Informe

Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español

febrero 2014

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

INFORME

Madrid, febrero de 2014

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario que ha elaborado este Informe desea dejar testimonio de su profundo agradecimiento a todas las numerosas personas y entidades que, desde el sector público, la actividad privada o los Organismos internacionales, le han facilitado información y hecho llegar sus valiosas opiniones y trabajos sobre los impuestos y el mejor sentido de su reforma. Ese agradecimiento ha de dirigirse muy especialmente a la Secretaría de Estado de Hacienda, por el apoyo de sus Direcciones y Servicios, y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la evaluación de muchas de las medidas que este Informe propone.

En su primera sesión de trabajo, y conforme a lo establecido en la Ley 30/1992, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario nombró a D. Manuel de Miguel Monterrubio, del Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda, Secretario Técnico de la misma. Lo que se hace constar aquí como prueba del agradecimiento de todos sus miembros por la excelente labor desarrollada.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO 1

EXECUTIVE SUMMARY 20

CAPITULO I MARCO GENERAL DE LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL 37

1. Mandato y propósitos de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario 37
2. Aspectos generales del sistema tributario 41
    a. Principios orientadores de los sistemas tributarios 43
    b. Los impuestos y su recaudación en España 44
    c. La recaudación impositiva durante la crisis económica 48
    d. Las estructuras fiscales en España y en los países de su entorno económico 51
3. Tendencias actuales de la tributación 59
    a. Reformas fiscales en los países de nuestro entorno 59
    b. Recomendaciones de los organismos internacionales 64
4. Fundamentos económicos y objetivos de la reforma 68
    a. Determinantes de la situación económica española 69
    b. Condicionamientos impuestos por los problemas de la integración europea 72
    c. Restricciones de la reforma tributaria 74
    d. Los objetivos de la reforma 79
5. Metodología de trabajo de la Comisión 80
6. Impactos recaudatorios y macroeconómicos de la reforma 82
7. Puesta en vigor de la reforma 83

CAPÍTULO II REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 85

1. Importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en España 85
2. Recomendaciones de los Organismos internacionales para la mejora del IRPF 87
3. El largo camino del IRPF en el sistema fiscal español y sus conclusiones 88
    a. Antecedentes de la imposición personal sobre la renta 88

b. El impuesto complementario sobre la renta 89
c. La reforma fundacional de 1977-1978..... 89
d. La reforma de 1985 y la elevación de los tipos de gravamen..... 90
e. El tratamiento tributario de la familia en las reformas de 1989 y 1990 90
f. El intento de sistematización de 1991 91
g. Las reformas estructurales de 1998 y 2002 91
h. El principio de la dualización del IRPF en la reforma de 2006 92
i. La elevación de las tarifas impositivas en 2012 93
j. Algunas conclusiones de esta historia..... 93
4. Objetivos para la reforma actual del IRPF 95
5. Cuestión previa: una revisión de la terminología legal del IRPF 96
6. Supuestos de no sujeción y exenciones en el IRPF 98
7. La base imponible 104
8. Normas de valoración: rendimientos satisfechos en especie..... 107
9. Reducción de los rendimientos plurianuales o irregulares por progresividad acumulada 109
10. Gravamen de los rendimientos de trabajo 112
a. Posibles razones para la reducción de estos rendimientos..... 113
b. Valoración de las reducciones..... 114
11. Imposición de los rendimientos de los capitales inmobiliarios 115
a. Estimación de los valores y rendimientos de los bienes inmuebles 116
b. Tributación en el IRPF de los rendimientos inmobiliarios obtenidos o imputados 120
c. Tributación patrimonial futura de los bienes inmuebles..... 124
12. Gravamen de los rendimientos del capital mobiliario 128
13. Imposición de los rendimientos de actividades económicas 128
14. Tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales 129
a. Actualización de valores en las ganancias y pérdidas patrimoniales 130
b. Diferenciación de las ganancias y pérdidas por plazos..... 130
c. Compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales..... 131
d. Finalización de situaciones transitorias 133
15. Exención del ahorro 134
a. Problemas de una exención general del ahorro 135
b. Exención temporal del ahorro con finalidades de protección social 137
c. Deducciones en la base o en la cuota del IRPF 137

d. Ámbito de las deducciones 139
e. Cuantía de la deducción por aportaciones.....139
f. Materialización de las aportaciones 140
g. Atención a situaciones especiales y a la edad de los aportantes 141
h. Finalización de situaciones transitorias.....141
16. Circunstancias personales y familiares del contribuyente.....144
a. El objeto de gravamen: la renta total o la renta disponible fiscal.....144
b. El principio de la capacidad económica o de pago 144
c. Las necesidades básicas del contribuyente y de su familia 145
d. La capacidad de pago en la reforma de 2006.....147
e. Cuantías de los mínimos personales y familiares 148
f. Otras deducciones en la base del IRPF.....149
17. Deducciones en la cuota.....151
18. Disposiciones adicionales y transitorias.....153
19. Las tarifas del IRPF 155
a. Antecedentes: las tarifas, sus efectos y las reformas recientes del IRPF 156
b. Definición de la tarifa progresiva 158
c. Gravamen de la base del ahorro.....160
20. Calibración de la reforma del IRPF.....161
21. Notas finales.....161
22. Bibliografía consultada.....162

ANEXO TRATAMIENTO FISCAL DE LA VIVIENDA.....164

APÉNDICE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES 167
1. Consideraciones generales 167
2. Régimen general de tributación de no residentes.....167
a. Rentas gravadas en España.....167
b. Régimen fiscal aplicable.....168
3. Régimen especial de “Residente no domiciliado” 169
a. Contenido básico del régimen fiscal de “residente no domiciliado” 170
b. Régimen fiscal aplicable en España 172
4. Problemas del régimen español de residentes no domiciliados 173
5. Reforma del régimen español de residentes no domiciliados.....174

CAPÍTULO III REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 179
1. Aspectos generales del Impuesto sobre Sociedades..... 179
a. Definición y breve historia 179
b. Configuración actual..... 181
c. Importancia recaudatoria del impuesto..... 183
2. Recomendaciones de los Organismos internacionales sobre este impuesto 186
3. Reformas recientes en la base del IS 188
a. Cambios respectos a los gastos financieros 188
b. Medidas sobre la amortización o el deterioro del inmovilizado.... 190
4. Propuestas de reforma en la base del impuesto..... 191
a. Medidas contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales 192
b. Deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado 196
c. Deducibilidad fiscal del deterioro del inmovilizado 199
d. Deducibilidad fiscal del deterioro de determinados valores representativos de deuda..... 200
5. Reformas en relación con las deducciones..... 200
a. Deducciones para evitar la doble imposición 201
b. Reducción de incentivos fiscales..... 206
6. Otras propuestas de reforma 211
a. Deducción por depreciación monetaria 211
b. Régimen de las empresas de reducida dimensión..... 212
7. Reforma del tipo general de gravamen 212
a. La reforma del tipo general..... 213
b. La reforma de los tipos especiales 220

CAPÍTULO IV REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL 223

A. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO..... 224
1. Aspectos generales de la imposición patrimonial 224
2. El Impuesto sobre el Patrimonio en España 226
3. Importancia recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio 229
4. El Impuesto sobre el Patrimonio en otros sistemas tributarios..... 236
5. Efectos económicos, valoración y reforma del Impuesto sobre el Patrimonio..... 239

B. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 240
1. Aspectos generales de la imposición sobre sucesiones y donaciones 241
2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España..... 241
3. La recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 243

4. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en otros sistemas tributarios 246
5. Efectos económicos, valoración y propuestas sobre este impuesto 248

C. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 254
1. Aspectos generales de la imposición sobre las transferencias de riqueza 254
2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y Actos Jurídicos Documentados (AJD) en España 255
3. La recaudación del ITP y AJD 256
4. El ITP y AJD en otros sistemas tributarios 257
5. Efectos económicos, valoración y propuestas sobre el ITP y AJD 260
   a. Configuración de los hechos imponibles 260
   b. La delimitación entre IVA y TPO en el gravamen de bienes inmuebles 263
   c. Valoración de bienes y derechos 267
   d. El cierre registral 270
   e. Mejoras sistemáticas 270

CAPÍTULO V REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 271
1. Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 271
   a. Fundamentos del Impuesto sobre el Valor Añadido 272
   b. El IVA en España y su importancia recaudatoria 277
   c. Breve historia de la imposición sobre el consumo en España 279
2. Recomendaciones de los Organismos Internacionales 280
3. Objetivos generales de la reforma del IVA 281
4. Exenciones en operaciones interiores 283
   a. Fundamentos de las exenciones en operaciones interiores 283
   b. Revisión de las actuales exenciones del IVA 284
5. Base imponible 292
6. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos 292
7. Algunos aspectos de la gestión del impuesto: el IVA de caja 293
8. Tipos impositivos 294
   a. Tipos impositivos nominales 294
   b. Tipos medios ponderados 297
9. Estructura de la Ley del IVA 304

ANEXO Propuesta de nueva estructura de la Ley del IVA 305

CAPÍTULO VI REFORMA DE LA IMPOSICIÓN ESPECIAL Y MEDIOAMBIENTAL 307

A. IMPUESTOS ESPECIALES: LA IMPOSICION SOBRE EL TABACO Y EL ALCOHOL 307
1. Imposición sobre el tabaco 309
a. La imposición sobre el tabaco en España 309
b. La reforma de la imposición sobre el tabaco 312
2. Impuestos sobre el alcohol 314

B. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES 317
1. Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre el Carbón 320
2. Impuestos sobre la electricidad 324
a. Impuesto sobre la electricidad 324
b. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica 325
c. Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica 326
3. Impuestos sobre residuos nucleares 328
a. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica 328
b. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas 328
4. Impuestos y tasas sobre transporte 331
a. Imposición sobre determinados medios de transporte (IDMT) y sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) 331
b. Tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte 334
c. Tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades 335
5. Tributos estatales sobre el agua 336
6. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero 338

C. OTROS IMPUESTOS APARENTEMENTE MEDIOAMBIENTALES 340
1. Impuestos pretendidamente medioambientales 340
a. Canon eólico 340
b. Impuesto sobre el agua embalsada 341
2. Impuestos con finalidad ambiental aparente o secundaria 342
a. Impuestos sobre grandes superficies 342
b. Impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono 343
3. Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa 344
a. Impuesto sobre vertidos de agua 344

b. Impuesto sobre depósito e incineración de residuos 346
c. Impuesto sobre las emisiones atmosféricas.....347
d. ¿Un impuesto sobre bolsas de plástico desechables? 348

D. IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES FINANCIERAS Y SEGUROS 349
1. Impuestos sobre depósitos de las entidades de crédito 349
a. Antecedentes 349
b. Desincentivo al ahorro y alejamiento del principio de neutralidad fiscal 351
c. Debilitamiento del sistema financiero 352
d. Riesgo de deslocalización del ahorro.....353
e. Reducción del crédito y ralentización de la recuperación económica 355
f. Algunas conclusiones y propuestas 355
2. Impuesto sobre primas de seguros.....357

CAPÍTULO VII REFORMA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES 361
1. Aspectos generales de los sistemas de financiación de la Seguridad Social 361
2. Problemas actuales de las cotizaciones sociales en España 362
a. Características de las bases españolas de cotización 363
b. Los tipos de gravamen 368
c. El peso relativo de las cotizaciones sociales españolas 370
d. Algunas conclusiones 372
3. Objetivos de una reforma inmediata 372
4. Otros problemas en relación a las cotizaciones sociales.....374
a. Contributividad de las prestaciones sociales.....375
b. Exenciones y bonificaciones en las cotizaciones sociales 376
5. Devaluación fiscal en España.....378

CAPÍTULO VIII LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL 389
1. Aspectos generales del fraude fiscal 390
2. Lucha contra el fraude fiscal 391
a. Políticas para la prevención del fraude 392
b. La represión del fraude fiscal 392
3. La lucha contra el fraude en el IRPF.....395
a. Control patrimonial y fraude fiscal 395
b. Régimen objetivo de estimación de rendimientos 396
c. Límites a la obligación de declarar.....396

4. La lucha contra el fraude en el IVA 398
    a. Régimen simplificado 399
    b. Recargo de equivalencia 400
    c. Control cruzado de operaciones..... 402
    d. Operaciones intracomunitarias..... 403
5. Las llamadas “recompensas tributarias” como medidas contra el fraude..... 403
    a. Ámbito de unas posibles “recompensas tributarias”..... 404
    b. Coste de las posibles “recompensas tributarias”..... 404
    c. La “contaminación” de los ya declarantes 405
    d. Recompensas fundamentadas en la esperanza de un premio.... 405

BIBLIOGRAFIA CITADA..... 406

CAPÍTULO IX IMPOSICIÓN, UNIDAD DE MERCADO Y NEUTRALIDAD FISCAL 407
1. Aspectos generales de la descentralización fiscal en España 407
2. La financiación de las CCAA de régimen común en España..... 408
3. Principios de distribución óptima de impuestos entre Administraciones .. 411
    a. Principios complementarios de la cesión de impuestos 411
    b. Impuestos más adecuados para una cesión 413
    c. Algunos casos de impuestos cedibles..... 414
    d. Aspectos esenciales en la cesión de impuestos 415
4. La reforma desde la óptica de la unidad de mercado y la neutralidad fiscal..... 416

RESUMEN EJECUTIVO

1. Marco general de la reforma del sistema tributario

- La Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013 para la reforma del sistema tributario ha realizado un análisis amplio de ese sistema, es decir, incluyendo tanto los impuestos como las cotizaciones sociales, con el fin de preparar un conjunto de propuestas de reforma.
- De ese análisis se deduce que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se ha reducido sustancialmente en España durante la crisis, situándose ahora entre las más bajas de la Unión Europea. Esa reducción se manifiesta, sobre todo, en un menor peso relativo de la imposición indirecta, aunque también la imposición directa es algo inferior a los valores medios europeos. Sin embargo, el peso relativo de las cotizaciones sociales es superior y, además, recae sobre los empresarios en mayor medida que en otros países.
- Hay que destacar que España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE, lo que se reflejaba tanto en una menor recaudación por IVA como por impuestos especiales. También la imposición medioambiental es claramente inferior en España a la media europea, con tipos implícitos más reducidos sobre la energía. Por su parte, la imposición sobre la propiedad tiene un peso relativo algo superior en España, pero con una composición distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre la propiedad inmobiliaria, lo que se compensa con una mayor imposición sobre las transacciones.
- En ese contexto, España se caracteriza, sin embargo, por mantener unos tipos legales de los principales impuestos (IVA, IRPF, Sociedades) iguales o superiores a la media de la UE, pero el efecto de las exenciones, deducciones y tipos especiales más reducidos, además probablemente de la ocultación fiscal, genera unas mermas de recaudación muy elevadas y unas fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad claramente perceptibles.
- La reforma fiscal que propone la Comisión puede jugar un papel relevante en el proceso de ajuste de la economía y en la mejora de su potencial de crecimiento a medio plazo. Para ello, se considera que la reforma debe, en primer término, coadyuvar al proceso de

consolidación fiscal y, en segundo lugar, inducir una mejora de la competitividad de la economía, el incremento del ahorro y el aumento del empleo.

