros de la UE. 2019

País	Precio Medio Ponderado*	País	Precio Medio Ponderado*
Bélgica	5,30	Eslovaquia	3,92
Italia	5,16	Lituania	3,91
Bulgaria	5,14	República Checa	3,87
Chipre	4,98	Austria	3,75
España	4,97	Luxemburgo	1,83

Fuente: Ministerio de Sanidad (2020): «Informe sobre la evolución de la política impositiva de las labores del tabaco y su impacto en los precios de venta al público» y The Tobacco Control Scale 2019 in Europe. Liga Europea contra el Cáncer.

<http://www.tobaccocontrolscale.org>

Ordenados según la puntuación asignada por parte de los autores del estudio.

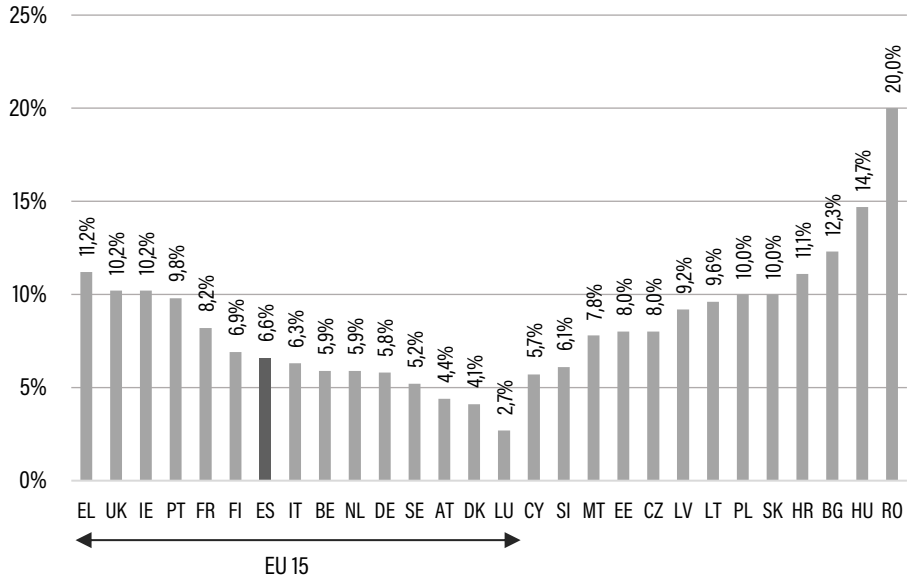
* El precio medio ponderado o «Weighted Average Price (WAP)» se ha establecido teniendo en cuenta los Estándares de Poder de Compra (PPS) publicados por la Comisión Europea.

Por otro lado, y como se deriva del anterior análisis, a la hora de determinar el objetivo de subida fiscal es importante tener en cuenta la renta disponible y el ritmo de subida de impuestos/precio para evitar efectos indeseados en términos de tráfico ilícito. En este sentido, España es el séptimo país de la EU-15 con mayor nivel de precio en relación con la renta media por hogar, esto es, donde los fumadores tienen que hacer un mayor esfuerzo de compra.

Los datos internacionales muestran una relación positiva entre esfuerzo de compra y nivel de tráfico ilícito. Aquellos países con un esfuerzo de compra mayor como es el caso de Grecia, el Reino Unido, Irlanda o Francia presentan un grave problema de tráfico ilícito, que no sólo drena recaudación, sino que supone un problema sanitario y de seguridad pública.

Por tanto, el anterior análisis viene a señalar que, para lograr el objetivo sanitario de contar con subidas de precios que desincentiven la demanda (además de incrementar la recaudación), es importante establecer un calendario fiscal de subidas moderadas y periódicas de impuestos, ajustados a la renta disponible, para evitar el comercio ilícito.

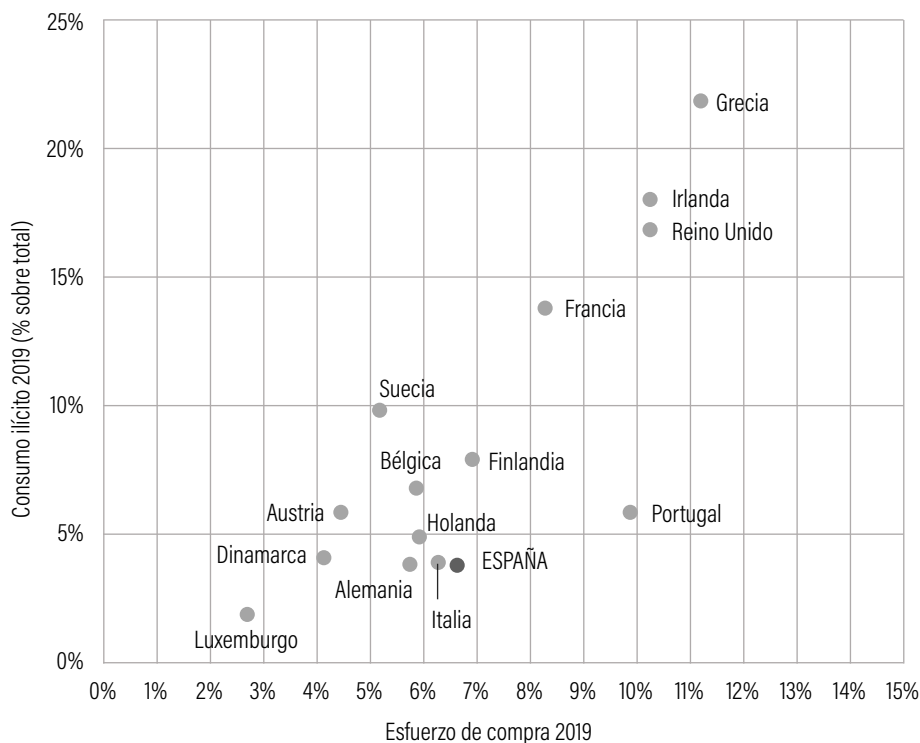
Gráfico 2. Porcentaje de gasto en tabaco / renta media hogar
2019



Fuente: Eurostat y EC «Excise Tables. III Manufactured tobacco», Marzo 2020.
Nota: Cálculo sobre consumo medio diario: 13,7 cigarrillos. Eurobarómetro 457.

Gráfico 3. Relación entre esfuerzo de compra y tráfico ilícito

2019



Fuente: Cálculos propios a partir de datos de renta disponible PPP (Eurostat), precio medio EC EC «Excise Tables. III Manufactured tobacco». Marzo 2019 y KPMG «Illicit cigarette consumption 2019».

Esfuerzo de compra: % de renta disponible dedicada a compra de tabaco suponiendo un consumo medio diario de 13,7 cig./día.

2. POTENCIACIÓN DE LA NEUTRALIDAD EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DIFERENTES LABORES DEL TABACO

Existe un beneficio fiscal en forma de tratamiento fiscal favorable de la picadura de liar, cigarrillos y picadura de pipa. Así, la fiscalidad de la picadura es de 74,23 €/1.000 cigarrillos, frente a los 141,1 €/1.000 de los cigarrillos¹⁰. De manera

10. Este cálculo está realizado asumiendo una tasa de conversión de 0,75 gr picadura = 1 cigarrillo, referencia utilizada por DG Santé en la guía de reporte de ingredientes y en el informe

similar, los cigarrillos disfrutaban de un beneficio fiscal de 96,6 €/1.000 cig. Beneficio fiscal que es incluso mayor en el caso de la picadura de pipa.

Esta asimetría en el tratamiento fiscal:

1. No está claramente justificada desde la perspectiva de salud pública. De hecho, puede ser considerado como contrario a los objetivos sanitarios al permitir precios sustancialmente más bajos (2,59 €/20 cigarrillos equivalentes en picadura frente a un precio medio de 4,55 en el caso de los cigarrillos), que facilitan el acceso al tabaco, especialmente a los más jóvenes. Según los datos de la Encuestas ESTUDES elaborada por el Ministerio de Sanidad, la prevalencia del consumo de picadura de liar entre jóvenes de 14-18 años creció de un 10,2% en 2016 al 22,5% en 2021.
2. Drena recaudación: por ejemplo, 30 millones de euros por cada punto porcentual que migra de cigarrillos a picadura, lo que supuso una pérdida recaudatoria teórica de 536 millones de euros en 2019¹¹.

De hecho, y como se señaló anteriormente, en términos de evolución de la demanda, se observa que mientras la demanda de cigarrillos se ha contraído se ha contraído un 45%, la de picaduras se ha incrementado un 29% respecto a sus niveles de 2009.

La covid-19 ha hecho caer la demanda global y ha acentuado las dinámicas de migración/crecimiento relativo de las categorías con menor fiscalidad, especialmente picadura de liar. Así mientras la demanda total de tabaco cayó en 2020 un 5,5%, liderando la caída los cigarrillos con un 8,1% (-5% la demanda doméstica y un -30,2% la demanda turística), la demanda de picadura de liar creció un 11,6% en el caso de la demanda doméstica.

Por tanto, sin una corrección de la distorsión fiscal, es previsible una aceleración de la pérdida recaudatoria, además de un agravamiento de objetivo sanitario y distorsión de la competencia. Esta necesidad de convergencia de los tipos de las diferentes labores del tabaco ya fue recogida en el informe del Comité de

«Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco» European Commission. January 2019.