- Para lograr sus propósitos la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca. En concreto, la economía española se ha caracterizado recientemente por un proceso de ajuste de los desequilibrios acumulados en la fase anterior de expansión, desequilibrios agravados por errores de política económica, que terminó bruscamente con el final de la burbuja inmobiliaria. Ese brusco final, agravado por la crisis de la deuda soberana que afectó a casi toda Europa y por los problemas estructurales de nuestra economía, le ha llevado a una situación sin precedentes con unos niveles de paro y de déficit público desconocidos hasta ahora en nuestro país.

- El progreso alcanzado ya en la corrección de esos desequilibrios ha sido significativo, pero se encuentra todavía lejos de su final, sobre todo en lo que se refiere al empleo, al desapalancamiento del sector privado y a la consolidación fiscal, circunstancias que seguirán ejerciendo presiones negativas sobre el crecimiento económico en los próximos años. En una perspectiva de medio y largo plazo, la economía española deberá hacer frente, además, al reto que supone el envejecimiento de su población.

- En todo caso, la reforma fiscal deberá ser compatible con las proyecciones de déficit público del Gobierno español en la Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España de 2013, donde se establecía que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se mantendría constante en el entorno del 37%-38% en el horizonte de 2016, mientras que los gastos públicos se reducirían desde el 43,3% de 2013 hasta un 39,7% para 2016, es decir 3,6 puntos de porcentaje sobre el PIB en tres años. Por tanto, el esfuerzo de consolidación fiscal parece que se concentrará especialmente en el ámbito del gasto público, pero resulta importante subrayar también que el mantenimiento de la ratio de ingresos fiscales sobre PIB en el entorno del 37%-38% constituye de por sí un importante reto, porque el proceso de consolidación fiscal y de desapalancamiento presionará sobre la demanda interna limitando, por tanto, su capacidad recaudatoria. Además, porque aunque la mejoría del ciclo económico impulse el crecimiento de la recaudación, ese crecimiento difícilmente supondrá la vuelta a los elevados ingresos impositivos ligados de modo muy directo al boom de la construcción. Por ello las estimaciones de impacto recaudatorio de la reforma se han efectuado sobre bases muy prudentes.

- Los Organismos internacionales (Unión Europea, Fondo Monetario Internacional y OCDE, especialmente) han hecho recomendaciones de gran interés para la reforma tributaria. Entre otras, la primera que la consolidación fiscal se considere tarea prioritaria para la reforma. La segunda, que la revisión del sistema tributario busque un aumento del peso relativo de la imposición indirecta, ampliando el número de bienes y servicios sometidos al tipo general del IVA y elevando los impuestos medioambientales, al considerar que los impuestos directos disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico. La tercera, que se reduzcan fuertemente las exenciones, deducciones, regímenes especiales y reducciones en todos los tributos. La cuarta, que se aumente sustancialmente la imposición sobre el valor patrimonial de los bienes inmuebles, reduciendo al mismo tiempo los impuestos que recaen sobre la transmisión de esos bienes. La quinta, que se reduzcan las cotizaciones sociales para mejorar el empleo. La sexta, que se intensifique la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado.
- Siguiendo esas recomendaciones, la Comisión ha propuesto una reforma que trata de cumplir rigurosamente con los compromisos de consolidación presupuestaria. Para ser compatible con este programa de ajuste, la Comisión entiende que la reforma fiscal debe ser neutral ex ante en términos recaudatorios, pero afectando con intensidad a la estructura y composición de los impuestos. Pero ex post la reforma deberá también tener claros efectos positivos sobre la producción y el empleo y coadyuvar positivamente a la reducción del déficit público.
- Por otra parte, la Comisión ha tratado con sus propuestas de desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta, porque de ese modo la reforma intensificará sus efectos positivos sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el crecimiento y el nivel de empleo de la economía española.
- Además, la Comisión ha dirigido sus propuestas a la recomposición de las bases de todos los tributos, limitadas hoy por numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones de toda clase que han reducido notablemente la elasticidad de los impuestos para seguir el crecimiento de la producción y que han dirigido sus posibles incentivos hacia objetivos equivocados y perturbadores de la eficiencia de la economía, influyendo muy negativamente sobre la producción y el empleo.
- Finalmente, la Comisión ha pretendido que los ahorros recaudatorios que los planteamientos anteriores implican reviertan de inmediato sobre los contribuyentes españoles a través de rebajas sustanciales en las tarifas de los impuestos directos y, en su caso, de las cotizaciones

sociales, como estímulo general y no discriminatorio para una mayor eficiencia económica y para el impulso de la producción y del empleo.

- La Comisión propone una reforma impositiva articulada en dos bloques diferentes. El primero de ellos plantea una reforma de las principales figuras impositivas, neutral ex ante desde el punto de vista recaudatorio y sin reducciones sustanciales en las cotizaciones sociales. El segundo bloque propone una apreciable reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores que se compense con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta, proceso conocido como "devaluación fiscal".

- Para comprobar la viabilidad de sus propuestas la Comisión ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) una valoración del impacto recaudatorio de la reforma y a los servicios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) una simulación del impacto que estos cambios podrían implicar para las principales variables macroeconómicas. En concreto, se han solicitado a los servicios del Ministerio simulaciones para dos posibles líneas de reforma: la primera, el cambio de composición de la cesta de impuestos del primer bloque antes comentado y, la segunda, la referida a la devaluación fiscal.

- En relación con la primera línea de reforma se ha valorado el efecto recaudatorio de los cambios propuestos en la clasificación de bienes y servicios sometidos actualmente al tipo reducido del IVA, así como de las modificaciones en buena parte de la imposición medioambiental. Según los cálculos de la AEAT, el conjunto de esos cambios podrían generar un crecimiento ex ante de recaudación en torno a 1 punto porcentual de PIB. Seguidamente se ha supuesto que ese aumento de recaudación se utiliza para financiar los cambios en el Impuesto sobre Sociedades, impuestos patrimoniales y, sobre todo, IRPF. En concreto, se ha calibrado un descenso de la tarifa y una mejora de las bases de este último que, junto con las rebajas en el tipo de gravamen y demás reformas en la imposición sobre sociedades y en la imposición patrimonial, lleve a una pérdida total de ingresos ex ante exactamente equivalente a 1 punto porcentual de PIB, para que la valoración ex ante de la recaudación quede compensada en términos de PIB, que es precisamente lo previsto por el Gobierno en el Programa de Estabilidad del Reino de España.

- En su conjunto, se ha simulado posteriormente en el modelo macroeconómico del MHAP (modelo REMS) un incremento de la imposición sobre el consumo de 1 punto porcentual de PIB, que sirva para financiar una reducción de la imposición sobre el capital de 0,3 puntos de PIB y de la imposición directa sobre las familias de 0,7 puntos de PIB. Los resultados del modelo REMS señalan que la

reforma tendría un efecto positivo sobre el PIB de hasta un 0,3% en acumulado de tres años; del empleo, de hasta un 0,2% en el mismo período, y también sobre la recaudación, lo que permitiría una ligera reducción del déficit público.

- Respecto a la segunda línea de reforma, es decir, respecto a la devaluación fiscal, se ha valorado una reducción de 3 puntos en las cotizaciones sociales, lo que implica un efecto negativo recaudatorio ex ante de alrededor de 1 punto de PIB. En paralelo, se ha simulado un incremento de la imposición sobre el consumo que compense exactamente ese efecto negativo recaudatorio ex ante sobre las cotizaciones, por lo que esta simulación viene a ser de magnitud similar a la realizada anteriormente respecto a la primera línea de reforma. Sus resultados muestran que la devaluación fiscal así planteada tendría un efecto positivo tanto sobre el PIB, de hasta un 0,7% en acumulado de tres años, como del empleo, de hasta un 0,7% en el mismo período, y en la recaudación. El efecto positivo sobre la recaudación y sobre el PIB permitiría en este caso una reducción del peso relativo del déficit público.
- La Comisión considera que, en todo caso, es al Gobierno a quien corresponde establecer el ritmo temporal y la composición de la reforma a la vista de la evolución de la coyuntura y de la consolidación presupuestaria.

Seguidamente se describen algunas de las más importantes propuestas de reforma contenidas en este Informe.

2. Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- El impuesto español sobre la renta de las personas físicas se caracteriza actualmente por la existencia de tipos marginales elevados y excesivo número de tramos en su tarifa, numerosas exenciones y deducciones en su estructura y falta de neutralidad en el cómputo de los distintos rendimientos gravados y en el tratamiento de los distintos instrumentos de ahorro.
- La reforma pretende una reducción de las exenciones y deducciones existentes y una ampliación de la definición de la base del impuesto que permita una reducción de los tipos de la tarifa, así como una simplificación de la misma. La disminución de los tipos de este impuesto reducirá sus efectos distorsionadores lo que, que combinado con esa importante ampliación de su base, mejorará su equidad horizontal y ayudará a compensar las pérdidas recaudatorias producidas por la reducción de la tarifa. En paralelo, la reforma deberá favorecer el ahorro y la neutralidad ante su materialización en activos reales o financieros.

- La Comisión propone la eliminación de algunas de las exenciones existentes en la actualidad. Entre otras, la exención parcial que afecta a los dividendos y participaciones en beneficios, la relativa a los ingresos procedentes de riesgo de cobertura del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios, la que afecta a la entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de otras empresas a precios por debajo del mercado y la que se refiere a las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad del trabajador por existir una sanidad pública gratuita.

- Los rendimientos irregulares o plurianuales que se generen en más de dos años están gravados hoy previa una reducción en su cuantía que pretende evitar el exceso de gravamen que acumula una tarifa progresiva anual al aplicarse a bases plurianuales. Como propone una disminución de la tarifa progresiva, la Comisión propone también otra disminución de la cuantía de la reducción citada.

- Para ampliar la base del impuesto y poder compensarla posteriormente con la reducción de sus tipos de gravamen, se propone que la actual reducción en la base por rendimientos del trabajo se fije en una cuantía única que sirva para compensar, sin justificante alguno, los gastos que efectúe el trabajador como consecuencia de su trabajo.

- Las propuestas de la Comisión pretenden la exclusión del ámbito del IRPF de los rendimientos meramente imputados por bienes inmuebles, pero previamente hay que poner en marcha un mejor sistema de las actuales valoraciones catastrales y una profunda reforma del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). Mientras ese nuevo IBI no esté en funcionamiento hay que ampliar la base del IRPF y mejorar su neutralidad frente a la vivienda en propiedad o en alquiler. Por eso se propone que se incorporen al IRPF todos los rendimientos de los bienes inmuebles, ya sean imputados o reales, incluidos los de la vivienda habitual en propiedad. También se propone que todos los rendimientos procedentes de los inmuebles queden gravados en el IRPF dentro de la base del ahorro y no en la tarifa progresiva, equilibrándose así su tratamiento fiscal con el de los rendimientos procedentes del capital mobiliario. Una vez reformado el IBI, se propone la supresión en el IRPF de todos los rendimientos imputados.

- En el caso de los rendimientos de actividades económicas se propone la supresión del método objetivo de estimación de esos rendimientos -habitualmente conocido como “estimación por módulos”- por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude. Asimismo, se propone mantener el método directo de estimación simplificada, pero aplicándolo exclusivamente a actividades de un volumen anual de operaciones muy reducido.

- La Comisión plantea mantener el actual sistema dual de definición de base imponible, compuesta por una base general gravada mediante tarifa progresiva y una base del ahorro gravada mediante tipo único. Propone también, como ya se ha expuesto, una delimitación distinta de ambas bases, incluyendo en la base del ahorro la totalidad de los rendimientos inmobiliarios que actualmente se gravan por la tarifa general progresiva. La base del ahorro incluiría así los rendimientos de los capitales inmobiliarios, los rendimientos de los capitales mobiliarios y las ganancias y pérdidas patrimoniales, lográndose con ello una mayor neutralidad en el tratamiento de los rendimientos de los activos en los que se materializa el ahorro. Finalmente, se propone que las ganancias y pérdidas de capital puedan compensarse con todos los rendimientos de capital, aunque esa compensación se limite temporalmente para evitar una carga excesiva sobre la recaudación.
- También se propone eliminar la corrección por inflación que en la actualidad se aplica en el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de los inmuebles, dado que tal corrección no se aplica ni en los depósitos a plazo ni en los restantes activos mobiliarios. La Comisión propone también que se elimine la separación actual entre plusvalías según su plazo de generación.
- En cuanto al ahorro a largo plazo, la Comisión cree necesario mantener el actual tratamiento fiscal de los fondos de pensiones, dado el fuerte ritmo de envejecimiento de la población de nuestro país, la reciente reforma del sistema de pensiones y la ausencia de sistemas de pensiones privados alternativos de carácter obligatorio. Al objeto de ampliar la competencia entre activos destinados a tal fin, se propone, igualmente, extender el tratamiento aplicado a los planes de pensiones a las cuentas de ahorro que cumplan con los requisitos de indisponibilidad y asignación de estas instituciones. Asimismo, se propone unificar los límites de la deducibilidad fiscal de las aportaciones, pero no de la financiera, acomodando gradualmente su cuantía a las que actualmente se admiten en los países de nuestro entorno
- La Comisión proponer revisar la cuantía de los mínimos personales y familiares existentes en la actualidad, especialmente para hijos menores de tres años en el caso de que ambos padres trabajen fuera de su domicilio. Esta propuesta tiene como objetivo contrarrestar la reducida tasa de natalidad así como facilitar el equilibrio entre vida laboral y familiar.
- En cuanto a las deducciones existentes, se propone la eliminación en un plazo suficientemente largo de la deducción por los préstamos para financiar la vivienda habitual de quienes la adquirieron antes de la desaparición de ese régimen fiscal.

- Asimismo, se propone una revisión en profundidad de las deducciones aplicadas por las CCAA con el objetivo de lograr una mayor simplificación y evitar distorsiones para la unidad de mercado.
- Finalmente la Comisión propone que se introduzca una deducción especial en la cuota del IRPF en favor de los rendimientos de trabajo y calculada de forma que no soporten el impuesto quienes obtengan unos rendimientos reducidos y aunque se vean obligados a efectuar declaración por este impuesto. Al mismo tiempo la Comisión propone reducir los límites actuales de la obligación de declarar al objeto de lograr un mejor control del fraude.
- En relación con la tarifa general del IRPF, la Comisión propone la reducción del número de sus tramos, hasta un máximo de cuatro, en línea con las tendencias europeas de tributación. También propone reducir sustancialmente el tipo aplicable al primer tramo de la tarifa y de sus tipos marginales máximos, que no deberían superar los existentes en la media de los países de la Unión Europea. En cuanto a la tarifa del ahorro, la Comisión propone un tipo único, que debería alinearse con el tipo del primer tramo de la tarifa general.

3. Reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS)

- El Impuesto sobre Sociedades español se caracteriza en la actualidad por la existencia de tipos de gravamen nominales elevados que coexisten con tipos efectivos reducidos para las empresas que son capaces de optimizar las numerosas deducciones que contiene el tributo. Al mismo tiempo, la existencia de dos tipos de gravamen y dos regímenes impositivos en función del volumen del negocio, genera desincentivos al crecimiento de las empresas, con consecuencias negativas para la productividad de la economía. Además, el impuesto sigue manteniendo su sesgo tradicional en favor del endeudamiento de las empresas, dado el trato favorable que recibe la financiación mediante deuda frente a la emisión de capital. Finalmente, sus deducciones generan elevados costes recaudatorios sin apenas efectos positivos sobre la economía nacional.
- La filosofía de la Comisión respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades es también la de eliminar algunos de los beneficios fiscales existentes para permitir una reducción significativa de los tipos legales del impuesto, que son muy relevantes para incentivar tanto la inversión doméstica como la extranjera, en particular en un contexto de fuerte y creciente competencia internacional. El objetivo es aproximar los tipos efectivos de gravamen a los tipos legales, de forma que se faciliten las decisiones de inversión y se impidan estrategias empresariales decididas por motivaciones fiscales.

- La propuesta básica de la Comisión a este respecto es la de reducir el tipo nominal del impuesto de manera significativa, desde el 30% actual, que se encuentra entre los más elevados de los países de nuestro entorno, hasta los alrededores del 20%. Pero esa reducción debería efectuarse por etapas, con una posición intermedia situada quizá en las proximidades del 25%. En paralelo, debería suprimirse el régimen especial de las empresas de reducida dimensión existente hoy, pues suele tener efectos muy negativos sobre la productividad, dado que supone un desincentivo para el crecimiento de las empresas, lo que les impide beneficiarse de las economías de escala.
- Como complemento a la limitación de los gastos financieros recientemente aprobada por el Gobierno, la Comisión ha analizado distintas vías para reducir de forma gradual el sesgo al endeudamiento a que incita el Impuesto sobre Sociedades. A tales efectos la Comisión propone considerar como fiscalmente no deducible el importe de los gastos financieros netos que se deriven de un exceso de endeudamiento sobre el equilibrio entre fondos propios y deudas respecto al total de los activos. En paralelo, propone que se establezca un umbral de deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos que quizá podría fijarse, como máximo, en un millón de euros.
- La Comisión propone también que se efectúe una revisión en profundidad de los actuales coeficientes fiscales de amortización con la finalidad de conseguir su simplificación y su mejor ajuste a la vida útil de los activos. Hasta que esta revisión se lleve a efecto, la Comisión considera que debería prorrogarse la actual limitación de las amortizaciones al 70 por 100 de los coeficientes máximos. En esa misma línea la Comisión propone la supresión de los vigentes regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada. Asimismo, dado que el Impuesto sobre Sociedades es más generoso que la norma contable en relación a la posibilidad de amortización del fondo de comercio y del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, propone establecer con carácter permanente un porcentaje de deducción reducido, para ambos supuestos.
- También propone la Comisión que las pérdidas contables no realizadas no sean objeto de deducción en el impuesto hasta su efectiva realización por amortización, enajenación o baja del activo correspondiente.
- En relación con las deducciones, la Comisión propone establecer una tributación mínima en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada. Esa tributación mínima podría fijarse a través del nivel del tipo impositivo, pudiendo servir de referencia el tipo más bajo del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, que se sitúa hoy

en el 10 por 100. Se propone, además, la supresión de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción por inversión de beneficios, la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y las deducciones por creación de empleo, entre otras de menor cuantía, por considerarlas poco eficientes para el logro de los objetivos que persiguen y suponer, sin embargo, un importante coste recaudatorio.

4. Reforma de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones

- La imposición sobre la propiedad es algo superior en España a la media comunitaria, si bien su composición es bastante distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre bienes inmuebles que se compensa con una mayor imposición sobre sus transacciones, además de otros impuestos sobre esa propiedad (Patrimonio). En concreto, la tributación sobre la riqueza adquiere diversas formas, que en España se plasman, en el ámbito de la imposición directa, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además del ya citado Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de carácter local. En el ámbito de la imposición indirecta, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio la Comisión propone su eliminación definitiva, siguiendo la tendencia que se aprecia en otros países desarrollados y dados sus efectos negativos sobre el ahorro, sus reducidas recaudaciones y el hecho de que las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario.
- La Comisión propone mantener el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema. En concreto, se propone la creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional. La Comisión considera que esa imposición mínima debería contar con una tarifa impositiva (mortis causa o inter vivos) que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco. Para mantener la progresividad del impuesto se debería establecer también un mínimo exento específico sobre la base. Los tipos impositivos deberían situarse en niveles reducidos y, conforme a las propuestas de la Comisión, dentro de un rango entre el 4% y el 10%.
- En paralelo, y en línea con la filosofía del resto de la reforma, la Comisión propone limpiar el impuesto de las reducciones existentes en

la actualidad, tales como reducciones en la base por parentesco, reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o por participaciones en entidades ("empresa familiar"), reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida salvo para en el caso de que se convierta en vivienda habitual del cónyuge supérstite, reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y otras similares. Para esas reducciones en unos casos se propone su eliminación y, en otros, un ajuste drástico de sus cuantías.

- En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Comisión opina que este impuesto grava la transmisión de un bien ya gravado por el IVA, por lo que no lo considera eficiente al desincentivar la realización de transacciones. La Comisión, por tanto, propone una reducción de este impuesto hasta su desaparición al introducirse el nuevo IBI.

5. Reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- En 2011, la recaudación por IVA en porcentaje del PIB fue en España la más baja de los 27 países de la UE en términos relativos. Eso condujo a elevar el tipo general del impuesto, de modo que ahora ese tipo se sitúa ya en la media de la UE. Sin embargo, el efecto en España de los tipos reducidos y de las exenciones es uno de los más elevados de Europa en términos de merma de recaudación.
- Pero en el caso de las exenciones propiamente dichas el margen de maniobra es, sin embargo, muy reducido, dado que la mayoría de estas exenciones vienen impuestas por la normativa comunitaria. En todo caso, la Comisión propone la eliminación de varias de esas exenciones y anima al Estado español a solicitar a la Unión Europea la modificación de las que no se encuentren adecuadamente justificadas.
- En cuanto a los tipos superreducidos, como estos se aplican en el caso español esencialmente a bienes de primera necesidad - en particular alimentos- su incremento afectaría muy negativamente a los segmentos de población económicamente más vulnerables. Desde luego la Comisión considera deseable plantearse, como objetivo a medio plazo, mover los bienes y servicios sometidos a los tipos reducidos y superreducidos hacia el tipo general, pero considera que el incremento de los tipos superreducidos, aplicables a esos bienes de primera necesidad, no resulta deseable salvo que al mismo tiempo se pudieran articular mecanismos de compensación a través de prestaciones a las rentas más bajas.

- Por ese motivo la Comisión ha centrado su análisis en los bienes y servicios sujetos actualmente al tipo reducido, al objeto de proponer su tributación al tipo general, pero planteando ciertas excepciones motivadas por claras razones de política económica. La primera de esas excepciones se refiere al IVA sobre la vivienda, no considerándose adecuada su sujeción al tipo general debido a las dificultades que introduciría en el proceso de liquidación del significativo stock de viviendas nuevas sin vender que existe actualmente en España, aparte de que supondría incrementar el peso de la imposición sobre las transacciones inmobiliarias, lo que se considera menos eficiente que la opción de gravar periódicamente su valor patrimonial.
- La segunda excepción es la relativa a los servicios turísticos, para los que la Comisión no considera adecuada su tributación al tipo general, pues perjudicaría gravemente la competitividad de este sector, ya que los principales países competidores de España siguen manteniendo un tipo reducido para el gravamen de las actividades turísticas. La Comisión solo propondría el incremento del tipo aplicable al turismo combinándola con una reducción significativa de las cotizaciones sociales, lo que podría resultar muy beneficiosa para este sector, pues es fuertemente intensivo en mano de obra,
- Finalmente, la Comisión ha propuesto otra excepción en cuanto a la aplicación del tipo general a bienes y servicios sometidos hasta ahora al tipo reducido. Esa excepción se refiere a los servicios de transporte público, dado su impacto sobre la oferta de trabajo.
- La reforma que propone la Comisión se completa con la eliminación en este impuesto del régimen especial de recargo de equivalencia y una importante restricción en la utilización del régimen simplificado de estimación de bases, manteniéndolo exclusivamente para los sujetos pasivos con cifra de negocios muy reducida, al objetivo de eliminar las actuales bolsas de fraude que se generan por estos regímenes objetivos.

6. Reforma de los Impuestos Especiales y de la imposición medioambiental

- Como se señaló con anterioridad, una de las características del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Por ello, la Comisión ha prestado especial atención a la reforma de los impuestos especiales y medioambientales en España.
- Por lo que respecta a los impuestos especiales sobre tabaco y alcohol la Comisión propone que sus tipos de gravamen se revisen

periódicamente para que se mantenga el peso del tributo respecto al precio de consumo pero, sobre todo, para equiparar gradualmente esos impuestos a los que rigen en Europa, restringiendo los consumos que se consideren perjudiciales.

- El núcleo principal de la reforma que propone la Comisión en los impuestos medioambientales tiene necesariamente que fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas. Eso exige de una modificación a fondo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En particular, la Comisión propone diversificar el impuesto sobre hidrocarburos en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono, de acuerdo con los criterios de la Propuesta de Directiva europea sobre la Fiscalidad Energética. Además, la Comisión propone equiparar el tipo del gasóleo al tipo de la gasolina en un período corto de tiempo, proponiendo también un cambio en el tipo impositivo y en las exenciones aplicables al carbón.

- Asimismo, la Comisión propone sustituir la actual base del Impuesto sobre la Electricidad, que ahora se refiere casi exclusivamente al importe facturado, por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia energética en el consumo. En paralelo, propone la supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, lo que se compensaría con el incremento del mencionado impuesto sobre la electricidad y la integración en este último del canon por utilización de aguas continentales en la producción de energía eléctrica.

- Además la Comisión propone la reforma conjunta del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y del impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

- La Comisión propone igualmente la sustitución de los actuales Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, en la modalidad que grava los vehículos de tracción mecánica, por un nuevo Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, que abarcaría una cuota municipal exigida conforme a criterios semejantes a los actuales, y otra ambiental, basada en las emisiones teóricas de dióxido de carbono.

- La Comisión propone, igualmente, la eliminación de numerosos impuestos y cánones supuestamente ambientales establecidos por las CCAA y que, a juicio de la Comisión, carecen de esa justificación,

como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos, se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso los impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO_2, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos.

- Finalmente, la Comisión propone la supresión del impuesto sobre depósitos bancarios o, en todo caso, considerar indelegable este impuesto a las CC.AA. y también algunas correcciones en el actual impuesto sobre primas de seguros.

7. Reforma de las cotizaciones sociales. La devaluación fiscal

- Como ya se ha señalado, España se caracteriza por un sistema impositivo en el que el peso de las cotizaciones sociales es superior a la media de la UE y recae en mucha mayor medida sobre los empresarios. Una primera cuestión importante en esta reforma se refiere a la necesidad de aumentar la contributividad del sistema, como propone la Comisión. Pero, por otra parte, la Comisión propone también aproximar el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las nóminas salariales, con lo que quedaría aún más de manifiesto su carácter de impuesto directo sobre el trabajo.
- En segundo término, y muy relevante a los efectos de esta Comisión, es el hecho de que las bonificaciones en la Seguridad Social suelen tener, en el mejor de los casos, un reducido efecto para generar empleo neto, sirviendo las más de las ocasiones solo para distribuir el trabajo entre distintos colectivos sociales. De ahí que la Comisión proponga que, en lugar de continuar aplicándose bonificaciones poco discriminadas en las políticas de empleo, se deba establecer una definición muy estricta respecto a tales bonificaciones, de modo que solo se apliquen a colectivos muy concretos y especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo, sobre los que no pueda incidirse con otros mecanismos más efectivos.
- Finalmente, la principal cuestión que se suscita en relación con la reforma de las cotizaciones sociales es la relativa a la posibilidad de proceder a una reducción general de sus cuantías como medio de favorecer el empleo a través de la disminución del coste del factor trabajo para el empleador. Una política que resulta especialmente aconsejable en el caso de los países de la Eurozona, pues supone de facto una devaluación interna para mejorar su competitividad. En este sentido, dada la necesidad de reducir el déficit público, ésta reducción solo sería posible hoy en España si se compatibilizase con un incremento de otros impuestos, en particular los indirectos o medioambientales. Esta modificación podría mejorar la competitividad

de las empresas, pero solo cuando no se produjese simultáneamente un incremento salarial vía indiciación o negociación colectiva, ni tampoco un aumento de los márgenes empresariales, lo que subraya la necesidad de llevar a término y finalizar las reformas estructurales pendientes tanto en el mercado de trabajo como en los mercados de productos y servicios. La Comisión es favorable a que se efectúe esta devaluación interna, con el doble objetivo de mejorar la competitividad de la economía española y eliminar un sesgo tradicional de la estructura tributaria española.

- Sin embargo, a juicio de la Comisión esta devaluación debería plantearse una vez que se hubiese dado solución al impacto de la reducción de las cotizaciones sociales sobre el sistema de financiación de la Seguridad Social. Esto último debería consistir en incorporar otras vías de financiación al sistema que garanticen su sostenibilidad o por sacar del ámbito estricto de la Seguridad Social algunas prestaciones cuyo componente contributivo sea percibido como menor, pasando a ser financiadas con la imposición general.
- Ha de advertirse igualmente que la Comisión considera que para lograr un efecto significativo sobre la competitividad, la devaluación fiscal debería implicar una reducción de las cotizaciones sociales significativa.

8. Lucha contra el fraude fiscal

- La Comisión considera que el fraude fiscal es un fenómeno extraordinariamente perturbador que provoca una alteración muy negativa de la distribución de la renta y riqueza, con graves secuelas para la equidad. Esas alteraciones benefician exclusivamente a los defraudadores, un colectivo relativamente minoritario. En segundo lugar, el fraude genera una mala asignación de los recursos disponibles, haciendo más ineficiente la economía del país que lo padece. Las alteraciones en la competencia derivadas de las ventajas desiguales que otorga el fraude fiscal provocan asignaciones de recursos muy diferentes a las que se habrían producido en condiciones de cumplimiento tributario. Además el fraude reduce la recaudación esperada, obligando a utilizar otras fuentes de ingresos o elevando la tarifa de los tributos para aquellos que ya los pagan, lo cual supone reasignaciones de recursos no deseables y contrarias a una asignación óptima. Finalmente, el fraude fiscal produce una errónea estimación y valoración de indicadores básicos de la situación económica, tales como el volumen del PIB y sus tasas de crecimiento o la auténtica cuantía del desempleo, con muy negativas consecuencias para el diseño de la política económica adecuada, lo que resulta especialmente grave en épocas de crisis.