11. Esta pérdida recaudatoria está calculada sobre volúmenes de 2019 sin tener en cuenta posibles caídas de ventas derivadas del potencial incremento de precios (elasticidad demanda-precio) y aplicando una tasa de conversión media de 0,75gr picadura = 1 cigarrillo.

Expertos para la Reforma Tributaria de 2014, el propio Ministerio de Sanidad¹², y en el proceso de evaluación de la Directiva 64/2011¹³.

3. IMPLANTACIÓN DE UN CALENDARIO FISCAL A 5 AÑOS CONSISTENTE CON LA PLANIFICACIÓN PRESUPUESTARIA PLURIANUAL RECOMENDADA POR LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y QUE APOORTE PREVISIBILIDAD Y SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA

La teoría económica y las autoridades fiscales señalan la estabilidad- previsibilidad fiscal como un principio deseable¹⁴.

La introducción de un calendario fiscal plurianual a 5 años que establezca la evolución de los tipos impositivos de las diferentes labores presenta múltiples ventajas:

1. Aporta previsibilidad para las empresas que promueve el crecimiento económico y competitividad.
2. Implica simplicidad y menores costes de gestión para la administración tributaria.
3. Aporta previsibilidad, estabilidad y salvaguardia de los ingresos fiscales en un triple sentido:
 - a) Prevalencia de los criterios técnicos frente a la volatilidad política.
 - b) Evita efectos indeseados (p. ej., tráfico ilícito) derivados de incrementos radicales de la fiscalidad; y
 - c) Previsibilidad ingresos fiscales de las Comunidades Autónomas que participan en un 58% de su recaudación. En este sentido, el calendario fiscal puede ser un buen elemento dentro del nuevo sistema de financiación autonómica.

12. MINISTERIO DE SANIDAD (2020), «Informe sobre la evolución de la política impositiva de las labores del tabaco y su impacto en los precios de venta al público». Marzo.

13. ECONOMISTI ASSOCIATI (2019), Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. Final Report. Volume 1.

14. FMI, «Guidelines for Fiscal Adjustment- How Should Fiscal Adjustments be Effected». *Pamphlet Series*, n.º 49.

COMISIÓN EUROPEA (2020), «Tax Reforms in the EU Member States 2015 - Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability».

AIReF, «Informe Actualización Programa Estabilidad 2020-2021». 6 de mayo de 2020.

Estas ventajas han llevado a algunos países como Alemania a implantar calendarios fiscales a 5 años para el impuesto sobre las labores del tabaco.

En el caso de España, de cara al reto de reequilibrar las finanzas públicas tras la crisis de la covid-19, y a la vista del anterior análisis, podría ser interesante la implantación de un calendario fiscal articulado sobre los siguientes parámetros:

Mantenimiento de los tipos *ad valorem* que permiten:

1. Trasladar a incrementos recaudatorios cada incremento de precio sin necesidad de llevar a cabo ajustes de tipos.
2. Un reparto proporcional de la carga fiscal entre todos los segmentos de tabaco en función de su precio.
3. La existencia de diferenciales de precios más amplios que ayudan a ofrecer alternativas al consumidor frente al tabaco ilícito.
4. Minimizar la variabilidad de los ingresos fiscales que requiere igualar el peso del componente *ad valorem* a la elasticidad precio de la demanda¹⁵.

Actualización anual de los tipos específicos alineado con el poder adquisitivo garantizando su nivel en términos reales y no incentivando el tráfico ilícito.

Convergencia gradual del impuesto mínimo de la picadura de liar al de los cigarrillos.

4. APLAZAMIENTO DE LAS DECISIONES SOBRE TRATAMIENTO FISCAL DE LAS NUEVAS CATEGORÍAS DE NICOTINA SIN TABACO (I. E., CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS O VAPEADORES) HASTA LA ADOPCIÓN DE UNA POSICIÓN ARMONIZADA EN LA REVISIÓN DE DIRECTIVA 64/2011 SOBRE IMPOSICIÓN DE PRODUCTOS DEL TABACO

Existen varias razones para no introducir aún un impuesto sobre los líquidos con nicotina en España:

1. La base imponible es muy reducida, menor a 100 M€ vs. 11.865 M€ de tabaco (EcigIntelligence. Mayo 2021 y CMT).
2. Dada la alta elasticidad-precio de la demanda¹⁶, introducir un impuesto elevado:

15. KEEN, M. (1998), «The Balance Between Specific and Ad Valorem Taxation». *Fiscal Studies*, 19, n.º 1: 1.37 y WHO (2010), WHO Technical Manual on Tobacco Tax Administration.

16. Entre -1,1 y -2,1 según estudios recopilados por FRONTIER ECONOMICS (2018): «Assessing the economic case for an excise duty on e-cigarettes».

- a) Desincentiva la adopción de una alternativa con potencial menor riesgo.
 - b) Limita el desarrollo futuro de una categoría naciente, y los futuros ingresos fiscales.
3. Tiene elevados costes de administración y de cumplimiento que pueden hacerlo «no rentable/eficiente», debido a:
- a) Fragmentación del mercado vs. el de productos del tabaco.
 - b) Ventas transfronterizas y *on line* de pequeño volumen que lleva a un elevado nivel de elusión fiscal y/o elevados costes de vigilancia. La experiencia internacional en la EU muestra que, en media, la recaudación efectiva es un 20% de la teórica¹⁷.

Como se muestra a continuación, buena parte de los países europeos no gravan el vapeo, y donde lo hacen el impuesto está entorno al 5% fiscalidad cigarillos con un tipo medio de 0,15 €/ml, reflejando el menor riesgo relativo de estos productos frente al tabaco convencional.

De introducir un impuesto a estos productos, sería aconsejable:

1. Creación de una categoría *ad hoc* dentro de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, separada de la de tabaco convencional ya que efectivamente no se trata de un producto de tabaco.
2. Tipo específico por ml para los líquidos tanto con como sin nicotina, lo que simplificaría la administración y reduce los riesgos de elusión fiscal.

En cualquier caso se debería evitar gravar función del contenido de nicotina, ya que no es necesario ni recomendable porque:

- Traería consigo una complejidad significativa, elevados costes administrativos y de vigilancia del cumplimiento y, por tanto, mayor riesgo de elusión/evasión fiscal que distorsionaría la competencia, tal y como señala el Banco Mundial¹⁸.
- De hecho, ningún país europeo grava en función del contenido de nicotina. Letonia lo eliminó en 2021 y Alemania lo ha descartado.
- La nicotina, en sí misma, no es la causa directa de la mayoría de las enfermedades atribuibles al tabaco (ver, por ejemplo, FDA, UK Royal College of Physicians, Public Health England o Cancer Research UK)¹⁹.

17. ECIGINTELLIGENCE (2020), Excise Duties on Vapour Products: 2020 update.

18. WORLD BANK GROUP (2020), Working Note. E.cigarettes: Use and Taxation.

19. MEDICINES AND HEALTHCARE PRODUCTS REGULATORY AGENCY (MHRA) (2009), «Public assessment report: the use of nicotine replacement therapy to reduce harm in smokers: December 2009»,

- La Directiva 2014/40 sobre Productos del Tabaco ya establece límites a la concentración permisible de nicotina de estos productos (20 mg/ml).

Tabla 2. Tratamiento fiscal de los productos de vapeo

País	% impuesto vs. cigarrillos Impuesto	País	% impuesto vs. cigarrillos Impuesto
IT	4,2% vs. cigarrillos € 0,13/ml liq con nicotina € 0,09/ml liq sin nicotina	HUN	2,8% vs. cigarrillos 20 HUF (0,17 €)/ml liq con nicotina
RO	5,2% vs. cigarrillos 0,55 RON (0,11 €)/ml liq con nicotina	GR	3,6% vs. cigarrillos € 0,10/ml liq con y sin nicotina
POR	12% vs. cigarrillos € 0,32/ml liq con nicotina	CR	0% € 0 ml - zero tax for control of movement
FIN	5,4% vs. cigarrillos € 0,30/ml liq con y sin nicotina	CY	4,6% vs. cigarrillos € 0,12/ml liq con y sin nicotina
POL	6% vs. cigarrillos 0,55 PNL (0,13 €)/ml liq con nicotina	SWE	6,1% vs. cigarrillos 2 SEK (0,20 €)/ml liq con nicotina 4 SEK (0,40 €) si > 15 mg/ml
LV	5,2% vs. cigarrillos € 0,12/ml liq con y sin nicotina*	SL	7,5% vs. cigarrillos € 0,18/ml liq con nicotina € 0,08/ml liq sin nicotina
ES	7% vs. cigarrillos € 0,20/ml liq con y sin nicotina	LT	5,4% vs. cigarrillos € 0,12/ml liq con y sin nicotina
GER	5,6% vs. cigarrillos € 0,16/ml liq con y sin nicotina Efectivo a partir de 1 julio 2022		

(*) Letonia suprimió el 1 de enero de 2021 el impuesto sobre el contenido de nicotina por la complejidad de administrarlo.

Fuente: <https://ecigintelligence.com/eu-map/>

disponible en: www.mhra.gov.uk/home/groups/plp/documents/websitesresources/con065622.pdf (accessed 20th February 2014).