- La Comisión considera que el fraude fiscal se combate tanto con medidas preventivas como con actuaciones represivas contra los defraudadores. Opina también que la mejor medida preventiva contra el fraude quizá fuese la de convencer al contribuyente de la existencia de una relación equilibrada entre impuestos soportados y bienes y servicios públicos recibidos, pero que la imposibilidad de exclusión en el consumo de bastantes bienes y servicios públicos permite actuar a muchos bajo la conocida hipótesis del "*free rider*", es decir, de quien "juega por libre", practicando el fraude en los impuestos y apropiándose así gratuitamente de los beneficios derivados del gasto público.
- Por ello la Comisión opina que la mejor medida para prevenir el fraude es la de reducir la utilidad que quien lo practica obtiene del fraude. Para ello hay que reducir los tipos de gravamen y la fuerte progresividad de algunas tarifas tributarias, huyendo de los tipos legales altos y de las tarifas fuertemente progresivas. Las propuestas de la Comisión respecto a la reducción de tarifas y tipos pueden coadyuvar notablemente a prevenir el fraude fiscal.
- La Comisión considera que otra de las mejores formas de luchar contra el fraude fiscal es conseguir una alta probabilidad de su descubrimiento, para lo que la Administración tributaria debería disponer de medios personales y materiales suficientes y, sobre todo, de instrumentos capaces de un tratamiento masivo y coordinado de la información.
- Un cuadro apropiado de sanciones también constituye un buen instrumento disuasorio del fraude fiscal, sobre todo si se orienta hacia los aspectos de estigma social que toda sanción debería suponer en una sociedad sana.
- En el caso concreto del IRPF las actuaciones contra el fraude que propone la Comisión se orientan en un triple sentido. En primer lugar, mediante el control patrimonial de los contribuyentes de capacidad más elevada ejercido directamente por la Administración a través un uso inteligente de sus bases masivas de datos sobre inmuebles, vehículos, capitales mobiliarios y transacciones financieras. En segundo término, por la supresión de los sistemas objetivos de estimación de bases. Finalmente, por la reducción de los límites de la obligación de declarar aunque luego resulten cuotas negativas.
- En el IVA la Comisión propone para luchar contra el fraude la eliminación del régimen simplificado de estimación de bases; la eliminación del recargo de equivalencia en el comercio minorista; la mejora del control cruzado de operaciones y una vigilancia más efectiva de las operaciones intracomunitarias.

- Finalmente la Comisión ha valorado también la posibilidad de establecer “recompensas tributarias” para que los usuarios de servicios personales de naturaleza doméstica y la ejecución de obras y la prestación de servicios en el ámbito del hogar y de la familia se sientan incentivados a exigir las facturas de tales servicios. Quizá esas recompensas, que pueden resultar muy costosas recaudatoriamente, podrían abaratarse mediante sistemas de loterías o sorteos, pero la Comisión duda de la eficacia real a medio y largo plazo de todos estos sistemas.

9. Imposición descentralizada, unidad de mercado y neutralidad fiscal

- Las Comunidades Autónomas (CCAA) son responsables de una parte muy significativa del gasto público en España y participan en su financiación de modo también muy relevante en términos relativos, pues España es uno de los países de la OCDE con una descentralización más elevada. En paralelo las CCAA cuentan también con capacidades normativas en la definición y regulación de los impuestos, que se concretan en la posibilidad de establecer tributos propios y en la cesión, total o parcial, de impuestos por parte de la Administración central sobre los que en algunos casos se concede capacidad legislativa.
- La Comisión ha recibido del Gobierno el encargo de analizar cómo puede afectar el actual sistema de financiación autonómica a la unidad del mercado interior o a la neutralidad económica, dejando para otra Comisión, que se nombrará seguidamente, el amplio tema de la financiación de las CCAA.
- La Comisión ha analizado, desde un planteamiento muy general, la situación actual de la descentralización fiscal en nuestro país y ha podido comprobar que la descentralización de gastos e ingresos públicos es muy elevada en España, tanto en el ámbito de los gastos como en el de los ingresos públicos, pues nuestro país se sitúa entre los primeros en gastos públicos descentralizados respecto a los países de la OCDE. En el caso de los ingresos públicos, la descentralización es todavía superior.
- Ha de subrayarse que en casi todos los países el nivel de descentralización es superior en los gastos que en los ingresos públicos. La descentralización de los ingresos públicos no se refiere solo a los porcentajes de ingresos que gestionan las Administraciones subcentrales sino también a los hechos imponibles que pueden ser regulados y movilizados por estas Administraciones subcentrales. Por eso la Comisión ha analizado las facultades normativas de las CCAA

en los tributos para establecer principios o parámetros para la descentralización tributaria.

- La descentralización de impuestos implica inevitablemente su diferenciación entre las distintas CC.AA. Esa diferenciación puede provocar perturbaciones en la unidad del mercado interior e, incluso, en las conductas de los contribuyentes respecto al consumo, al ahorro y a su materialización en activos, a las inversiones empresariales e, incluso, respecto a la aceptación de riesgos económicos y a la localización de actividades y personas, todo lo cual puede suponer rupturas importantes del principio de neutralidad fiscal.
- Por las circunstancias anteriores, la descentralización impositiva encuentra su mejor campo de aplicación en impuestos que recaigan sobre perceptores finales de renta o, en caso de impuestos indirectos, en tributos que graven el consumo en su fase minorista. Esa descentralización resulta óptima cuando los bienes gravados carecen de movilidad, como ocurre con los inmuebles, pero resulta especialmente ineficiente cuando se aplica sobre bienes de alta movilidad, sobre actividades que tengan esa misma característica o sobre etapas de la producción-distribución distantes del consumidor final. Por eso la Comisión recomienda una cuidadosa valoración de las facultades normativas cedidas o que se cedan en el futuro a las CCAA y una mejora sustancial de la imposición sobre bienes inmuebles.
- En el caso del IRPF el nivel actual de cesión del 50% parece adecuado. Se considera, además, que los mejores instrumentos para ceder capacidad normativa en este impuesto son la tarifa y los mínimos personales y familiares, dada su elevada visibilidad para los ciudadanos, pero sin que la suma de la tarifa estatal y autonómica suponga tipos marginales más elevados que los propuestos como límite deseable por la Comisión.
- Sin embargo, la Comisión considera que deberían concederse mayores capacidades normativas a las CC.AA para establecer sistemas de copago sobre los servicios públicos de su competencia, mejorándose así sus capacidades de financiación de tales servicios.
- En el caso de los impuestos medioambientales la Comisión considera que muchos de los creados con ese objeto no están ahora efectivamente justificados y generan, además, una notable dispersión legislativa con consecuencias muy negativas para la unidad del mercado interior y la neutralidad. Se propone, por tanto, una revisión en profundidad de esos impuestos, que incluye su eliminación en algunos casos. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la Comisión ha propuesto su eliminación general con argumentos que han valorado sus negativos efectos económicos y su desaparición en muchos países. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la

Comisión ha propuesto mantener su cesión a las CCAA, pero estableciendo unos mínimos y máximos de tributación.

- En cuanto a la gestión impositiva, existen argumentos sólidos para mantener un grado importante de centralización de la misma, sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación establecidos o que puedan establecerse.
- La Comisión propone, además, que se amplíe la coordinación ex ante respecto a la capacidad de las CC.AA. para establecer nuevos impuestos propios. A tales efectos, debería diseñarse un procedimiento que permita juzgar anticipadamente, dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera, si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones. También debería corregirse la atomización legal que hoy existe e impulsarse la armonización de bases en estos impuestos, quedando en el ámbito de cada CCAA la elección sobre si efectuar el gravamen y sobre su cuantía.

EXECUTIVE SUMMARY

1. General framework of the reform

- Under the mandate received by the Spanish Government on 5 July 2013, the Experts' Committee for Tax Reform (hereafter, the Committee) has conducted a (comparative) analysis of the Spanish tax system. The tax system is broadly defined, i.e. including both taxes and social security contributions, so that a set of reform proposals may be considered.
- This analysis shows that the tax revenue/GDP ratio has fallen substantially as a result of the crisis and is among the lowest in the European Union. The lower tax burden observed in Spain relative to the EU 27 (arithmetic) mean is due, above all, to lower indirect taxation, although direct taxation is also somewhat lower, while the weight of social security contributions in GDP is higher and, moreover, falls to a greater extent on firms.
- Significantly, Spain evidenced in 2011 the lowest ratio of consumption taxes in GDP among all EU countries, which was due both to lower VAT receipts and excise duties. It is also noteworthy that environmental taxes are clearly lower in Spain than the European average, with lower implicit rates on energy. Property taxes, meanwhile, are somewhat higher in Spain, but with a different composition: the weight of recurrent taxes on real estate is lower and offset by higher taxation of transactions and other means of property taxation.
- Broadly, Spain maintains legal rates for the main taxes (VAT, personal income tax, corporate income tax) equal to or higher than the EU average; however, the effect of exemptions, tax credits or the existence of reduced rates, in addition probably to tax evasion, leads to high levels of forgone revenue and to sizeable distortions in efficiency and fairness.
- The tax reform proposed by the Committee can play a key role in facilitating the ongoing adjustment of the economy and increasing medium-term potential growth. In this connection, it is essential that tax reform is first compatible with and conducive to the fiscal consolidation process, and second, it generates a sustainable improvement in competitiveness, higher savings and increased employment.

- To achieve these goals, the tax reform should bear in mind the particular macroeconomic conditioning prevailing. Specifically, the Spanish economy is characterised by an adjustment process of the macroeconomic imbalances built up in the prior economic expansion, imbalances compounded by misguided economic policies. This economic expansion ended abruptly when the real estate bubble burst, which along with the impact of the euro area's sovereign debt crisis, has led to an unprecedented economic contraction that has resulted in very high levels of unemployment and budget deficit.
- Progress in the adjustment process has been significant but it's far from being completed, in particular as regards employment, deleveraging of the private sector and fiscal consolidation, which will continue to exert downward pressures on growth on the following years. Moreover, and from a medium-term perspective, the Spanish economy will have to face the challenges of ageing population.
- The proposed tax reform should be compatible with the public deficit projections of the 2013 Updated Stability Programme for the Kingdom of Spain, which envisages that the public revenue/GDP ratio should hold constant around 37-38% of GDP over the horizon to 2016, while public spending should decline from 43.3% of GDP in 2013 to 39.7% in 2016, meaning that fiscal consolidation will fall on public spending. In any event, it is important to stress that succeeding in maintaining a constant tax revenue/GDP ratio may prove a challenge in itself given that the on-going and necessary correction of the macroeconomic imbalances will continue to exert downward pressure on domestic demand, thereby limiting revenue-raising capacity. Moreover, while some recovery in tax revenue from its current minimum levels may be expected with the business cycle, a pick-up in extraordinary revenue linked to the pre-crisis boom should be ruled out. In this respect, estimates of the potential revenue-related impact of the reform have been made on prudent bases.
- The international agencies (the European Union, IMF and OECD in particular) have made most interesting recommendations for tax reform. These include, first, that fiscal consolidation be considered a priority task for reform. Second, that the revision of the tax system seeks an increase in the relative weight of indirect taxation, increasing the number of goods and services subject to the standard VAT rate and raising environmental taxes, as direct taxation is considered to lessen the effective possibilities of economic growth. Third, that exemptions, credits, special regimes and reductions be forcefully cut in all taxes. Fourth, that tax on the value of property be raised substantially, reducing at the same time the taxes levied on the transfer of property. Fifth, that social contributions be reduced to improve employment. And

sixth, that measures combating the shadow economy and unreported work be stepped up.

- Following these recommendations, the proposed tax reform should be fully compatible with the commitments to reduce the budget deficit. For compatibility with this adjustment programme, the Committee considers that the proposed tax reform should, at a minimum, be neutral in revenue terms, and thus bear on the composition of taxes. But, ex post, the reform should also exert clear positive effects on output and employment and prove conducive to reducing the budget deficit.
- The Committee deems necessary a gradual shift in the Spanish tax structure, reducing the weight of direct taxation and replacing it with broader and more efficient indirect taxation. In that way the reform will intensify its favourable effects on the Spanish economy's efficiency, it's ability to compete and the growth and level of employment.
- The Committee has also directed its proposals at reorganising the bases of all taxes, as such bases are currently limited by numerous exemptions, rebates and reductions of all types. These have notably reduced the elasticity of taxes in respect of tracking output growth and have routed incentives towards objectives that are mistaken and disruptive of efficiency in the economy, exerting a most adverse influence on output and employment.
- Finally, the Committee aims for the tax savings entailed by the foregoing approaches to revert immediately to Spanish taxpayers through substantial cuts in direct tax rates and, in due course, in social contributions, as a broad and non-discriminatory stimulus for enhanced economic efficiency and as a means of boosting output and employment.
- As a result, the Committee proposes two lines of reform. The first includes changes to the main taxes, ex ante budgetary neutral and with no significant changes on social security contributions. The second considers the need for a fiscal devaluation, consisting of a significant reduction in employers' social contributions that will be offset by additional increases in indirect taxation.
- The Committee has requested from the State Tax Revenue Service (AEAT) an evaluation of the revenue-raising impact of the various reform proposals it has formulated. It has also asked the services of the Ministry of Financial Affairs and Public Administration (MHAP) for a simulation of the impact these changes might entail for the main macroeconomic variables. Specifically, evaluations have been requested for two avenues of reform: the first is that relating to the change in the composition of the basket of taxes previously mentioned; and the second to the referred fiscal devaluation.

- As regards the first avenue of reform, an evaluation has been made of the revenue-raising effect of the proposed changes on the classification of goods and services subject currently to the reduced VAT rate, and on environmental taxes. According to the AEAT's calculations, these changes might generate an ex ante increase in revenue of around 1 percentage point of GDP. It has been assumed that this increase in revenue would be used to finance changes in corporate income tax, wealth tax and, above all, personal income tax. Specifically, a reduction in the personal income tax schedule and an increase in its tax base has been calibrated which, along with the revenue losses arising from the reductions in corporate income tax and wealth tax, will lead ex ante to a total loss of revenue equivalent to 1 percentage point of GDP; as a result, in the ex ante evaluation revenue is offset in terms of GDP, which is precisely what the Government has forecast in the 2013 Stability Programme for the Kingdom of Spain.
- Overall, an increase in tax on consumption of 1 percentage point of GDP has subsequently been simulated in the MHAP macroeconomic model (the REMS model), an increase that serves to finance a reduction of 0.3 pp of GDP in the taxation of capital and a reduction of 0.7 pp of GDP in direct taxation of households. The REMS model results indicate that the reform would have a positive effect, first, on GDP, of up to 0.3% in cumulative terms over three years; further, on employment, up to 0.2% over the same period, and also on revenue, which would allow for a slight reduction in the budget deficit.
- As to the second avenue of reform, i.e. with the fiscal devaluation, the revenue-raising effect of a 3 pp reduction in social contributions has been evaluated, which implies a negative ex ante revenue effect of around 1 pp of GDP. In parallel, an increase in tax on consumption has been simulated that exactly offsets the adverse ex ante revenue effect of the reduction in contributions. This simulation is on a similar scale to that previously made in respect of the first avenue of reform. The results show that the fiscal devaluation thus considered would have a positive effect on GDP, of up to 0.7% in cumulative terms over three years, on employment, of up to 0.7% over the same period, and on revenue. The positive effect on revenue and on GDP would in this case provide for a reduction in the budget deficit.
- The Committee considers that the specific timing and composition of the reform should be decided by the Government taking into account the macroeconomic developments and the fiscal consolidation process.

Some details of the main proposals included in this report are set out below.

2. Personal income tax reform

- Spanish personal income tax is currently characterised by high marginal rates and an excessive number of brackets, numerous exemptions and deductions, and a lack of neutrality in the calculation of different capital gains and among different saving instruments.
- The reform aims to reduce existing exemptions and credits and to broaden the personal income tax base in a way that allows a reduction of the tax rates schedule, along with simplification of the tax. The aim is to posit a reduction in marginal personal income tax rates that lessens the distorting effects of excessive progressivity, in combination with a broadening of the base that improves horizontal fairness and helps to offset the associated revenue losses. In parallel, the reform should foster domestic savings and reach further neutrality between real and financial assets.
- The Committee proposes the elimination of some of the existing exemptions. In particular, it is proposed eliminating the partial exemption relating to dividends and profits-sharing, to revenue arising on the hedging of mortgage variable interest rate risk, from the delivery by firms to employees of their own shares or shares of other companies at below-market prices and from amounts paid by firms for employee health insurance.
- Irregular or multi-year income generated over more than two years is currently taxed after having reduced its amount, which seeks to avoid an excess levy that is accumulated by an annual progressive rate being applied to multi-year bases. In keeping with the proposed reduction of tax rates, it is also proposed lowering the reduction in multi-year or irregular income.
- To broaden the personal income tax base in a way that allows a reduction of the tax rates schedule, it is proposed that the current reduction in the base for employment income is set as a lump-sum amount for the non-deductible expenses incurred by employees as a result of their work.
- As to income from property, the Committee's proposals seek the full exclusion from personal income tax of merely imputed income. But to do this, what is needed is to set in place a better system of officially assessed property values and a far-reaching reform of real estate tax (IBI). As long as this new IBI is not in place, it will be necessary to broaden the personal income tax base and improve its neutrality in respect of owner-occupied versus rented housing. Accordingly, it is proposed that all income from property not assigned to the holder’s productive activities, whether imputed or real, including that of the habitual owner-occupied residence, be incorporated into this tax. It is

also proposed that, at the same time, all income from property should be taxed under personal income tax within the saving base and not subjected to the progressive rate, thereby balancing its tax treatment with that of income from movable capital. Once the reform of the IBI is made, the Committee proposes eliminating the incorporation of imputed rents into this tax.

- In the case of income from economic activities, the Committee proposes to eliminate the “objective” or forfeit-assessment method of estimating income (usually known as the "modules system"), as it is considered to be a major source of fraud. Likewise, it is proposed maintaining the simplified direct estimation method, but would only apply to activities with very low turnover.
- The Committee proposes maintaining the current dual system for defining the tax base: a standard base at the progressive rate and a saving rate at the single rate. As previously mentioned, it would propose, however, a different delimitation. Any property income, which is currently included in the standard base, will be included in the savings base, with other movable income and capital gains and losses, in order to achieve greater neutrality in the treatment of income arising on assets. Finally, taxable income arising on property and capital could, henceforth, be offset by capital gains and losses (at present, offsetting only takes place between the latter), although such offsetting may be temporarily restricted to prevent an excessive burden on revenue-raising.
- It is also proposed eliminating the inflation adjustment currently applied in the calculation of capital gains on real estate property, given that this adjustment is not permitted for other capital gains on other assets. The current separation between capital gains depending on maturity should also be eliminated.
- As regards long-term savings, the Committee feels that there is a need to maintain the current tax treatment of pension funds, given the ageing population issue, the pension system reform entailing a reduction in the generosity of current pension arrangements, and the absence to date of alternative compulsory private pension systems. To increase competition between assets earmarked to retirement pensions, the Committee endorses extending the deferred tax treatment to whatever type of financial instrument included in a savings account that meets the requirements of restrictiveness and assignment characterising current pension schemes and funds. The Committee also proposes unifying tax credit ceilings, and accommodating their amount gradually to the quantities currently admitted in other comparable countries.
- The Committee proposes to review the treatment of the current minimum personal and family allowances, especially for children under 3 years old in the event that both parents are employed. This proposal

aims to improve the very low birth rate as well as to facilitate work-life balances.

- As to existing tax credits, the Committee proposes back-dating, over a sufficiently lengthy period, the elimination of the credit for the habitual dwelling for those that purchased their house prior to its elimination.
- A far-reaching review of the tax credits applied by regional governments is also called for, with a view to simplification, normalisation and avoiding distortions to the single market.
- Finally, the Committee proposes introducing a special personal income tax deduction in favour of income from work, calculated so that those who obtain low income are not burdened by the tax, even though they are obliged to report their income for the purposes of the tax. At the same time, the Committee proposes reducing the current limits on the obligation to report so as to better monitor fraud.
- Regarding tax rates, the Committee proposes reducing the number of brackets to a maximum of four in line with European and worldwide tax trends, as well as reducing from its current level the rate applicable to the first bracket of the tax, and the maximum marginal rate, which should not exceed those in place on average in the European Union. As regards rates for savings, the Committee considers a single rate, which should stand approximately in line with the rate for the first bracket of the schedule.

3. Corporate income tax reform

- Spanish corporate income tax is characterised by high legal rates that exist alongside low effective rates for companies that are capable of optimising the existence of numerous deductions. At the same time, the existence of two types of tax, depending on turnover, generates negative incentives for firms to grow, with adverse consequences for productivity in the economy. Moreover, a bias towards corporate debt is maintained, given the favourable treatment it receives compared with the return on capital. Finally, the deductions in place give rise to high tax-raising costs without generating significant positive effects on the economy.
- The thinking behind the corporate income tax reform is also to attempt to eliminate some current tax benefits allowing for a significant reduction in the legal rates of taxation, which are considered very relevant to encourage domestic and foreign investment, in particular in a setting of heightened international competition. The aim is to draw effective rates closer to legal rates, thereby facilitating investment decisions and averting strategic decisions by companies exclusively for tax reasons.

- The Committee proposes to reduce the corporate income tax rate significantly from its present level of 30%, which is among the highest of the EU countries, to around 20%. This reduction should be phased in gradually, with an intermediate position perhaps of around 25%. In parallel, the current special regime for small enterprises should be eliminated, given that it deters companies from growing and benefiting from economies of scale, with adverse effects on productivity.
- As a complement for the recently implemented limitation on financial expenses, the Committee has also considered different ways to gradually reduce the remaining bias towards indebtedness of the current tax. For this purpose, it favours considering as non-deductible for tax purposes the amount of net financial expenditure that were to correspond to excess debt, quantifiable in terms of the amount of external financing that were to exceed an equilibrium level between own funds and debt relative. In parallel, a tax deductibility threshold should be established for net financial expenditure, setting this, at a maximum, at €1 million.
- The Committee proposes an in-depth review of the current tax rates for depreciation should also be carried out, with a view to its drastic simplification and to aligning them more precisely to the useful life of assets. Until this review is implemented, the Committee considers that the current limitation in maximum depreciation rates to 70% should be extended. In parallel, the current unrestricted depreciation and accelerated depreciation regimes should be eliminated. Further, given that corporate tax rules are more generous than accounting rules as regards allowing for amortisation of goodwill and intangible assets with an indefinite useful life, the Committee proposes establishing a permanent reduced tax credit percentage, for both cases.
- The Committee also proposes that unrealised accounting losses should not be deductible under the tax until they are actually incurred as a result of the amortisation, disposal or removal from the balance sheet of the related asset.
- With regard to tax credits, it is proposed establishing, under the exemption regime to avoid international double taxation, a minimum tax charge under the foreign tax that is levied on the investee institution, which could be set by means of the level of the tax rate, with the lowest corporate income tax rate in the European Union – at 10% – acting as a benchmark. A further proposal is for the elimination of the tax credits for R+D and technological innovation activities, for reinvested earnings, for environmental investments, for job creation for disabled workers, for reinvestment of extraordinary profits and for job creation, among others, as these are considered inefficient, their estimated dead weight costs significant and their forgone revenue considerable.

4. Reform of wealth and inheritance taxation

- Property is taxed somewhat higher in Spain than in the (arithmetic mean) EU, although as indicated the composition of that taxation is different. Spain has a lower proportion of recurring taxation of real property, which is offset by higher taxation of transactions and other property taxes. Specifically, wealth is taxed in many different ways; as a direct tax through a net wealth tax and an inheritance and gift tax. Also, municipal authorities tax real property through the already mentioned property tax (IBI). And as indirect taxation through VAT and a transfer tax and a stamp tax.
- In line with the observed trend in developed countries, the Committee proposes to eliminate definitively wealth tax, because of its negative effects on savings, its low tax revenue and the unequal consequences of international tax planning for extremely wealthy taxpayers.
- The Committee proposes to retain the inheritance and gift tax on equal opportunity considerations. Specifically, the Committee proposes a minimum taxation on inheritance throughout Spain, which would be imposed through a levy (*mortis causa* or *inter vivos*) that discriminates based exclusively on kinship. To preserve some degree of progressivity, a specific minimum exempt as a percentage of the tax base would be set. The tax rates could be set in a range from 4% to a maximum of 10%.
- Simultaneously, and in line with the thinking behind the rest of the reform, the Committee proposes to remove the rebates currently in existence (reduction of tax base for kinship, rebate for amounts received under life assurance contracts, rebate for acquisition of sole proprietorship, professional service firm or equity holdings in entities ("family business"), rebate for purchase of principal residence of the deceased person except when it becomes the principal residence of the widow/widower, rebate for purchase of assets of recognised artistic or historical value, etc.). For these reductions it is, in some cases, proposed eliminating them and, in others, drastically reducing their amounts.
- A transfer and stamp tax is levied on the transfer of a previously taxed asset, which is not considered efficient since it may discourage viable economic transactions. The Committee considers it appropriate to reduce this tax gradually until it disappears upon the introduction of the new real estate tax (IBI).

5. Reform of Value Added Tax (VAT)

- In 2011, VAT revenue in Spain was the lowest among the 27 EU countries in terms of GDP. This led to the standard VAT rate being raised, and as result Spain now has a standard VAT rate equal to the EU average. But the combined effect of the reduced rates and exemptions amount to a significant loss of revenues, one of the highest among European countries.
- In the case of exemptions, there is very little room for changes, given that most are imposed by European Community regulations. In any event, the Committee proposes the elimination of some of these exemptions and will encourage the European Union to modify certain regulations which are considered economically unjustified.
- Super-reduced rates are applied in Spain essentially to staple goods, to food in particular. Accordingly, an increase in the rates would be regressive affecting more adversely the most vulnerable segments of population. Consequently, although the Committee considers that raising the rate of reduced and super-reduced rates towards the standard rate would be desirable on the medium term, the increase of super-reduced rates applicable to staple goods is not desirable, unless at the same time, compensatory mechanisms are devised by means of benefits for the lowest incomes.
- The Committee focused on goods and services subject to reduced rates, with the aim of raising them towards the standard rate, but considering certain exceptions motivated by clear economic policy reasons. The first of these exceptions refers to VAT for housing, where this shift to the normal rate is not considered appropriate, given that it would complicate the unwinding of the significant stock of unsold houses currently existing in Spain. It would also involve increasing the taxation of property transactions, which is considered less efficient than taxing the income or consumption generated by such housing wealth.
- The second exception concerns tourist services where any increase would harm international competitiveness, at a time where Spain's main competitors continue to have a reduced rate. Only in combination with a substantial reduction in social security contributions would the Committee support increasing to 21% the VAT rate for tourism, given that the latter might prove most beneficial for this sector, which is strongly labour-intensive.
- Thirdly, it is proposed also maintaining public transport services under the reduced rate, given their positive effects on labour supply.
- The reform would be completed with the elimination of the special retailers' regime and the restriction in the use of the simplified VAT

regime, establishing as a rule the general VAT regime except in the case of taxpayers with a very low annual turnover, with the aim of eliminating the current pockets of fraud generated by these forfeit-assessment regimes.

6. Reform of Excise Duties and of environmental taxes

- As earlier indicated, one of the characteristics of the Spanish tax system is the low weight of environmental taxes and the current complex and asystematic regulation thereof. Accordingly, the Committee has paid particular attention to reforming excise duties and environmental taxes in Spain.
- Regarding the taxation of tobacco and alcohol, it is proposed that the tax rates should be periodically revised so that the weight of the duty on the consumer price is maintained, but, above all, so as to gradually place these taxes on an equal footing with those prevailing in Europe, restricting consumption that is considered harmful.
- The hard core of the reform should necessarily be based on a far-reaching change to taxes on energy that set tax bases on potential emissions of carbon dioxide and energy content of the related products, ensuring the neutrality of the tax system in the choice of energy sources by consumers. This would require a far-reaching change in the tax on hydrocarbons, by splitting it into a tax on energy, and a tax on carbon dioxide, in the spirit of the draft European directive on energy tax. Consequently, the Committee proposes to bring up within a short period of time the rate on diesel fuel in line with that on petrol. A change in the rate and exemptions applicable to coal tax are also proposed.
- Moreover, the Committee proposes that the current tax on electricity (based on the euro amount invoiced) would be replaced with a tax on kilowatts/hour consumed, thereby encouraging energy efficiency. The Committee proposes, in parallel, to review the tax on the value of electricity production and offset the revenue loss by increasing the above-mentioned tax on electricity, incorporating into the latter the fixed charge for the use of continental water bodies in electricity production.
- The Committee further proposes the joint reform of the tax on the production of spent nuclear fuel and of the tax on storage of spent nuclear fuel and radioactive waste.
- It is proposed that the current taxes on motor vehicles and on specific means of transport (under the modality that taxes motor vehicles) would also be replaced with a new environmental tax on the use of motor vehicles. This would comprise a municipal quota (based on criteria

similar to those currently prevailing) and an environmental quota (based on theoretical emissions of carbon dioxide).

- The Committee proposes the elimination of certain allegedly environmental taxes established by regional governments and which, in the Committee's opinion, lack this justification. Cases in point are taxes on large retail outlets, wind energy charge and reservoir taxes. In other instances, the Committee proposes reverting the prevailing regulatory dispersion governing taxes on atmospheric emissions other than CO_2, the charges on waste disposal and the taxes on waste products. Finally, the Committee considers that the State tax on credit institutions' deposits and all equivalent regional taxes should be definitively eliminated or, in any event, that this tax should not be considered as able to be delegated to the regional governments. The Committee also proposes some changes on the tax on insurance.

7. Social contributions: fiscal devaluation

- As noted above, the weight of social contributions in Spain is higher than the EU average and falls more heavily on employers. Social contributions are also the main means of funding for the Social Security system. One important issue in the reform of social contributions relates to the need to reinforce the contributory nature, as proposed by the Committee. In addition, the Committee endorses the general move towards transforming the current contribution arrangements into a true payroll tax, which would make clear the real nature of this levy as a direct tax on employment.
- Second, and more importantly for the purposes of the Committee, social security tax rebates only have, in the best of cases, a small effect on net job creation and usually only distribute jobs among different social groups. Therefore, the Committee proposes that, instead of continuing to apply rather non-discriminatory rebates in employment policies, such rebates should be very strictly defined to include only highly focused groups which are particularly underprivileged in the labour market and cannot be reached by other more effective means such as active employment policies.
- Finally, the main issue in the reform of social contributions is its possible reduction to foster employment creation by reducing the cost of labour for employers. This policy is particularly advisable in the case of euro area countries because it is tantamount to an internal devaluation which improves their competitiveness. Given the need to reduce the budget deficit, this reduction would only be possible if it were accompanied by an increase in other taxes, particularly indirect or environmental taxes This change in the tax structure could, in any

event, improve the competitiveness of firms, provided there was not an increase in wages (via indexation or collective bargaining), in business margins or in both at the same time. This underlies the need to complement the remaining structural reforms, both in the labour and product markets, together with the tax reform. The Committee views favourably the implementation of this internal devaluation, with the dual purpose of improving the competitiveness of the Spanish economy and removing a traditional employment bias from the Spanish tax structure.