- Nicotine without smoke: Tobacco harm reduction, a report by the Tobacco Advisory Group of the UK Royal College of Physicians, April 2016.

- ANN McNEILL; LEONIE S. BROSE; ROBERT CALDER *et al.* (2018), «Evidence review of e-cigarettes and heated tobacco products 2018». Public Health England (2018) at page 61. <https://scienceblog.cancerresearchuk.org/2016/05/17/10-common-questions-about-e-cigarettesanswered/?ga=2.50697513.1238755433.1538581253-1981825656.150893388>

La fiscalidad del automóvil como factor clave para el cumplimiento de los objetivos medioambientales

ARÁNZAZU MUR PÉREZ

Directora del Área Económica y Logística
ANFAC

La descarbonización del transporte y la neutralidad climática para 2050, son objetivos ineludibles marcados por la Unión Europea, secundados por el Gobierno y compartidos por el sector. Además, en este marco, la UE en el reciente paquete de medidas «objetivo 55» está realizando una propuesta en la que ha elevado su ambición para los pasos intermedios hasta la neutralidad climática del año 50, comprometiéndose a objetivos mucho más ambiciosos en 2030 y 2035¹. Pretende acelerar el proceso de descarbonización para el sector del transporte como uno de los principales emisores, introduciendo grandes retos a los que hacer frente en un periodo de tiempo corto. Según este paquete, y de aprobarse finalmente, en 2030 el mercado de vehículos turismos tendrá que haber reducido al 55% sus emisiones y en 2035 los vehículos puestos en el mercado tendrán que tener emisiones cero².

Sin embargo, de nada sirve que los fabricantes hayan aumentado su oferta de vehículos electrificados³ en los últimos años, y actualmente con más de 200 modelos en el mercado, si no hay demanda suficiente y preferencia del consumidor en estos vehículos respecto al resto de propulsiones. Los factores que determinan estas circunstancias son sobradamente conocidos.

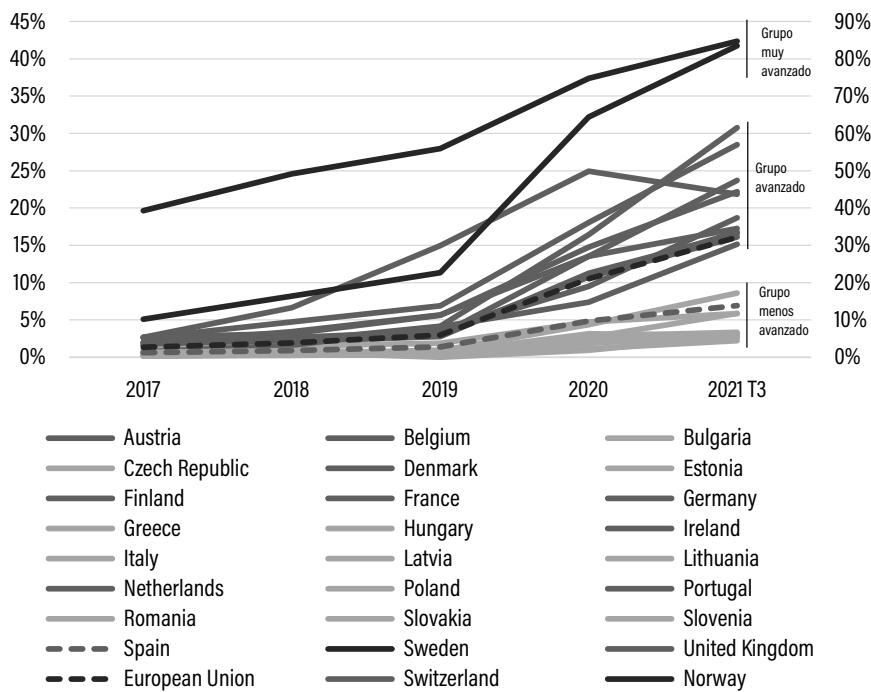
1. Paquete «Fit for 55». El plan de la UE para una transición ecológica - Consilium ([europa.eu](https://consilium.europa.eu)).

2. También se establecen objetivos concretos para mercado de vehículos comerciales ligeros, situándolos en un 50% de reducción en 2030 y llegar a la neutralidad climática también en 2035.

3. Tanto vehículos eléctricos puros como vehículos híbridos enchufables.

Por un lado, el diferencial de precio, ya que estos vehículos por su tecnología tienen un mayor coste que los vehículos de combustión. Por otro lado, las dificultades de uso, íntimamente ligadas a la disponibilidad de infraestructuras de recarga. Por lo tanto, ambos aspectos, deben ser abordados a la vez. Los fabricantes lo están haciendo con el aumento de modelos y con la mejora tecnológica de sus baterías. Todos los meses hay novedades en este sentido, con nuevos modelos que ofrecen aumentos sustanciales de autonomía. En paralelo es necesario potenciar el desarrollo de las infraestructuras que hagan al vehículo electrificado más atractivo y competitivo. Para desarrollar este mercado y sus infraestructuras la fiscalidad tiene un papel importante.

Gráfico 1. Evolución de la cuota de matriculación de turismo electrificado
BEV + PHEV



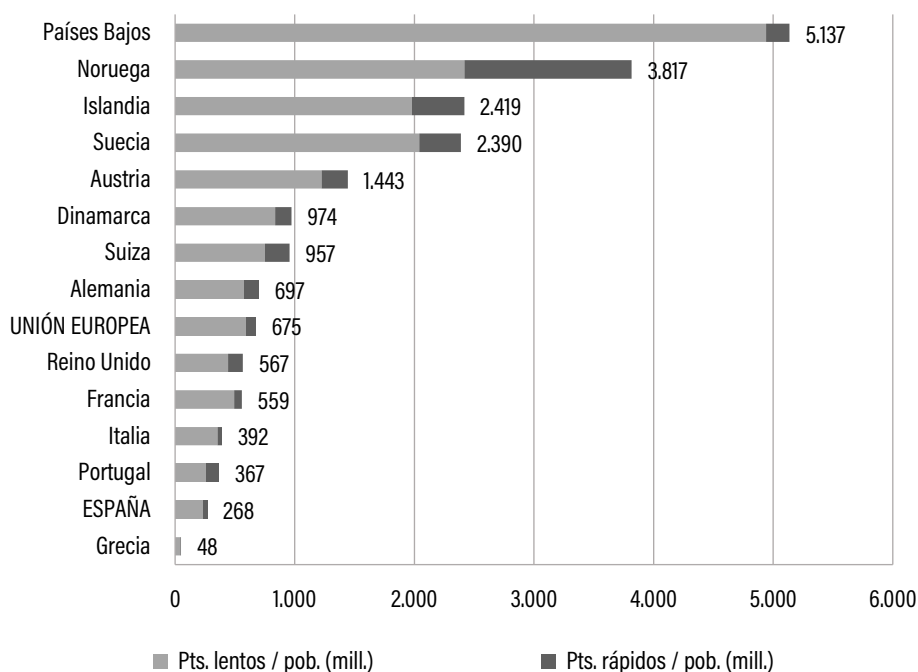
Fuente: ACEA e Ideauto.

Además de redirigir el mercado hacia vehículos electrificados, es necesario que la política fiscal también incentive o, al menos, no dificulte la renovación

del parque de vehículos. De los aproximadamente 25 millones de vehículos que tiene el parque actual de turismos en España, más de 4 millones (aproximadamente el 16%) superan los 20 años de antigüedad, siendo la media de más de 13 años. Esto tiene consecuencias muy negativas tanto en materia de medioambiente como de seguridad vial. En concreto, un vehículo de 13 años emite un 30% más de CO₂ y más de un 85% de emisiones contaminantes que sus homólogos actuales. Siendo así, la fiscalidad sobre el automóvil deberá también tener en cuenta esta circunstancia favoreciendo la renovación del parque e incentivando la electrificación del mercado.

España tienen mucho camino por recorrer en la electrificación del parque y en el desarrollo de sus infraestructuras. Está lejos de los principales países europeos y, además, ampliando su diferencia⁴.

Gráfico 2. Número de puntos de recarga públicos por millón de habitantes



Fuente: EAFI (septiembre de 2021), ANFAC (Barómetro de la electromovilidad – Tercer trimestre de 2021), INE (población de España), ONS (población del Reino Unido) y Eurostat (resto de poblaciones).

4. ANFAC. Barómetro de la electromovilidad.

En este sentido, se hace necesario un nuevo planteamiento de la fiscalidad que aborde diferentes figuras impositivas a diferentes niveles: nacional, autonómico y local. Este enfoque no es ajeno a las dificultades presupuestarias, por lo que replantearía actuaciones fiscales que tienen poco impacto recaudatorio o que son de aplicación transitoria hasta alcanzados los objetivos propuestos a corto plazo. Es posible, en consecuencia, modificar la fiscalidad del automóvil con un triple objetivo: cumplir con los objetivos de la transición ecológica, favorecer la actividad económica e industrial del sector y recuperar la demanda.

1. ¿CÓMO PODEMOS CONSEGUIRLO?