- However, in the Committee's opinion, this devaluation should be addressed once the effect arising from the reduction in social contributions on the funding of the Social Security system has been resolved. This would entail incorporating additional sources of social security financing to ensure sustainability (e.g. indirect taxation) or removing certain expenditure items from the social security system; certain expenditure items whose contributory component is perceived as minor, which would henceforth be financed out of general taxation.
- It should likewise be noted that the Committee considers that, in order to achieve a significant effect on competitiveness, the fiscal devaluation should entail a significant reduction in social contributions.

8. Combating tax fraud

- The Committee considers that tax fraud is an extraordinarily disruptive phenomenon that strongly distorts the distribution of income and wealth, with serious consequences for fairness. These distortions benefit exclusively tax evaders and offenders, a relatively minority group. Secondly, fraud leads to a poor allocation of the resources available, making the economy of the country affected more inefficient. The distortions to competition arising from the unfair advantages afforded by tax fraud prompt a very different allocation of resources than would have occurred under conditions of tax compliance. Moreover, fraud reduces expected tax takings, making it necessary to use other sources of revenue or to increase the rate on taxes for those already paying them, which entails undesirable reallocations of resources contrary to what would be optimal. Finally, tax fraud gives rise to erroneous estimation and evaluation of basic indicators of the economic situation, such as the volume of GDP and the attendant growth rates, or the real amount of unemployment, with highly adverse consequences for the design of appropriate economic policy, a matter of particular seriousness in times of crisis.
- The Committee considers that tax fraud can be combated with preventive measures such as suppressive action against offenders. It also believes that the best preventive measure against fraud is perhaps

to convince taxpayers of the existence of a balanced relationship between tax borne and public goods and services received, but that the unrestricted access to the consumption of a good number of public goods and services allows many to act as "free riders", i.e. those who commit tax fraud and thus have free use of the benefits arising from public spending.

- As a result, the Committee considers that the best measure to prevent fraud is that of reducing the utility obtained from fraud by those guilty of it. Hence the best and most direct preventive measure is to reduce tax rates and the strong progressivity of certain tax schedules, fleeing from high tax rates and strongly progressive schedules. In this respect, the Committee's proposals regarding reducing schedules and rates may prove notably conducive to preventing tax fraud.
- The Committee considers that another of the best means of combating tax fraud is to ensure a high likelihood of fraud being discovered. The tax authorities should thus have sufficient human and material resources and, above all, instruments equipped for large-scale and coordinated processing of information.
- Appropriate sanctioning arrangements are also a good deterrent to tax fraud, especially if they are geared to highlighting and bolstering the aspects of social stigmatisation that any sanction should entail in a healthy society.
- In the specific case of personal income tax, the fraud-combating measures proposed by the Committee are three-pronged. First, through monitoring the wealth of those with the highest tax-paying capacity, such monitoring being exerted directly by the authorities through the intelligent use of their large-scale databases on property, vehicles, movable capital and financial transactions. Secondly, through the elimination of the forfeit-assessment systems of estimating taxable income. Finally, through the reduction of income-reporting limits, even though negative tax-payable amounts are the result.
- In the case of VAT, the Committee’s fraud-combating proposals include the elimination of the simplified regime for the assessment of taxable income; the elimination of the equivalence surcharge in the retail trade; improved cross-control of transactions and more effective surveillance of intra-Community transactions.
- Finally, the Committee has also assessed the possibility of establishing "tax rewards" so that users of personal domestic services and of work carried out and of services provided in the home feel they have an incentive to demand invoices for such services. These rewards, which may prove very costly in revenue-raising terms, could perhaps be made cheaper through lottery or random-draw systems, but the Committee

has doubts about the real effectiveness of such arrangements in the medium and long term.

9. Decentralised taxation, market unity and fiscal neutrality

- The regional governments are responsible for a most significant portion of public spending in Spain, as well as of public revenues, given that Spain is one of the highest decentralized countries in the OECD. In parallel, they also have regulatory powers in respect of the definition and regulation of taxes, which can specifically take the form of establishing their own taxes and the full or partial assignment by the State of taxes, over which legislative power is in some cases granted.
- The Committee has been charged by the Government to analyse how the current financing system may affect domestic market unity or economic neutrality, leaving the wide-ranging matter of regional government financing for another Committee that will be named at a later date.
- Taking a very broad approach, the Committee has analysed the current situation of fiscal decentralisation in our country and has verified that the decentralisation of public spending and revenue is very high in Spain. Spain is in the leading group in terms of its decentralised public spending compared with other peer (OECD) countries. In the case of public revenue Spanish decentralisation is even higher relative to the countries considered.
- It should be noted that generally in all countries the level of government decentralisation is nearly always greater in spending than in revenue. The decentralisation of public revenue does not, however, refer only to the percentages of sub-central government spending and revenue, but also to taxable events which can be regulated and managed by federated states or regional (autonomous) governments. The Committee has also analysed this circumstance in order to establish certain principles or parameters to guide tax decentralisation.
- The decentralisation of taxes inevitably means that they will differ across regional governments. Those differences may significantly disrupt domestic market unity and even taxpayer behaviour in consumption, in saving and its materialisation as financial or real assets, in business investment and even in the acceptance of economic risk and the location of activities and persons, all of which may seriously erode the principle of tax neutrality.
- Owing to the aforementioned circumstances, tax decentralisation works best for taxes levied on the final recipients of income or, in the case of indirect taxation, for taxes on retail consumption. That decentralisation is optimum when the taxed assets lack mobility, as in the case of real estate, and is particularly inefficient when applied to highly mobile

assets or activities or to stages of production-distribution that are geographically removed from the final consumer. Therefore, the Committee recommends careful assessment of the regulatory powers granted or to be granted in the future to regional governments.

- In the case of personal income tax, a level of assignment of 50% appears appropriate. Moreover, it is understood that the most suitable instruments for assigning regulatory power are the schedule and personal and family allowances, given their high visibility for the public at large, but the sum of the State and Regional schedule should not imply marginal tax rates above those considered as desirable by the Committee.
- However, the Committee considers that greater regulatory powers should be granted to regional governments to establish co-payment schemes for public services under their remit, thereby improving their ability to finance those services.
- In the case of environmental taxes, however, it is the Committee's opinion that many of those created to this end cannot always be justified in these terms, and that they have on the contrary given rise to notable legislative dispersion, with adverse consequences for market unity and neutrality. A far-reaching review of these taxes, including their elimination in some cases, is thus proposed. As to wealth tax, the Committee defends its elimination on the basis of arguments that are also valid for the non-existence of this tax at the regional government level. Moreover, in the case of estate duties, it is proposed maintaining the assignment to regional governments as to date, but setting minimal and maximum taxation levels.
- As regards management, there appear to be sound arguments for maintaining a high degree of centralisation in tax management, although the existing or new co-management procedures can be considered.
- The Committee proposes the expansion of ex ante coordination regarding the capacity of regional governments to impose new taxes. For this purpose, a procedure should be designed to enable the Fiscal and Financial Policy Council to judge previously whether the new taxes proposed are already levied by the central government, whether they affect the freedom of movement of persons, goods, services and capital, and whether they hinder transactions. Further, it might also be useful to establish a coordination mechanism for regional governments' own taxes that prevented the current legal fragmentation, so that the tax bases of these taxes might be harmonised, subsequently enabling regional governments to choose whether to levy the tax or not and in what amounts.

CAPITULO I

MARCO GENERAL DE LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Constituye cuestión de máxima importancia para el adecuado entendimiento de este Informe y de las reformas que propone el que se delimite previamente que es lo que ha de entenderse por sistema tributario y cuáles son sus características esenciales, tanto desde un punto de vista general como desde la realidad actual española. Efectuada esa delimitación, se expondrán los objetivos prioritarios a los que debe responder su reforma y finalmente se describirá la metodología de trabajo que ha seguido la Comisión de Expertos encargados de preparar este Informe. A esas tareas se dedica el contenido de este Capítulo I.

1. Mandato y propósitos de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario

Por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 se ha constituido la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (a partir de ahora, "la Comisión") que ha elaborado este Informe. El Acuerdo de su creación señala en su exposición de motivos que "con los fines últimos de contribuir a la consolidación fiscal así como de coadyuvar a la recuperación económica de España y la creación de empleo en nuestro país, se considera necesario acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto".

En esa Exposición de motivos seguidamente se considera que la reforma implicará efectuar un análisis de las disposiciones tributarias vigentes con el fin de determinar las medidas que podrían adoptarse en el futuro, siguiendo las mejores prácticas a nivel internacional. Esa reforma, continúa el Acuerdo, ha de permitir obtener un sistema tributario que reúna cuatro características fundamentales:

- Un sistema tributario **sencillo**, de mayor simplicidad que el existente en la actualidad.
- Un sistema tributario que asegure la **suficiencia**, al objeto de que los poderes públicos puedan ejercitar las competencias que nuestro ordenamiento jurídico les atribuye y dar cumplimiento al mandato constitucional de promover la libertad e igualdad de los ciudadanos y la participación de todos en la vida política, económica, cultural y social, con respeto a los principios constitucionales de capacidad

económica, generalidad, igualdad y progresividad que han de regir nuestro sistema tributario.

- Un sistema tributario que favorezca el **desarrollo económico** del país. Para ello, la reforma tributaria diseñará un sistema eficiente de impuestos, que incentive el crecimiento económico y la creación de empleo y favorezca la internacionalización de las empresas revisando, además, las competencias normativas que en el ámbito tributario resulten más adecuadas para garantizar la unidad de mercado y la neutralidad fiscal.
- Por último, un sistema tributario que también favorezca el **desarrollo social**, adoptándose medidas que beneficien particularmente a colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las familias o las personas con discapacidad, así como otras que estimulen el ahorro.

Señalado así el ámbito general de las tareas de la Comisión, el Acuerdo concreta en su parte dispositiva que la Comisión se crea para "realizar un análisis del referido sistema con el fin de formular propuestas para su reforma", Y añade, también literalmente, que la reforma "deberá orientarse prioritariamente a potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento de su producción y el empleo de su fuerza de trabajo contando en todo caso con las restricciones que impone la vigente Ley de Estabilidad Presupuestaria", señalando que "el ámbito de tales propuestas podrá extenderse a las medidas que deban adoptarse para una mejor gestión e inspección de los tributos".

A la vista de las prioridades marcadas por el Acuerdo de su constitución, la Comisión ha considerado que para potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento de su producción y el empleo de su fuerza de trabajo el sistema tributario, por las razones anteriormente expuestas, **debe aproximar las magnitudes fiscales a las económicas**[1] cuanto sea posible, pues esas magnitudes le sirven de base y sustento. Las discrepancias entre conceptos económicos y fiscales constituye una fuente muy importante de distorsiones tributarias que afectan a la eficiencia de los impuestos y producen cargas adicionales, ocultas pero importantes, a las que ya implica la propia recaudación del tributo. Conseguir esa aproximación será, por tanto, una de las tareas prioritarias de la Comisión, que se concretará especialmente en propuestas que

[1] Las magnitudes económicas pueden ser bien distintas de las magnitudes contables, definidas estas últimas en muchas ocasiones por convenciones o acuerdos que, aunque tengan carácter internacional, no se acomodan al criterio que sostiene la teoría económica. Valga como uno de los ejemplos más notables de esta discrepancia el concepto contable de beneficio empresarial, que no descuenta en su cálculo la rentabilidad de mercado, exenta de riesgo, del capital propio aportado a la empresa, mientras que sí lo hace el concepto económico de beneficio empresarial.

extiendan el ámbito de las bases tributarias evitando exenciones, reducciones y otras deducciones de las bases imponibles.

En segundo término, la Comisión considera, como se ha expuesto anteriormente, que la capacidad y suficiencia del sistema tributario, así como su eficiencia, se ven hoy notablemente mermada por exenciones, deducciones en la base, reducciones en la cuota y métodos de estimación que no solo complican considerablemente el entendimiento de la figura impositiva por parte de los contribuyentes sino que, sobre todo, introducen graves sesgos en su incidencia y reducen de modo considerable su potencial recaudatorio. Desde ese particular punto de vista la Comisión estima que también el servicio al principio de equidad horizontal obliga a tratar igual a los iguales eliminando todas aquellas regulaciones que introduzcan desigualdad en el tratamiento de ingresos, rendimientos y rentas cuantitativamente equivalentes. De ahí que entienda que constituye su tarea prioritaria la de **reintegrar las bases impositivas a su extensión más completa**, salvando solo aquellas situaciones muy excepcionales que puedan encontrar una plena justificación en un servicio directo a finalidades superiores de orden social.

Por otra parte, el servicio a la equidad vertical se articula prioritariamente en la actualidad, tanto en los sistemas fiscales modernos como en la mayoría de las propuestas para su reforma, en la vertiente asistencial del gasto público. Además, como una fuerte progresividad nominal de las tarifas introduce siempre importantes distorsiones en las conductas de los contribuyentes, esa forma nominal de progresividad tributaria está perdiendo terreno rápidamente en los sistemas y en las reformas de hoy. Por ello, el servicio a la equidad vertical –tratamiento adecuado de los desiguales- se circunscribe en los países más avanzados, casi en exclusiva y de forma bien limitada, al ámbito del impuesto sobre la renta personal, al tiempo que va desapareciendo de los restantes tributos, en donde se busca más la neutralidad que la progresividad. Eso conduce a que el tratamiento desigual de lo que no es igual mediante tipos nominales y tarifas impositivas se esté atenuando cada día más en los impuestos personales sobre la renta debido a sus muy directos y negativos efectos sobre las conductas que impulsan la actividad económica. Al mismo tiempo, en esos impuestos la progresividad utiliza en ocasiones los mínimos de exención en lugar de tipos y tarifas nominales muy elevados en sus últimos tramos.

La Comisión ha tenido muy en cuenta todos estos aspectos de las nuevas concepciones tributarias y ha tratado de **reducir los tipos nominales de los tributos que directamente recaen sobre rentas personales y sobre los beneficios societarios**. Partiendo, pues, del hecho contrastado de que los tipos y tarifas nominales son los que más frecuentemente suelen gobernar las conductas económicas de individuos y empresas, la Comisión considera tarea prioritaria reducir los tipos nominales de gravamen en la imposición directa personal y empresarial, así como potenciar el papel que a efectos de la equidad juegan los mínimos personales y familiares.

Es bien conocido que en el mundo actual cada vez tiene un papel más destacado la libertad en cuanto a la localización geográfica y a la circulación de capitales y personas. De ahí que la Comisión haya tenido muy en cuenta en sus propuestas el no perder tampoco de vista que España se encuentra totalmente inmersa en el creciente proceso de globalización económica que caracteriza al mundo de hoy. Ello obliga en el ámbito tributario a **no sobrepasar los límites de la tributación que se aplique en los países con los que más directamente competimos** y a introducir reglas que eviten que las rentas y producciones originadas en el interior acaben trasladándose a otros países de fiscalidad más favorable, erosionando gravemente la capacidad recaudatoria de nuestro sistema fiscal. Esas circunstancias han sido especialmente tenidas en cuenta en muchas de las propuestas de la Comisión.

Además la Comisión ha sido muy consciente de que España forma parte destacada de grandes colectivos de países –Unión Europea, Fondo Monetario Internacional, OCDE y particularmente la Unión Monetaria Europea - que tratan de establecer reglas comunes para armonizar adecuadamente los tributos y lograr una mayor homogeneidad de los sistemas fiscales de sus países miembros. Por eso ha tratado de **prestar gran atención a las recomendaciones que se han formulado a España por los organismos internacionales en el ámbito impositivo** y, muy especialmente a las formuladas por la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE, organismos que, en muchas ocasiones, nos han trasladado también la experiencia acumulada por otros países en sus reformas tributarias.