1.1. Moviéndonos de la compra al uso

Eliminar barreras a la compra y favorecer su renovación con vehículos menos emisores debe ser uno de los principales objetivos a abordar. Por ello, el cambio de la fiscalidad asociada al vehículo debe orientarse al uso, eliminando el impuesto de matriculación para potenciar un impuesto verde al uso que esté asociado a las características medioambientales del mismo. Parece lógico que los impuestos estén asociados a su uso, ya que este tiene relación directa con las emisiones, la seguridad vial o el desgaste de las infraestructuras y que se elimine el impuesto a la compra, claramente discriminatorio y obsoleto frente a otros países de la UE⁵ y otros bienes de consumo duraderos.

El impuesto de matriculación es un impuesto único y discriminatorio respecto a otros bienes duraderos, ya que deriva del «impuesto de lujo» que no se aplica en ningún otro bien. Además, el IVA se ha ido incrementando sin que se haya compensado la fiscalidad global sobre el automóvil. Por otro lado, está gravando y penalizando las nuevas tecnologías al aplicarse sobre vehículos nuevos. En definitiva, es un impuesto que retiene la demanda, afecta negativamente a la renovación del parque, tan necesaria para el medioambiente y la seguridad vial, y no favorece la producción de vehículos en España. Debe recordarse que uno de cada cuatro vehículos que se venden en España es de fabricación nacional.

El impuesto de matriculación ha cumplido con éxito su función desde que en 2008 se reformara para introducir la variable de emisiones de CO₂, redireccionando la demanda hacia vehículos menos emisores (desde el 70% al actual 30% de

5. ACEA. «Tax guide 2021».

vehículos exentos⁶). Sin embargo, el objetivo inicialmente propuesto parece quedar actualmente desenfocado respecto a las últimas exigencias medioambientales, puesto que ha de tener en consideración un doble objetivo ambicioso que implica, no solo la descarbonización sino también las emisiones contaminantes.

Este enfoque, de transformación de un impuesto sobre la compra hacia un impuesto sobre el uso, es el que se recoge en la opinión de los expertos tanto nacionales como internacionales.

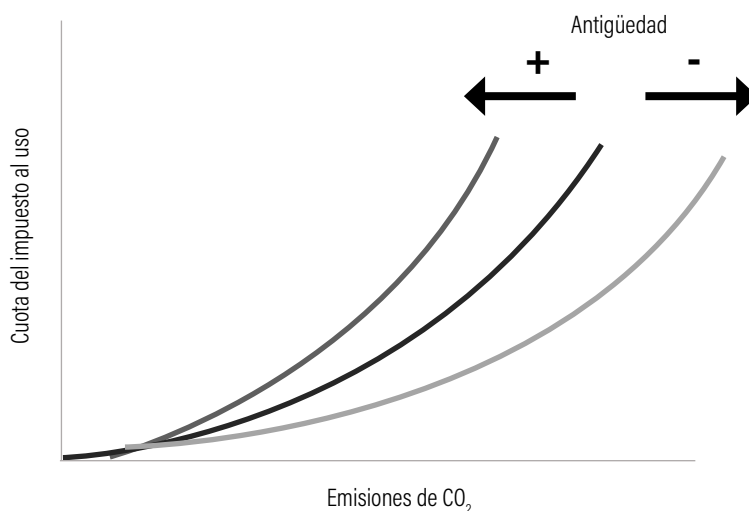
- «Informe Lagares» (2014), consideraba necesario avanzar en la eliminación de duplicidades en los impuestos sobre un mismo bien o servicio. *«Se sustituirán ambos impuestos por uno nuevo sobre el uso de carácter medioambiental»*, además añade que *«la regulación del nuevo impuesto correspondería al Estado y sería igual para todos los Municipios y Comunidades Autónomas»*.
- Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (2017). En relación con los impuestos especiales al automóvil mencionan que *«una vía de avance podría ser la integración de este impuesto especial (el de matriculación) con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de ámbito municipal, dejando la gestión del nuevo tributo en manos de los Ayuntamientos. La fijación de dos tipos, uno autonómico y otro municipal, permitirá la compartición de la figura entre Comunidades Autónomas y Ayuntamientos. Sería deseable que los cambios que se adopten en estos impuestos se hagan dentro de un marco integral para la fiscalidad ambiental»*.
- La Comisión Europea (2017) recuerda a España la necesidad de incrementar sus ingresos por impuestos medioambientales. *«Los ingresos por impuestos medioambientales supusieron únicamente el 1,85% del PIB frente a una media del 2,46% en la UE»*. Ya en el año 2005 la Comisión realizó una propuesta para la homogeneización de la imposición al automóvil en Europa mediante la eliminación del impuesto de matriculación y la adecuación de los impuestos al uso según las emisiones de CO₂.
- Informe de la OCDE (2015 y 2017): plantea una reestructuración del impuesto de circulación, para que refleje mejor el coste medioambiental del uso del vehículo.

El denominador común de todas ellas es la creación de un impuesto al uso con carácter medioambiental que tenga como base imponible los g/km de CO₂ que

6. Según la información sobre recaudación del IEDMT publicada por la Agencia Tributaria para el cierre del año 2020. Estadística del Impuesto sobre matriculación de vehículos automóviles.

emite cada vehículo multiplicado por el tipo, que sería 0 para los vehículos cero emisiones, pudiendo graduarse también según la antigüedad. De periodicidad anual, aplicaría exclusivamente a los vehículos que actualmente están sujetos al impuesto de matriculación, es decir, a los turismos y a los comerciales que no se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica. No afectaría, sin embargo, a vehículos de transporte de mercancías, ni al transporte de viajeros. Además, permite tener en consideración aspectos sociales ligados a las características económicas o personales de las familias, pudiendo incluir bonificaciones para personas vulnerables, por ejemplo, según su nivel de renta, o si se trata de familia numerosa o si el usuario del vehículo tiene problemas de movilidad.

Gráfico 3. Ejemplo de formación del impuesto al uso según emisiones de CO₂ y antigüedad



Fuente: Elaboración propia.

Este nuevo enfoque contempla los objetivos planteados: eliminar la barrera de entrada en el momento de la compra, favorecer la renovación, poner en valor las bajas emisiones de CO₂ de los vehículos, introducir el factor antigüedad, tan relevante en emisiones contaminantes y elementos de seguridad, constituyéndose, en

definitiva, como una herramienta fiscal potente y estable en cuanto a recaudación, tanto para las comunidades autónomas como para el Estado⁷.

1.2. Eliminando otras barreras a la compra de vehículos bajos en emisiones

Desde el punto de vista de barreras de entrada a la compra para los vehículos electrificados, debe considerarse también la importancia del IVA. La inclusión de un tipo cero o tipo reducido según se trate de vehículos eléctricos o híbridos enchufables, puede ser la clave para eliminar la diferencia de precio con los vehículos de combustión, y en su caso, sustituir las ayudas directas a la compra⁸ que si bien, hasta el momento, son fundamentales para hacer atractivos estos vehículos, generan por su transitoriedad y excepcionalidad, tanto en las administraciones como en fabricantes, distribuidores y clientes, no pocas incertidumbres y equívocos respecto a fechas y plazos de validez, dotaciones económicas, aplicabilidad, etc., lo que, desafortunadamente, redundando en una innecesaria desconfianza hacia estas ayudas.

En este sentido, se configura como una gran oportunidad el «Plan de Acción sobre el IVA» propuesto por la Comisión en marzo de 2016 y en el que, entre otros aspectos, contiene propuestas concretas «hacia una política de tipos impositivos moderna» y que supone la modificación de la Directiva de IVA. La propuesta de modificación de esta Directiva fue publicada por la Comisión Europea el 18 de enero de 2018, recogiendo la posibilidad de aplicar un tipo reducido para vehículos de bajas emisiones.

1.3. Introduciendo medidas que impulsen la renovación del parque y su electrificación

Un claro ejemplo de medidas sencillas y de aplicación rápida y de efecto recaudatorio limitado, al ser potestativo para los municipios, es el relativo al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, coloquialmente llamado Impuesto de Circulación. Este impuesto solo permite una bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

7. Debe tenerse en cuenta que es un impuesto calculado sobre el parque (25 M de turismos), y ya no sobre las ventas (1,2 millones aprox.), que tiene una evolución coyuntural que impide tener predictibilidad sobre los ingresos.

8. Programa MOVES III.

Parece lógico pensar que esta bonificación se amplíe hasta el 100% para vehículos eléctricos e híbridos enchufables en línea con otros países de la UE⁹.

En esta misma línea se situarían los impuestos locales aplicables a los Bienes Inmuebles o el Impuesto de Transmisiones patrimoniales.

Una bonificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por la instalación de infraestructuras de recarga potenciará y acelerará su desarrollo. La infraestructura de recarga en el domicilio y en las empresas es una de las claves de la electrificación, especialmente importante hasta que se produzca un verdadero desarrollo de la infraestructura pública. Los planes MOVES dan ayudas a los particulares y empresas para impulsar la inversión en la instalación de infraestructura de recarga de vehículo eléctrico en sus inmuebles. Con la intención de ampliar su efecto, puede impulsarse una bonificación, potestativa para los ayuntamientos, que pudiera alcanzar una reducción de hasta el 50% del IBI para el inmueble que realiza dicha instalación. No será obligatoria, pero habilitará la posibilidad de introducir dicha bonificación al municipio que así lo desee.