Finalmente, pero no en último lugar, la Comisión en sus propuestas ha tenido muy en cuenta **las restricciones relativas a la estabilidad presupuestaria**. España se encuentra inmersa todavía en un difícil y doloroso proceso de consolidación fiscal después de que el déficit de las cuentas de las Administraciones públicas alcanzara niveles sin precedentes que pusieron en gravísimo peligro nuestra independencia financiera y en riesgo considerable la estabilidad de la moneda única europea. **Ese proceso de consolidación fiscal aún no ha culminado y en ningún caso puede ser puesto en peligro por una reforma tributaria que pueda erosionar gravemente la capacidad recaudatoria de nuestros impuestos**.

Conforme a las propias previsiones del Gobierno formuladas en la última Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España (véase Cuadro nº 1), puede comprobarse que el esfuerzo para la reducción del déficit durante los próximos ejercicios recaerá sobre los gastos y no sobre los ingresos públicos, que se limitan a mantener su peso en relación al PIB de cada año con escasas variaciones durante todo el periodo considerado. En este contexto, la Comisión ha elaborado sus propuestas para la reforma tributaria de modo que **su resultado recaudatorio conjunto, evaluado sin contar todavía con las reacciones positivas que en el consumo, en el ahorro, en la inversión y en el empleo pueda generar, esté compensado**. En definitiva, que para ser compatible con este programa de ajuste, la Comisión entiende que la reforma fiscal propuesta

debe ser **neutral en recaudación medida antes de las reacciones positivas esperadas en las principales magnitudes económicas**. Por eso, computada su recaudación antes de esas reacciones, la reforma aparentemente afectará solo a la composición de los impuestos pero no implicará pérdidas ni ganancias recaudatorias. Pero como la Comisión espera que la reforma favorezca el crecimiento económico y el empleo, confía en que sus efectos positivos sobre las magnitudes macroeconómicas terminen mejorando en el medio plazo la capacidad recaudatoria del sistema tributario y alcanzando más rápidamente la consolidación fiscal.

Esa es la premisa sobre la que ha trabajado la Comisión. Pero es importante subrayar que el mantenimiento de la ratio global de ingresos fiscales sobre PIB puede resultar un reto porque, aunque con el impulso de la reforma y la mejoría del ciclo económico pueda esperarse un aumento de la recaudación, debe advertirse también que no podrán recuperarse los ingresos extraordinarios ligados al boom de la construcción. En este sentido, **las estimaciones de impacto recaudatorio de la reforma deberían efectuarse sobre bases muy prudentes**.

2. Aspectos generales del sistema tributario

Todos los países hacen uso de múltiples impuestos que responden a un orden más o menos lógico y que se integran en lo que se conoce como sistema tributario. En un sentido mucho más amplio, en ocasiones se considera el sistema tributario como compuesto no solo por la estructura tributaria correspondiente sino también por los principios que la gobiernan, los medios operativos de la Administración tributaria que los aplica e, incluso, por los procedimientos para la gestión impositiva.

Cuadro nº 1
Proyecciones presupuestarias

	2012(A) Millones €	2012(a) % PIB	2013 % PIB	2014 % PIB	2015 % PIB	2016 % PIB
1.Necesidades de financiación de Administraciones Públicas sin reestructuración bancaria	-73.298	-7,0	-6,3	-5,5	-4,1	-2,7
2. Administración Central	-43.107	-4,1	-3,7	-3,5	-2,8	-2,0
3. Comunidades Autónomas	-18.436	-1,8	-1,2	-1,0	-0,7	-0,2
4. Corporaciones Locales	-1.624	-0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
5. Administraciones de Seguridad Social	-10.131	-1,0	-1,4	-1,0	-0,6	-0,5
6. Total ingresos	382.044	36,4	37,0	36,8	37,1	37,1
7. Total gastos	493.685	47,0	43,3	42,3	41,2	39,7
7.a Gastos ligados a la reestructuración bancaria	38.343	3,7				
8. Capacidad/Necesidad de financiación	-111.641	-10,6	-6,3	-5,5	-4,1	-2,7
8.a Necesidad de financiación sin gastos reestructuración bancaria	-73.298	-7,0				
9. Intereses pagados	31.322	3,0	3,3	3,5	3,6	3,6
10. Saldo primario	-80.319	-7,7	-3,0	-2,0	-0,5	0,9
11. Medidas temporales						
12. Total impuestos	217.489	20,7	21,6	21,6	22,1	22,2
12a. Impuestos indirectos	107.333	10,2	10,8	10,8	10,9	10,9
12b. Impuestos directos	106.256	10,1	10,4	10,5	10,8	11,0
12c. Impuestos sobre el capital	3.900	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
13. Cotizaciones sociales	134.955	12,9	12,5	12,3	12,2	12,1
14. Rentas de la propiedad	10.228	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
15. Otros ingresos	19.372	1,8	1,9	1,9	1,8	1,8
16. Total ingresos	382.044	36,4	37,0	36,8	37,1	37,1
p.m.: Presión fiscal	335.429	32,0	32,5	32,3	32,6	32,7
17. Remuneración de asalariados + consumos intermedios (17a+17b)	175.473	16,7	16,4	15,6	14,8	13,9
17a. Remuneración de asalariados	116.087	11,1	10,9	10,4	9,8	9,3
17b. Consumos intermedios	59.386	5,7	5,4	5,2	4,9	4,6
18. Transferencias sociales (18= 18a+18b)	197.211	18,8	18,9	18,9	18,6	18,3
de las cuales prestaciones por desempleo						
18a. Transferencias sociales en especie vía mercado	28.720	2,7	2,6	2,5	2,3	2,1
18b. Prestaciones sociales (no en especie)	168.491	16,1	16,3	16,4	16,4	16,2
19. Intereses	31.322	3,0	3,3	3,5	3,6	3,6
20 Subvenciones	10.060	1,0	1,1	1,0	0,9	0,9
21. Formación bruta de capital fijo	18.151	1,7	1,5	1,5	1,4	1,3
22. Transferencias de capital	44.999	4,3	0,7	0,6	0,6	0,5
23. Otros gastos	16.469	1,6	1,4	1,3	1,2	1,2
24. Total gastos	493.685	47,0	43,3	42,3	41,2	39,7
p.m.: Consumo público	211.446	20,1	19,7	18,9	17,7	16,5

(A) Avance; (F) Previsión
Fuentes: Ministerio de Economía y Competitividad y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
Nota: Programa de Estabilidad de España, mayo de 2013

La Comisión de Expertos considera que su análisis debe dirigirse inicialmente a la estructura impositiva española, es decir, el conjunto de impuestos que, gobernados por los principios generales de actuación de la Hacienda pública y coordinados por criterios racionales de organización, constituyen la parte más sustancial de la financiación pública. Sin perjuicio de lo anterior y en algunas

ocasiones que se consideren necesarias para la mejor adecuación de la estructura impositiva, la Comisión también analizará algunos aspectos de la gestión de determinados impuestos e, incluso, se pronunciará en otras ocasiones acerca de los criterios que deberían gobernar las facultades normativas en el ámbito tributario para salvaguardar la neutralidad de los mismos y la unidad de mercado, como prevé el mandato recibido del Consejo de Ministros según se expondrá más adelante.

a. Principios orientadores de los sistemas tributarios

Los sistemas tributarios suelen responder en términos generales a principios de finalidad y a principios de organización. Los principios de finalidad pretenden que el conjunto de tributos cumpla con las finalidades éticas y económicas que se consideran habitualmente como orientadores de la actuación de la Hacienda pública. Así, desde un punto de vista ético o de justicia el sistema tributario debería pretender una distribución equitativa de los costes del sector público y sus figuras integrantes buscar la generalidad respecto a la tributación de las personas y magnitudes incididas y la igualdad, en el sentido de trato fiscal igual a los que son iguales en sus circunstancias personales y magnitudes impositivas. Desde un punto de vista económico, los tributos deberían pretender la eficiencia, que se alcanza cuando no se altera en exceso la asignación de recursos que se obtendría en situaciones de libre competencia. También la neutralidad, que se consigue cuando no se afecta negativamente a las decisiones de los individuos y empresas respecto al trabajo, al ahorro, a la materialización de ese ahorro o a la asunción de riesgos. Al tiempo, el sistema tributario debe garantizar que el sector público coadyuve a la estabilidad económica, para lo que sus figuras y sus recaudaciones deben poseer la adecuada flexibilidad o elasticidad para ajustarse a las fluctuaciones de las magnitudes económicas.

Los principios de organización pretenden que la estructura tributaria consiga, de una parte, la suficiencia, que exige recaudar lo necesario para cubrir las necesidades de financiación del gasto del sector público y, de otra, guardar un orden racional entre sus distintas figuras que facilite el cumplimiento tributario. En ese orden racional exigible a los impuestos suelen destacarse la sistematización de las figuras para evitar solapamientos y contradicciones entre ellas, la simplicidad en los planteamientos de cada impuesto y del sistema tributario en su conjunto, la continuidad en las normas regulatorias y el coste mínimo en su recaudación y en su cumplimiento. Desde luego en este ámbito ha de respetarse especialmente la transparencia, de modo que se eviten dudas sobre los derechos y deberes de los contribuyentes; la comodidad, de forma que se ofrezcan las máximas facilidades para el cumplimiento y, por último, la practicabilidad, que debería conducir a satisfacer la comprensión y las preferencias del contribuyente medio.

b. Los impuestos y su recaudación en España

Partiendo de los principios anteriores, en la actualidad las estructuras tributarias más generalizadas en los países de nuestro entorno son aquellas que abarcan impuestos que se consideran esenciales, por su capacidad recaudatoria, por sus efectos económicos –tales como el impuesto personal sobre la renta o el impuesto general sobre las ventas- o por sus capacidades de control de las magnitudes básicas afectadas por el sistema tributario, como es el caso de la imposición sobre sociedades[2] y de las que gravan las transmisiones, tales como los impuestos sobre sucesiones y donaciones y transmisiones patrimoniales.

Al lado de las figuras esenciales en todos los sistemas tributarios aparecen impuestos que pretenden fundamentalmente una determinada ordenación económica y social, tales como los que recaen sobre el comercio exterior, y otros que pretenden una más adecuada asignación de costes sociales, entre los que se encuentran los que recaen sobre las bebidas y el tabaco, los automóviles y los combustibles o los que se refieren a la preservación del medio ambiente.

Si a efectos de pura clasificación inicial se excluye el sistema de financiación de la Seguridad Social, que en casi todos los países de nuestro entorno constituye un sistema relativamente independiente de ingresos públicos adscrito a la financiación de determinados servicios sociales, el sistema tributario español está integrado por dos figuras esenciales: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con su derivado el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Además el sistema cuenta con impuestos que, junto con su no despreciable recaudación, desempeñan un importante papel de figuras de control, tales como el Impuesto sobre Sociedades (IS), pues en las sociedades o entidades es donde se genera la mayor parte de la renta del país; el de Patrimonio (IP); el de Transmisiones Patrimoniales (ITP); el de Actos Jurídicos Documentados (AJD) y el de Sucesiones y Donaciones (ISD). Finalmente, en el sistema se incluyen también un impuesto de ordenación económica, la Tarifa Exterior Común (TEC) e impuestos de asignación de costes sociales, tales como los que recaen sobre la matriculación o el uso de vehículos; los que giran sobre los combustibles y la energía; los que gravan las bebidas o el tabaco y los que pretenden la preservación del medio ambiente. Todo ello sin contar importantes impuestos locales -como los que giran sobre los bienes

[2] Para algunos el Impuesto sobre Sociedades es también un impuesto básico pero las opiniones doctrinales sobre este tributo son generalmente muy negativas debido a que, pese a su naturaleza de impuesto directo, no recae sobre la capacidad de pago de los individuos. Sus efectos económicos no suelen ser los más deseables, al introducir un fuerte sesgo a favor de la financiación empresarial mediante endeudamiento, al gravar doblemente los beneficios empresariales distribuidos y al sospecharse su posible traslación a los precios en el corto plazo. Pero su evidente potencia recaudatoria en circunstancias económicas normales y las posibilidades de control que proporciona a otras varias figuras del sistema han terminado por hacerlo imprescindible en el cuadro impositivo de los países desarrollados.

inmuebles o las actividades económicas- o de ámbito autonómico, como los que gravan el juego o determinadas formas de distribución de energía.

La importancia recaudatoria de los principales impuestos españoles se expone en el Cuadro nº 2, en el que en su primera parte pueden distinguirse la recaudación obtenida por los impuestos directos e indirectos que se recogen en los Presupuestos Generales del Estado conforme a la información suministrada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y en una segunda parte el total de los ingresos de las Administraciones Públicas en términos de Contabilidad Nacional, facilitados por la Intervención General de la Administración del Estado. El Cuadro nº 2 se completa con los porcentajes que representan los ingresos de una y otra naturaleza respecto al PIB y los porcentajes correspondientes respecto al total de los ingresos.

El cuadro nº 2 ofrece la recaudación de los tributos en los últimos años desde dos puntos de vista distintos. En su primera parte se contienen las estadísticas de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria referida a las figuras impositivas de su responsabilidad directa. No se reflejan en esos datos ni la recaudación de los impuestos que gestionan directamente las Comunidades Autónomas o las Corporaciones Locales ni, por supuesto, los correspondientes a la Seguridad Social. El criterio de clasificación que se sigue es puramente institucional, es decir, clasifica atendiendo a las diferentes figuras tributarias. En su segunda parte el Cuadro nº 2 refleja el total de los ingresos del conjunto de las Administraciones públicas agrupados según el criterio económico de la Contabilidad Nacional. Respecto a ambas partes del cuadro se incluye el peso de cada rúbrica sobre el PIB nominal de cada año y sobre el total del conjunto respectivo. Su análisis permite alcanzar las siguientes conclusiones generales:

- La administración central estatal administra y gestiona menos de la mitad de los ingresos públicos. Concretamente, tan solo un 44% de los ingresos totales de las Administraciones públicas. Ha de añadirse, además, que una parte sustancial de la recaudación de esos impuestos se cede posteriormente a las Comunidades Autónomas.

- En términos puramente presupuestarios, el peso de los impuestos directos (Capítulo I) es apreciablemente mayor en todos los años que el de los impuestos indirectos (Capítulo II). Pero desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional y para todo el sector de Administraciones públicas el peso de la imposición directa (Impuestos sobre la renta, el patrimonio y el capital) comienza siendo mayor a principios del periodo considerado para situarse por debajo de la imposición indirecta (Impuestos sobre la producción y las importaciones) a partir de 2010. En todo caso, cada una de esas agrupaciones tienen un peso sensiblemente inferior al de las cotizaciones sociales. Las cotizaciones a la Seguridad Social constituyen, por tanto, la figura tributaria más importante del sector público español. Contrasta fuertemente esa gran importancia con la escasa atención que

habitualmente se les suele prestar en muchos análisis del sistema tributario en su conjunto.

- Dentro del grupo presupuestario de los impuestos directos, el correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es, con mucho, el más importante por su recaudación y supera, además, al más importante del grupo presupuestario de los indirectos, que es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Los impuestos de estructura más fragmentada son los que se agrupan bajo la denominación presupuestaria de "Impuestos especiales", conjunto que está constituido por una gran variedad de figuras tributarias.