Así mismo, es también relevante el papel que tiene el Impuesto de transmisiones patrimoniales (ITP), en este caso sobre el mercado de segunda mano y la renovación del parque de vehículos. El mercado de segunda mano de turismos y, en concreto, el de vehículos con más de 10 años está creciendo considerablemente en los últimos años con un porcentaje del 55% sobre el total de operaciones. En 2020 se han transferido más de 230.000 turismos con una antigüedad superior a 20 años.

Los tipos actuales para la transferencia de vehículos oscilan en las CC. AA. entre un 4% y un 8%, estableciéndose entre un 4% y un 6% en las comunidades de mayor volumen de transferencias de turismos. La media del tipo del ITP para el conjunto de las transferencias de turismos realizadas en España es de un 4,82% según los datos de volumen de transferencias y tipos aplicados en cada CC. AA. en 2020. En ningún caso tienen relación con la antigüedad del vehículo o mayor o menores emisiones¹⁰. Por ello, es necesario un cambio de este impuesto que module el tipo impositivo según la antigüedad del vehículo. Esto permitirá regular

9. ACEA. «Tax guide 2021».

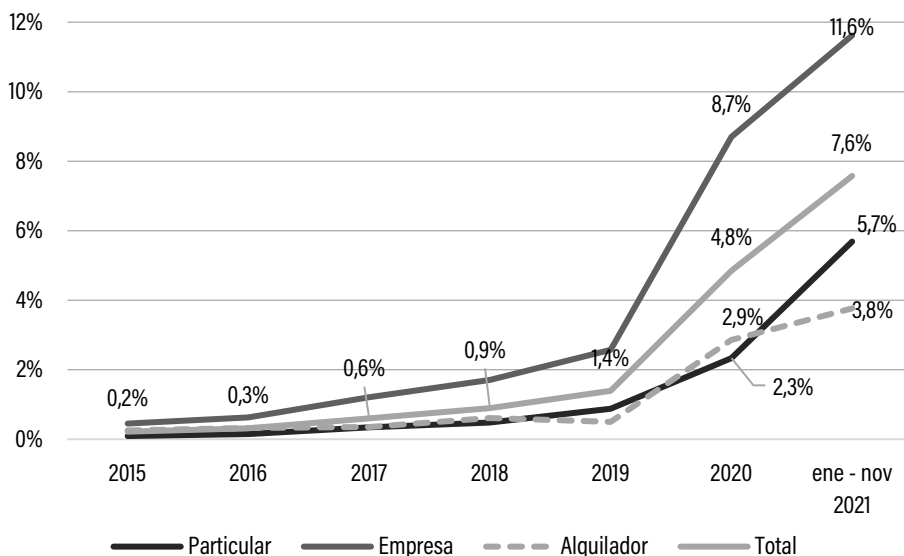
10. Con la legislación actual solo cabe la posibilidad de que las CC. AA. establezcan cuotas tributarias diferentes según determinados aspectos del vehículo. Un ejemplo de aplicación de la capacidad normativa es lo que está en vigor en las comunidades autónomas de Andalucía, Asturias, Cantabria y las Islas Baleares, en las que el tipo de gravamen es diferente según su potencia fiscal; 4% si no supera los 15 caballos fiscales y 8% en caso de superar este límite.

el mercado, favoreciendo las transacciones de turismos más nuevos frente a vehículos de mayor antigüedad.

1.4. Abordando la potenciación de la electrificación de las flotas

Las empresas tienen un papel relevante en la electrificación del mercado y del parque. Tienen una mayor propensión a la electrificación, impulsando la introducción en sus flotas. Este predominio de la empresa en la electrificación es lógico teniendo en cuenta su mayor capacidad económica respecto al comprador particular o autónomo, incidiendo menos, para su caso, las diferencias de coste del vehículo. También es factor relevante el cada vez mayor peso de las políticas de Responsabilidad Social Corporativa en la empresa. Además, impulsando este canal, la mayor presencia de estos vehículos en las calles suponen un «imán» y un «escaparate» para el mercado de particulares y autónomos, y son un factor clave para acelerar el desarrollo de las infraestructuras de recarga. Todo ello hace de este canal el más importante para impulsar este mercado de vehículos electrificados.

Gráfico 4. Evolución de las cuotas de turismos electrificados



Fuente: IDEATO sobre datos de la DGT.

Es por ello por lo que consideramos relevante establecer una fiscalidad favorable a este tipo de vehículos a todos los niveles.

Desde el punto de vista nacional, en el Impuesto sobre Sociedades debe plantarse la recuperación de las deducciones por inversiones medioambientales. Estas deben abordar tanto las inversiones en la compra de vehículos eficientes como en la instalación de infraestructuras de recarga, fomentando, así, su introducción en el ámbito de las flotas de empresa¹¹.

Desde el año 2001 hasta el año 2011 estuvo vigente una deducción del Impuesto de Sociedades del 10% sobre las inversiones realizadas para la compra de vehículos industriales y comerciales respetuosos con el medio ambiente. Estas deducciones fueron eliminadas en 2011 por la Ley de Economía Sostenible. El contexto actual justifica, sobradamente, la puesta en marcha, de nuevo, de una iniciativa de este tipo.

También con ámbito nacional debe analizarse una mejora de la reducción de los rendimientos del trabajo en especie por la cesión de uso de los vehículos automóviles eficientes energéticamente. Muy acertadamente, la última reforma de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) incluyó esta posibilidad y desde el 15 julio de 2015, la modificación del Reglamento que regula el impuesto estableció los porcentajes de reducción de la valoración en especie según los distintos tipos de vehículos eficientes. Sin embargo, a la vista de la necesaria aceleración del proceso de electrificación, estos porcentajes se quedan cortos para conseguir el impulso requerido. En el caso concreto de los vehículos electrificados sería una buena aproximación potenciar la presencia de vehículos electrificados que se cede para su uso a los trabajadores, incrementando del 30% al 75%¹² las deducciones por retribución en especie ya recogidas en la legislación vigente.

Por último, a nivel nacional en esta misma línea, cabe señalar la importancia de la fiscalidad sobre la amortización. Al igual que se aplica la libertad de amortización a determinadas inversiones (inmobiliarias, intangibles, etc.), sería interesante plantear que, tanto las inversiones en vehículos que renuevan su flota para mejorar su eficiencia como aquellas destinadas a infraestructuras de recarga en sus instalaciones, pudieran beneficiarse de una amortización acelerada.

11. Un claro ejemplo es la fiscalidad foral de Navarra que incluye este tipo de bonificaciones.

12. Porcentaje propuesto en línea con lo que está aplicando Alemania para los vehículos eléctricos. Fuente: «Tax Guide» de ACEA, p. 103.

Abundando también en lo relacionado con la fiscalidad local para las empresas, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) puede jugar un papel importante en la incentivación de determinadas decisiones empresariales. Por ello, cabría considerar una bonificación de este impuesto para las empresas que tengan en sus flotas vehículos electrificados o bien dispongan de instalaciones de recarga, recogiendo de forma expresa¹³ en la Ley de Haciendas locales, aunque potestativa para los municipios, bonificaciones de hasta un 50%.

1.5. Haciendo atractiva la compra del vehículo electrificado a los particulares

El mercado de turismos de particulares supone, aproximadamente, el 50% del total. Su relevancia en la matriculación hace de este colectivo un objetivo significativo para empujar la electrificación. Para ello, además de las propuestas fiscales anteriormente señaladas, que en muchos casos afectan a la posesión del vehículo, cabe destacar aquellas que condicionan el Impuesto sobre la Renta (IRPF) específicamente en la compra. Se entiende que el consumidor particular percibirá, como un incentivo claro a la compra del vehículo, la posibilidad de deducción del gasto en la compra de vehículos electrificados. Este tipo de deducciones ya se están aplicando en algunas comunidades autónomas como la Foral de Navarra y la de Castilla y León. En ambos casos se están obteniendo resultados muy positivos en el impulso de los vehículos electrificados. Además, existen ejemplos de deducciones medioambientales introducidas en este impuesto, como es el caso de inversiones en obras que mejoren la eficiencia de las viviendas. ¿Por qué no introducirlo para vehículos eficientes? En este caso, a modo de ejemplo, cabría considerar la inclusión de la deducción del 15% sobre las cantidades destinadas a la adquisición con un límite de 4.000 euros.

Por último, y en relación con los condicionantes para la compra de vehículos electrificados entre los particulares, hay que destacar la obligatoriedad de declarar las ayudas de los programas para la electrificación. Las subvenciones concedidas por los planes de renovación (p. ej., plan MOVES) están sujetas a la tributación en IRPF. Está claro que esta circunstancia es desincentivadora, ya que reduce de forma significativa las ayudas reales percibidas. Además, el desconocimiento sobre el impacto concreto en la cuota de IRPF del beneficiario crea incertidumbre y añade un punto adicional desincentivador en el momento de la compra. En

13. Ya introduce, de forma expresa, otros aspectos medioambientales como es el caso de la utilización o producción de energía renovable.

definitiva, para aprovechar al máximo el esfuerzo presupuestario de las ayudas a la compra, cabría considerar la exención en IRPF de las ayudas públicas que estén relacionadas con estos incentivos de bajas y cero emisiones.

2. EN CONCLUSIÓN

La fiscalidad presenta muchas oportunidades para impulsar la renovación y la electrificación del parque y que sirvan de apoyo a otras medidas, en el ámbito regulatorio y de ayudas directas. De gran importancia son aquellas que suponen una traba directa en el mercado, pero todas ellas son necesarias para crear el marco adecuado que nos permita conseguir los objetivos marcados.

El sector del automóvil tiene una gran relevancia en la economía española aportando el 10% del PIB¹⁴, con fuerte efecto arrastre sobre multitud de otros sectores tanto en el aprovisionamiento para la fabricación como en la distribución de vehículos. Prueba de ello es que hay cerca de 2 millones de familias relacionadas con la automoción, de una forma u otra, y, aproximadamente de cada empleo directo en la fabricación de vehículos se crean otros 4 indirectos¹⁵. Es un sector netamente exportador, con más del 80% de su producción que se envía a unos 130 países. Esto hace de la automoción un sector relevante en la aportación positiva a la balanza comercial con más de 14.000 M€ anuales dentro de este sector tan competitivo. Internacionalmente España se sitúa como segundo productor en Europa y como octavo mundial. La fortaleza del mercado interior es relevante para mantener a España como pieza importante en la fabricación europea y mundial. No hay países productores que no tengan un mercado interno sólido o que posean una demanda potencial creciente, sostenible y relevante. Por lo tanto, el reto de la electrificación afecta al volumen total de mercado y de forma subsidiaria, pero no menor, al mantenimiento de la producción.

En esta línea, aunque no se ha hecho mención en este artículo a la importancia de la fiscalidad para generar una mayor competitividad en la industria del automóvil, tanto para fabricantes de vehículos como de sus componentes, no quiere decir que no sea este un aspecto de gran importancia. De hecho, debería ser

14. En sentido amplio, y teniendo en consideración los sectores que arrastra la fabricación de vehículos, componentes y distribución de los mismos.

15. En el informe Automoción 2020-40 de ANFAC, elaborado por KPMG, se realiza un análisis exhaustivo de lo que supone la automoción en España y en el mundo.

motivo de otro artículo específico por su interés y complejidad. Entre las posibles propuestas cabe destacar la mejora y efectividad de las deducciones fiscales por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, la exclusión de los costes de la maquinaria en la base imponible del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), o la oportunidad, entre otros, de reducir el IAE para los fabricantes de automóviles y componentes relacionados con la fabricación de los vehículos electrificados. Como digo, queda esto para otra ocasión, sin quitarle su debida importancia.

La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas: lecciones del estado de alarma

LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ

Director del Departamento Fiscal
Grupo El Corte Inglés

1. LOS ACONTECIMIENTOS EXCEPCIONALES

Los acontecimientos excepcionales e imprevisibles suponen, por su propia naturaleza, una notable tensión en el ordenamiento jurídico no preparado *per se* para resolver dificultades que, en el momento de la concepción de dicho ordenamiento, no era posible anticipar.

Los efectos de tales acontecimientos pueden ser múltiples, y su incidencia sobre el sistema jurídico, económico y social puede adoptar muy diversas formas. De ahí que el establecimiento de mecanismos previos para resolver o mitigar los efectos de circunstancias adversas sea una tarea harto complicada y que la aplicación de principios generales del derecho, como pueden ser los relativos a circunstancias tales como el caso fortuito, la fuerza mayor u otros similares, tengan un recorrido limitado y no siempre satisfactorio.

La pandemia producida por la covid-19 y su impacto en nuestro sistema económico y social han sido un claro ejemplo de estas dificultades, poniendo de manifiesto la necesidad de un proceso de iniciativa legislativa permanente y sostenida durante casi dos años, para poder resolver situaciones críticas desde el punto de vista económico y social, que el ordenamiento jurídico no podía anticipar ni, mucho menos, resolver con unos mecanismos jurídicos previstos para situaciones de normalidad.

Como sucede en cualquier supuesto de esta complejidad, dicha iniciativa legislativa puede tener una mayor o menor intensidad y ajustarse mejor o peor a los efectos derivados del acontecimiento en cuestión.

En el caso español, y en el ámbito tributario, si bien es cierto que se han ido adoptando medidas de distinto calado, son muchas las voces que han preconizado una mayor ambición y un mayor efecto real que determinase reducciones de tributación significativas, en un momento en el que las dificultades asumidas por gran parte de la empresas de este país no parecía que quedaran suficientemente aliviadas con meros mecanismos de aplazamiento de deudas o de ampliación de plazos de declaración e ingreso.

Al mismo tiempo, la falta de soluciones normativas *ad hoc* en relación con determinados tributos ha servido para visualizar, con extraordinaria claridad, disfunciones preexistentes y conocidas en determinadas figuras tributarias, en las que la falta de solución normativa clara ha conducido a situaciones difícilmente comprensibles y potencialmente conflictivas.

En este sentido, probablemente el Impuesto sobre Actividades Económicas sea un ejemplo paradigmático.

2. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LA NORMALIDAD DEL EJERCICIO COMERCIAL

El Impuesto sobre Actividades Económicas nace con la promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, como consecuencia de la refundición en un solo impuesto de varias figuras integrantes del sistema impositivo municipal vigente en dicha fecha, principalmente las denominadas Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, y el Impuesto Municipal sobre la Radicación.

Desde dicho momento, si bien se han producido algunas modificaciones significativas en el ámbito de aplicación del impuesto (a destacar, la ampliación de las exenciones subjetivas y el aumento efectivo de tributación para el censo subsistente), no se ha producido ninguna modificación relevante respecto de los elementos estructurales y definitorios del hecho imponible y de la gestión del Impuesto.

En este sentido, el hecho imponible sigue siendo *«el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto»*.

Además de la normativa legal contenida en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (actualmente integrada en el *Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo*), las tarifas del impuesto, mencionadas en la definición de su hecho imponible,

así como la instrucción para su aplicación, son elementos esenciales para el adecuado cálculo del tributo. Dichas tarifas fueron objeto de aprobación a través del *Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas*. Este Real Decreto Legislativo, con más de 30 años de antigüedad, ha sido objeto de diversas modificaciones puntuales y parciales, si bien no ha habido ninguna modificación significativa de carácter general que pudiera alterar los mecanismos de cálculo de las correspondientes cuotas tributarias y el modelo de gestión.

Adicionalmente, dicho modelo gestión del impuesto se encuentra desarrollado en el *Real Decreto 243/1995, 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto*. Dicha norma tampoco ha sido objeto de ninguna modificación significativa desde su aprobación, definiendo un complejo sistema de gestión dual que, con el paso de los años, se ha revelado extraordinariamente rígido y generador de no pocas dificultades prácticas.

En este sentido:

- El Impuesto se gestiona a través de su «matrícula». La matrícula se forma anualmente para cada municipio y está constituida por los censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, recargos provinciales.
- La formación de dicha matrícula, así como la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y, en general, la gestión censal del tributo, se llevan a cabo por la Administración tributaria del Estado, o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal, y el conocimiento de los actos de gestión censal dictados por dicha Administración corresponde a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado.
- La liquidación y recaudación del Impuesto, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponde a los Ayuntamientos, siendo dichos actos susceptibles de impugnación ante los órganos revisores de los municipios.
- El periodo impositivo coincide con el año natural, y el impuesto se devenga el primer día de dicho periodo impositivo.
- Las cuotas se calculan referidas al año natural y se ingresan, como cualquier otro tributo periódico, anualmente, por recibo. Solo en los casos de alta o de baja por cese la cuota se prorrateará por trimestres naturales calculados por exceso.

- La matrícula es objeto de exposición pública en los respectivos Ayuntamientos desde el 1 al 15 de abril del año al que afecta (es decir, con posterioridad al devengo del Impuesto).
- La matrícula de cada ejercicio se cierra a 31 de diciembre del año anterior, incorporando las altas, bajas y variaciones producidas durante dicho año. Por tanto, los elementos determinantes de la exigibilidad del Impuesto y de la cuota correspondiente al año se basan en los elementos disponibles por la Administración al final del año anterior.
- Los importes exigidos a cada contribuyente se determinan por el Ayuntamiento, en ejercicio de sus competencias de gestión tributaria, a través de los padrones cobratorios. Dichos padrones son objeto de publicación por cada Ayuntamiento durante un plazo de 15 días, y son susceptibles de recurso ante los órganos revisores de los municipios. El pago del impuesto se realiza normalmente durante el periodo de 2 meses posteriores a los plazos de exposición al público de los padrones.
- Se establece con carácter general la irreductibilidad de las cuotas, si bien se prevén algunos mecanismos limitados de revisión, tales como la posible recuperación de la parte de cuota correspondiente a trimestres naturales en los que no se haya ejercido la actividad (en los supuestos de cese de actividad), o la posible recuperación de cuotas en la medida en que se haya producido la paralización de industrias.

El sistema de gestión indicado es generador de no pocas disfunciones prácticas. A título de ejemplo:

- El inicio o cese de actividad que no coincida, respectivamente, con el inicio o el fin de un trimestre natural es generador de un exceso de imposición.
- El cambio de actividad determinante de un cese y un alta respecto del mismo local que, igualmente, no coincida con el fin/inicio de un trimestre es generador de doble imposición.
- Los cierres temporales por motivos diversos, por ejemplo, adaptación de los locales con interrupción de actividad durante un determinado periodo de tiempo, no tienen un encaje adecuado que permita adaptar la tributación a la realidad del ejercicio de la actividad.
- El doble cauce de gestión y de impugnación ha provocado históricamente dudas sobre el camino a seguir en relación con los distintos actos administrativos a impugnar y ha aumentado la litigiosidad.

Algunas de estas cuestiones ya fueron objeto de análisis por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de noviembre de 2004 en la que, sobre la

base del principio de igualdad, se llegó a la conclusión de que el tratamiento desigual de las situaciones de alta y baja a mitad del año existente inicialmente en la regulación del tributo resultaba contraria a la Constitución. Si bien la sentencia se limitaba a examinar la regulación normativa a la luz de dicho principio, el Tribunal Constitucional realiza algunas reflexiones muy interesantes, basadas en su jurisprudencia histórica (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre y 194/2000, de 19 de julio), sobre la necesidad de que los tributos graven presupuestos de hecho reveladores de capacidad económica. En este sentido, si bien se admite que *«el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas»* en un determinado periodo temporal puede poner de manifiesto una riqueza potencial reveladora de capacidad económica, también se reconoce que la configuración del tributo no debe llevar a *«gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica»*. En la misma línea, se realizan algunas reflexiones muy reveladoras sobre la posible aplicación de «mecanismos de ajuste proporcional de la cuota» en función del tiempo de ejercicio, y la ausencia de causas técnicas que impidan dicho ajuste, en alusión a otros tributos que permiten graduar la tributación de forma proporcional (no solo por trimestres, sino incluso por días).

Por otro lado, el IAE es un tributo sujeto a abundante crítica. Así se reconoce en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local de julio de 2017, en el que se alude a la estructura anacrónica del tributo, su exigencia sin habitualidad ni ánimo de lucro, su falta de neutralidad y elasticidad y, en resumen, su alejamiento de un impuesto moderno basado en criterios de eficiencia y capacidad de pago. El citado Informe apuntaba a distintas iniciativas de modificación, entre ellas «paliar las ineficiencias de la gestión compartida del tributo» y «clarificar y simplificar el actual del régimen de impugnación de los actos de gestión censal y gestión tributaria, de manera que se evite la indefensión del contribuyente y los índices de litigiosidad que conlleva». Sin embargo, curiosamente no existía en dicho informe ninguna referencia a una mayor adecuación del impuesto a la existencia de una riqueza potencial, real y no inexistente, mediante una mejor adecuación del proceso de gestión tributaria y su adecuación al desempeño efectivo de la actividad económica.

3. LA COVID-19

El rígido marco normativo de la gestión del IAE se puso de manifiesto en toda su amplitud como consecuencia de la situación administrativa derivada de la

suspensión de apertura al público de locales y establecimientos comerciales recogida en el *Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por la covid-19*, así como, con posterioridad, de la resultante del *Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2*, que atribuía la condición de autoridad competente delegada a quien ostente la Presidencia de la Comunidad Autónoma facultándole para dictar, por delegación del Gobierno de la Nación, las órdenes, resoluciones y disposiciones que fuere menester, incluidos cierres totales o parciales de locales comerciales.

Sin ánimo de detallar la situación generada, por todos conocida, el primer estado de alarma supuso la suspensión de apertura al público de la generalidad de locales y establecimientos comerciales por periodos de tiempo distintos y con distinta amplitud según la naturaleza del establecimiento; asimismo el segundo estado de alarma supuso, en función de dichos niveles de alerta, la adopción de medidas de similar calado focalizadas en determinados términos municipales, comarcas o provincias.

Sin embargo, dicha suspensión, si bien dio lugar a la adopción de medidas tributarias de distinto calado, no fue objeto, con carácter general, de una solución a la exigibilidad de un Impuesto como el IAE, basado en la riqueza potencial derivada del mero ejercicio de una actividad económica que, como consecuencia de la declaración del estado de alarma, quedaba prohibida bien en el conjunto del territorio nacional (primer estado de alarma) o focalizada en distintos territorios (segundo estado de alarma).

Esta situación, como no podía ser de otro modo, ha sido generadora de un interesante debate académico sobre la exigibilidad de un impuesto como este en el contexto descrito. Esto ha servido para poner de manifiesto, con mayor intensidad por lo dramático de las circunstancias del momento, las ineficiencias de gestión apuntadas.

Para empezar, la única alternativa teórica clara para evitar la tributación en ausencia de ejercicio, solicitar la baja en el censo del IAE, resultaba un mecanismo bastante desajustado a la realidad de la situación. Primero, porque normalmente las empresas afectadas no tendrían la voluntad de cesar en el ejercicio de la actividad, sino que estarían dispuestas a desarrollarla en cuanto les fuera permitido, por lo que no parece razonable que debieran proceder a instar una baja no deseada y desajustada con la realidad del momento; segundo, porque de utilizar

dicho mecanismo, teniendo en cuenta la notable incertidumbre existente sobre el momento en que se produciría el cese (o reinicio) de la suspensión de apertura, un mecanismo de altas y bajas hubiera sido ineficiente y, en todo caso, hubiera determinado una clara sobreimposición, habida cuenta de las reglas del impuesto respecto a la tributación por trimestres, así como el cómputo del trimestre de alta y de baja; tercero, porque en ocasiones lo que se ha producido es una reducción muy significativa del elemento superficie determinante de la cuota, e incluso de la naturaleza de la actividad económica desarrollada en el local, con difícil corrección automática en las normas reguladoras del Impuesto.

Siendo esto así, y ante la ausencia de pronunciamiento expreso que resolviese con claridad las distintas situaciones apuntadas, pueden plantearse otras reflexiones sobre las alternativas existentes para intentar ajustar este impuesto a la capacidad económica real. ¿No procedería la aplicación del supuesto de «paralización de industria» previsto en la Regla 14 ^a.4 de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del Impuesto? ¿Realmente se produce el hecho imponible del Impuesto cuando no cabe el ejercicio de actividad económica, a pesar de estar dado de alta con carácter previo? ¿Si no puede ejercerse *de facto* la actividad, puede entenderse que se produce una situación de pérdida efectiva de capacidad económica, algo que parece consustancial a la existencia de hecho imponible?

Sin embargo, estas reflexiones, muy interesantes desde el punto de vista académico, y potencialmente generadoras de conflictividad, acaban chocando con un sistema de gestión que dificulta las posibilidades prácticas de adecuación del Impuesto a la capacidad económica:

- La dualidad de ámbitos de gestión, que genera dudas sobre cuál es la Administración que debe asumir la iniciativa para corregir la situación producida.
- La liquidación trimestral, «por exceso», incluyendo el mes de alta o baja.
- La exigencia del Impuesto en base a una matrícula formada en base a información del año anterior, y con muchas dificultades prácticas para su corrección, etc.

4. LA OPORTUNIDAD DE UNA REFORMA

Muchos son los elementos conflictivos en el IAE y muchísimas las dificultades de gestión. En este sentido, muy probablemente en el momento actual resulta especialmente visible el anacronismo en la configuración del Impuesto. Hay

que tener en cuenta que, en un momento en el que los desajustes derivados de los paradigmas internacionales de reparto de soberanías fiscales, así como la capacidad recaudatoria de las figuras tributarias tradicionales, están generando un debate muy intenso, la falta de ideas claras sobre la evolución de un tributo que, en gran parte, parece haber abandonado sus funciones históricas, deviene especialmente relevante.

En este sentido, además de todas las reflexiones apuntadas más arriba, conviene subrayar el impacto que tuvo en el ámbito de aplicación del tributo, la reforma operada por la *Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales*. En particular, dicha Ley incorporó las siguientes modificaciones a la normativa reguladora del Impuesto:

- Declaró exentas del Impuesto a todas las personas físicas, sin excepción alguna, y, adicionalmente, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a las sociedades civiles y a las entidades carentes de personalidad jurídica con un importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros.
- Sustituyó el coeficiente de incremento por un «coeficiente de ponderación» a aplicar, en todo caso, sobre la cuota de tarifa del impuesto, en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, variando este progresivamente en función del importe de dicha cifra, entre el 1,29 y el 1,35.
- Modificó el índice de situación que pasó a denominarse «coeficiente de situación», alterándose igualmente sus límites mínimo y máximo que pasaron de 1 y 2 a 0,4 y 3,8, respectivamente.

Como consecuencia de este conjunto de modificaciones, más del 92% de los sujetos pasivos del impuesto dejaron de estar en tributación efectiva, pasando a soportar el peso del tributo el 8% restante. Al mismo tiempo, para los sujetos pasivos que continuaron en tributación efectiva, la doble modificación del coeficiente de ponderación y del coeficiente de situación determinó una notable subida de las cuotas abonadas sin que, como ya se ha indicado, se modificaran otros elementos estructurales relevantes del tributo.

Estas circunstancias ponen de manifiesto que hay debates muy necesarios que conviene abordar: ¿Realmente tiene sentido el mantenimiento de este tributo con un censo de contribuyentes muy reducido, de difícil justificación, y con una función censal o de control de actividad económica que ya no ejerce? ¿Puede mantenerse una imposición sobre la actividad económica basada en el «beneficio medio presunto de la actividad gravada», cuando dicho análisis, que debería inspirar las tarifas del impuesto, no parece que haya sido objeto de

actualización significativa en muchos años? ¿Tiene sentido que el elemento tributario esencial sea la superficie ocupada, en un contexto en el que la generación de valor cada vez más depende de otro tipo de factores? En un entorno en el que los modelos de negocio evolucionan a velocidad exponencial, ¿cómo puede lograrse la adecuación de las tarifas a la realidad económica, sin penalizar a modelos de negocio tradicionales?

Todas estas cuestiones son indudablemente complejas, y con la dificultad añadida de su conciliación con los mecanismos de financiación local, por lo que no es fácil dar soluciones que requieren de una reflexión profunda. No obstante, parece claro que, en una revisión global y sistemática del sistema tributario español, no deberían subsistir tributos anacrónicos y de difícil gestión, y que la revisión de un tributo de esta naturaleza debe realizarse necesariamente.

En todo caso, y al margen de todas estas reflexiones, parece que hay una cuestión previa bastante más sencilla y que sería relativamente fácil resolver en el mundo tecnológico actual y después de 30 años de diseño de los elementos esenciales del impuesto: la adecuación de la tributación al ejercicio efectivo y no teórico de la actividad económica, de conformidad con la configuración del hecho imponible.

La covid-19 ha servido para poner de manifiesto las dificultades derivadas de un sistema de gestión muy rígido en impuestos desvinculados del beneficio real obtenido. La manifestación de capacidad económica en base a beneficio potencial siempre ha generado dificultades y conflictividad, y creemos que seguirá siendo así. En este sentido, y aun tratándose de supuestos netamente distintos, es difícil desconocer los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional (a partir de la STC 59/2017, de 11 de mayo, hasta la STC 182/2021, de 26 de octubre) sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y las manifestaciones de capacidad económica. Más allá de las diferencias conceptuales que existen entre uno y otro tributo, lo que parece claro de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional es que el principio constitucional de capacidad económica no resulta compatible con situaciones en las que la configuración técnica del tributo lleve al pago de una cuota cuando no existe una manifestación real de capacidad de económica.

En esta línea, y sin ánimo de ahondar en la polémica, parece incontestable que, en la medida en que un tributo sobre el ejercicio de la actividad económica se mantenga, deben ajustarse sus sistemas de gestión para evitar excesos de imposición no justificados por ningún motivo técnico que, a día de hoy, pueda ser admitido como medianamente razonable.

Por tanto, y sin perjuicio de otras conclusiones y propuestas más ambiciosas que puedan resultar de las líneas apuntadas más arriba y que no son el objeto de esta breve reflexión, parece imprescindible que, cuando menos, se realice un ajuste normativo en la gestión del impuesto tan sencillo como justificado.

Y, en todo caso, que los costes de gestión no sean desconocidos en cualquier propuesta de reforma tributaria que puede ser planteada en próximos meses.

Publicaciones del Instituto de Estudios Económicos

2022

EDICIONES ESPECIALES. Febrero. Libro blanco para la reforma fiscal en España. Una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente.

2021

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 75. Una coyuntura condicionada transitoriamente por la inflación.

COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. Competitividad fiscal 2021. La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria.

INFORME IEE-CEIM. Noviembre. El tamaño y el crecimiento empresarial en la Comunidad de Madrid como factor de competitividad regional.

OPINIÓN DEL IEE. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2022.

COLECCIÓN ESTUDIOS. Octubre. El Programa de Pago a Proveedores como instrumento de inyección de liquidez a la empresa.

COLECCIÓN INFORMES. Septiembre. Empresa, igualdad de oportunidades y progreso social. Indicador IEE de Igualdad de Oportunidades.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 74. La recuperación de la economía española necesita de un clima favorable a la empresa.

PUNTO DE VISTA. Junio. La situación actual y perspectivas de las inversiones energéticas y el sector eléctrico en América Latina.

REVISTA DEL IEE. Mayo. N.º 2/2021. La libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica 2021.

INFORME DE OPINIÓN. Abril. La competitividad fiscal de las comunidades autónomas. Condición necesaria para el desarrollo económico.

COLECCIÓN INFORMES. Marzo. La propiedad privada en España. La necesidad de reconocer los derechos de propiedad en materia de vivienda. Índice de Derecho de Propiedad 2020.

PUNTO DE VISTA. Enero. La situación actual de la economía en América Latina. Su incidencia sobre las empresas españolas.

REVISTA DEL IEE. Enero. N.º 1/2021. Adaptabilidad y flexibilidad para la recuperación económica.

2020

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 73. Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales.

INFORME IEE-FIAB. Diciembre. Impacto de la crisis del COVID-19 en la industria de alimentación y bebidas española.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Los Presupuestos Generales del Estado para 2021.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Una propuesta de mejora para los incentivos fiscales a la I+D+i.

INFORME IEE-CEIM. Noviembre. La tributación del ahorro y su incidencia en la reactivación económica desde la perspectiva de la competitividad regional.

COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Competitividad fiscal 2020. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?

INFORME IEE-ASCOM. Octubre. Estudio sobre la función de Compliance en las empresas españolas.

INFORME DE OPINIÓN. Agosto. El marco fiscal de los planes de pensiones. La necesidad de fomentar el ahorro para la jubilación.

COLECCIÓN INFORMES. Julio. Libertad económica y libertad de empresa en España. Índice de Libertad Económica España 2020.

COYUNTURA ECONÓMICA. Julio. N.º 72. Crisis de la COVID-19 en la economía española: la recuperación no es posible sin confianza empresarial.

INFORME DE OPINIÓN. Junio. Impacto económico de las medidas adoptadas en el contexto de la presente crisis. Los casos de la financiación privada avalada y los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.

INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Eficiencia del gasto público. Medición y propuestas de mejora.

PUNTO DE VISTA. Enero. El Capitalismo. Cambio, evolución y progreso.

2019

COLECCIÓN INFORMES. Diciembre. La deuda pública en España. Implicaciones sobre la política económica.

COYUNTURA ECONÓMICA. Diciembre. N.º 71. Una política económica ortodoxa para revertir la desaceleración y reducir la incertidumbre.

INFORME DE OPINIÓN. Noviembre. Las buenas prácticas regulatorias.

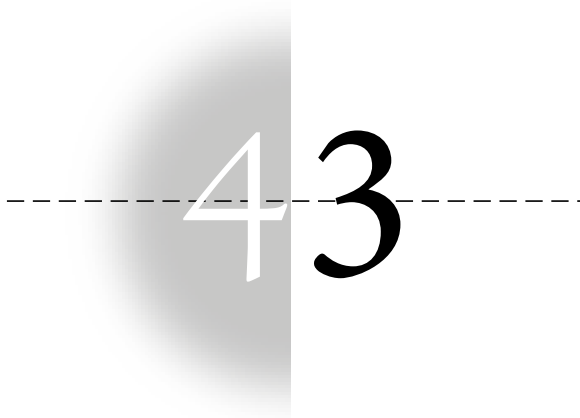
COLECCIÓN INFORMES. Noviembre. La propiedad privada en España. Índice de Derecho de Propiedad 2019.

COLECCIÓN INFORMES. Octubre. Índice de Competitividad Fiscal 2019.

COYUNTURA ECONÓMICA. Junio. N.º 70. A mayor inestabilidad política, más incertidumbre económica.

INFORME DE OPINIÓN. Febrero. Los Presupuestos Generales del Estado para el 2019.

INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ECONÓMICOS



años
*por la economía
de mercado*

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Edición y Publicaciones

Tel.: 917 820 580

iee@ieemadrid.com

www.ieemadrid.es

PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS	CÉSAR GARCÍA NOVOA
SCOTT HODGE	FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ
GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ	LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS
LORENZO J. AMOR ACEDO	MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN
CARMEN CALDERÓN PATIER	JUAN F. CORONA RAMÓN
ALBERTO GARCÍA VALERA	JESÚS LÓPEZ TELLO
LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ	JUAN DE VILLOTA MARCOS
DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ	ERNESTO MESTRE GARCÍA
JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ	ELISA RICÓN HOLGUERAS
SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA	INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN
DESIDERIO ROMERO JORDÁN	JAVIER GALÁN RUIZ
LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	CRISTINA DE LEÓN CABETAS
VALENTÍN PICH ROSELL	ALBERTO PRIETO DE LEÓN
MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ	JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ
IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER	DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO
SALVADOR RUIZ GALLUD	MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ
JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ	JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT
CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ	ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ
JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ	JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ
PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA	ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS
JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO	JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
ENRIQUE ORTEGA CARBALLO	MARÍA DEL OLMO HERRERO
BEGOÑA GARCÍA-ROZADO	ALFONSO VIEJO MADRAZO
JULIO CÉSAR GARCÍA	JAIME TAMARIT GUILLÉN
P. GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO	AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ
PABLO RENIEBLAS DORADO	PALOMA SÁNCHEZ PELLO
IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA	ANA RAMOS GALLARÍN
MARÍA MUÑOZ VIEJO	ARÁNZAZU MUR PÉREZ
JOSÉ LUIS BLANCO	LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ
JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO	



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS

Tel.: 917 820 580

iee@ieemadrid.com

www.ieemadrid.es

ISBN: 978-84-92737-31-4