Los mayores problemas con que se enfrenta el sistema tributario español en los momentos actuales no son tanto los que se derivan de su organización, pues en términos generales cuenta con las figuras que habitualmente suelen estar presentes en los sistemas fiscales de los países de nuestro entorno, sino los que se refieren a su corta capacidad recaudatoria o los que genera en ocasiones su falta de eficiencia y de neutralidad.

Esa falta de capacidad recaudatoria se aprecia en el hecho de que, siendo los tipos nominales de gravamen de algunos impuestos en España muy similares a los tipos nominales de los restantes países de la Unión Europea o de la Eurozona, cuando no superiores a tales tipos, la recaudación de esas figuras impositivas apenas si supera el 37% del PIB mientras que en los países de nuestro entorno se aproximan al 45% o al 46% de esa magnitud. No se pretende, desde luego, que la reforma conduzca a esos niveles relativos de ingresos sino evitar esa paradoja, cuya razón estriba principalmente en el hecho de que las bases tributarias en España están considerablemente disminuidas por dos fenómenos bien distintos.

Cuadro nº 2

INGRESOS PRESUPUESTARIOS TOTALES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS TOTALES					EN % DEL PIB					EN % DEL TOTAL				
	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012
I. RENTA PERSONAS FÍSICAS	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	6,7	6,2	6,4	6,7	6,9	41,1	44,3	42,0	43,2	41,9
I. SOBRE SOCIEDADES	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435	2,6	2,0	1,5	1,6	2,1	15,7	14,0	10,2	10,3	12,7
I. SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	2.262	2.342	2.564	2.040	1.708	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	1,3	1,6	1,6	1,3	1,0
OTROS INGRESOS (EXCLUIDAS COT. SOCIALES ESTADO)	107	74	88	118	1.319	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,8
CAPÍTULO I.- IMPUESTOS DIRECTOS	101.011	86.461	85.827	88.572	95.081	9,5	8,4	8,2	8,5	9,2	58,2	60,0	53,8	54,8	56,4
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	48.021	33.567	49.086	49.302	50.464	4,5	3,3	4,7	4,7	4,9	27,7	23,3	30,8	30,5	29,9
Alcohol y bebidas alcohólicas	903	802	810	772	745	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,5	0,6	0,5	0,5	0,4
Cerveza	285	277	279	279	283	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Productos intermedios	20	18	18	17	17	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Hidrocarburos	10.152	9.851	9.913	9.289	8.595	1,0	1,0	0,9	0,9	0,8	5,9	6,8	6,2	5,7	5,1
Labores del Tabaco	7.024	7.131	7.423	7.253	7.064	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	4,0	5,0	4,7	4,5	4,2
Determinados medios de transporte	-1	-1	0	1	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Electricidad	1.187	1.271	1.363	1.372	1.507	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,7	0,9	0,9	0,8	0,9
IMPUESTOS ESPECIALES	19.570	19.349	19.806	18.983	18.209	1,8	1,9	1,9	1,8	1,8	11,3	13,4	12,4	11,7	10,8
TRÁFICO EXTERIOR	1.566	1.319	1.522	1.531	1.429	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,9	0,9	1,0	0,9	0,8
IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS	1.502	1.406	1.435	1.419	1.378	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,9	1,0	0,9	0,9	0,8
OTROS INGRESOS	18	15	44	15	113	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
CAPÍTULO II.- IMPUESTOS INDIRECTOS	70.677	55.655	71.893	71.250	71.594	6,6	5,4	6,8	6,8	7,0	40,7	38,6	45,1	44,0	42,5
TASAS Y OTROS INGRESOS	1.765	1.907	1.816	1.938	1.892	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	1,0	1,3	1,1	1,2	1,1
INGRESOS TRIBUTARIOS	173.453	144.023	159.536	161.760	168.567	16,3	14,0	15,2	15,5	16,4	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Pro memoria: PIB de cada año	1.064.967	1.027.919	1.051.342	1.046.327	1.029.002										
INGRESOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012
Impuestos sobre la producción y las importaciones	106.571	92.355	109.571	104.538	107.482	10,0	9,0	10,4	10,0	10,4	26,2	24,8	28,3	26,5	28,1
Impuestos sobre la renta, el patrimonio y el capital	116.517	101.078	99.848	101.196	105.453	10,9	9,8	9,5	9,7	10,2	28,7	27,2	25,8	25,7	27,6
Cotizaciones sociales	143.104	140.144	140.265	139.453	133.845	13,4	13,6	13,3	13,3	13,0	35,2	37,7	36,2	35,4	35,0
Otros ingresos públicos	40.129	38.260	37.322	49.061	35.227	3,8	3,7	3,5	4,7	3,4	9,9	10,3	9,6	12,4	9,2
Total ingresos públicos	406.321	371.837	387.006	394.248	382.007	38,2	36,2	36,8	37,7	37,1	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: AEAT, INE y IGAE

El primero de esos fenómenos se deriva de los numerosos supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones y deducciones que erosionan, legalmente pero de forma muy grave, las bases y cuotas impositivas y reducen extraordinariamente la cuantía y elasticidad de sus recaudaciones. Eso justifica plenamente que la reforma tenga que perseguir como objetivo una importante extensión de las bases tributarias que las aproxime al valor de las magnitudes económicas que le sirven de respaldo, acompañando esa extensión de las bases imponibles de reducciones apreciables en los tipos nominales de algunos impuestos, para buscar una mayor eficiencia y neutralidad en las principales figuras del sistema tributario español.

El segundo fenómeno que afecta seriamente a la falta de capacidad recaudatoria de nuestro sistema tributario es, sin duda, el fraude fiscal o la elusión tributaria que, aunque difícil de cuantificar, están extendidos en nuestro país, encontrando su raíz u origen en procedimientos "objetivos" de estimación de las bases impositivas, bien lejanos a los valores efectivos de las magnitudes económicas en que se fundamentan los tributos. Responder a esos fenómenos con elevaciones de los tipos nominales de gravamen suele provocar reacciones contrarias al cumplimiento entre los que venían cumpliendo y hace más atractivo el fraude a los defraudadores. En esa espiral de creciente incumplimiento acompañado de tipos nominales más elevados las posibilidades reales de cualquier Administración tributaria son siempre muy reducidas, aunque pudieran ser significativas por su cuantía. No debería olvidarse que, en todos los países de nuestro entorno y aunque siempre resulte legalmente obligatorio, el cumplimiento tributario posee un alto componente de voluntariedad sin cuyo concurso la gestión de los impuestos resultaría imposible de hecho por muy altas que fuesen las sanciones aplicables.

c. La recaudación impositiva durante la crisis económica[3]

Una de las características más destacadas de la evolución de las finanzas públicas durante la crisis ha sido el hundimiento de los ingresos fiscales, como se comprueba con los datos del Cuadro nº 3, que desarrolla por figuras impositivas la segunda parte del Cuadro nº 2. En efecto, la recaudación de ingresos públicos se situó en 2012 en 382.007 millones de euros (37,1% del PIB), lo que supone una reducción de 51.094 millones de euros (4 puntos de PIB) en relación con la observada en 2007. En tasas de crecimiento, la reducción de los ingresos públicos fue del 11,8%. Dos figuras impositivas explican la mayor parte de la caída de ingresos: el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), cuya recaudación se ha reducido en 2,6 y 1,1 puntos de PIB, respectivamente (en tasas de crecimiento, -55,6% y -66,7%). Por su parte, la recaudación del IVA se redujo en 0,4 puntos de PIB (-9% en tasas de crecimiento) y la de los impuestos sobre el consumo en 0,3

[3] En este epígrafe, dado que no se efectúan comparaciones entre países, se han utilizado los últimos datos anuales publicados por el INE en septiembre de 2013, que abarcan hasta 2012.

puntos (-14,7% en tasas de crecimiento). Las reducciones en el IRPF y en las cotizaciones sociales fueron, por el contrario, marginales.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que durante este período se adoptaron medidas para incrementar la recaudación de algunos impuestos, medidas cuyo impacto se estima en una recaudación de alrededor de 1,3 puntos de PIB, lo que acerca la estructura impositiva española a la media europea, como posteriormente se verá. Si se elimina de la recaudación observada en 2012 el impacto de los incrementos impositivos como consecuencia de medidas discrecionales adoptadas en el período 2008-2012, la caída de los ingresos fiscales entre 2007 y 2012 se ha estimado que sería más elevada, de 5,3 puntos de PIB. Quizá lo más relevante sea que, sin esas medidas discrecionales, la caída de la recaudación del IVA habría sido significativamente mayor, dado que una buena parte de los aumentos impositivos se han concentrado en este impuesto; la merma en su recaudación sin cambios normativos se elevaría a 1,4 puntos de PIB entre 2007 y 2012. En el caso de los impuestos sobre el consumo, la caída de la recaudación, descontados los efectos de las medidas discrecionales adoptadas en el período, se ampliaría hasta los 0,6 puntos de PIB.

Cuadro nº 3
Ingresos público en España

	En mm de euros			En %	En % del PIB		
	2007 (1)	2012 (2)	2012-2007 (3) = (2) - (1)	2012-2007 (3) = (2) / (1)	2007 (4)	2012 (5)	2012-2007 (6) = (5) - (4)
Impuestos s/ producción e importaciones	122.005	107.482	-14.523	-11,9	11,6	10,4	-1,1
IVA (sin UE)	61.261	55.740	-5.521	-9,0	5,8	5,4	-0,4
ITPAJD	17.399	5.798	-11.601	-66,7	1,7	0,6	-1,1
Impuestos sobre el consumo	25.328	21.617	-3.711	-14,7	2,4	2,1	-0,3
IBI	7.267	10.739	3.472	47,8	0,7	1,0	0,4
Otros impuestos indirectos	10.750	13.588	2.838	26,4	1,0	1,3	0,3
Impuestos corrientes renta y patrimonio	136.921	105.453	-31.468	-23,0	13,0	10,2	-2,8
IRPF	79.731	77.865	-1.866	-2,3	7,6	7,6	-0,0
Impuesto sobre sociedades	50.179	22.277	-27.903	-55,6	4,8	2,2	-2,6
Otros directos	7.011	5.312	-1.699	-24,2	0,7	0,5	-0,2
Impuestos sobre el capital	5.352	3.826	-1.526	-28,5	0,5	0,4	-0,1
Cotizaciones sociales	136.752	133.845	-2.907	-2,1	13,0	13,0	0,0
Otros ingresos	32.071	31.401	-670	-2,1	3,0	3,1	0,0
Recursos totales	433.101	382.007	-51.094	-11,8	41,1	37,1	-4,0

En resumen, se observa una concentración de la reducción de los ingresos fiscales en aquellas figuras tributarias que dependen de la evolución de los beneficios empresariales (Impuesto sobre Sociedades), del consumo (impuestos especiales e IVA) y del mercado de la vivienda (IVA e ITPAJD), variables todas ellas que han mostrado una evolución especialmente negativa durante la crisis económica y para las cuales el PIB nominal no parece ser una buena aproximación a su base impositiva. En el caso del Impuesto sobre sociedades, por ejemplo, los beneficios empresariales cayeron en más de un 70% en el periodo, caída muy superior a la observada en la recaudación del impuesto

descontando el efecto de las medidas discrecionales (-53%). En cuanto al ITPAJD, impuesto muy relacionado con la evolución del mercado inmobiliario pues grava el valor de las transacciones inmobiliarias de vivienda de segunda mano, el volumen de las mismas en euros se redujo cerca del 56% en el período considerado, lo que se aproxima a la caída observada en la recaudación (-68%).

En el caso del IVA, una aproximación a su base impositiva[4] arrojaría una reducción del 13% y si adicionalmente se corrige por el hecho de que en el mismo período se ha producido también una reducción del peso de los bienes de consumo gravados al tipo general[5], la evolución del gasto tendencial sujeto a IVA (que se reduciría en un 15%) se acercaría a la recaudación observada sin el efecto de las medidas (una reducción del 27%), si bien persistiría un residuo negativo en la recaudación de casi 10 puntos, que en términos nominales supone alrededor de 7.000 millones de recaudación. Es posible que una parte de ese residuo, en todo caso muy difícil de estimar, haya sido consecuencia de un mayor volumen de fraude fiscal.

En cuanto al IRPF, su base impositiva se habría reducido un 4,7% frente a una caída algo inferior de la recaudación (3%) si se elimina el impacto de las medidas adoptadas. En el caso de las cotizaciones sociales, su base impositiva, aproximada por la remuneración de asalariados y de no asalariados, habría caído un 3,8%, superior a la reducción observada en los ingresos por cotizaciones (-3,2%).

Finalmente, la partida denominada “recaudación incierta”, que consiste en una estimación de los ingresos devengados que no serán finalmente recaudados y que se contabilizan como un ingreso negativo en la contabilidad nacional, ha pasado de detraer 4.837 millones de euros en 2007 (0,5% del PIB) a reducir la recaudación de impuestos en 7.935 millones de euros en 2012 (0,8% del PIB). Esta partida, al reflejar el volumen de cuotas tributarias morosas o fallidas, tiende a presentar un fuerte componente procíclico.

En conjunto, durante la crisis económica se ha producido una visible reducción de la recaudación tributaria que, en buena medida, se encuentra asociada a la desaparición de los ingresos extraordinarios acumulados en la etapa previa de expansión y que se relacionan en particular con el boom inmobiliario, a la fuerte caída de los beneficios empresariales y de la demanda interna, así como a ciertos errores de la política económica de aquellos momentos. La explosión del déficit público español tiene, de hecho, mucho que ver con el error de considerar esos

---

[4] Incluye la evolución del consumo privado (que cayó un 5% en términos nominales en el período), el gasto corriente y de capital públicos (-13% en el período), el valor de las transacciones de vivienda nueva (-70% en el periodo) y los ingresos por turismo (+3%).

[5] En concreto, éste se situaba en el 50% del gasto total sujeto a IVA en 2007 y se redujo hasta el 47% en 2011 (último dato disponible), mientras que han ganado un punto y dos puntos los bienes gravados al tipo súper reducido y reducido, (hasta el 10% y el 43%, respectivamente).

ingresos extraordinarios del ciclo inmobiliario como permanentes y a otras medidas de la política fiscal. La evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades y la imposición sobre la propiedad en España (que incluye la ligada a las transacciones inmobiliarias) y su comparación con la europea ilustran bien esta elevada volatilidad de los ingresos tributarios en el caso español en los últimos 15 años (ligada también a una mayor volatilidad del ciclo económico). En el primer caso, la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades fue en porcentaje del PIB para el promedio 1995-2011 muy similar en España al de la media de la UE, cifrado alrededor del 3%. Sin embargo, en el caso español la recaudación alcanzó un máximo del 4,8% en 2007 (con un mínimo del 1,9% en 2011), mientras que la UE ese máximo se situó en el 3,6% en el mismo año (con un mínimo del 2,6% en 2010). En cuanto a la imposición sobre la propiedad, de nuevo la media de la recaudación en porcentaje del PIB en el período 1995-2011 es similar en España y en la UE (media ponderada), del 2,3% y 2% respectivamente. Sin embargo, en España alcanzó un máximo del 3,3% en 2006 frente al máximo del 2,3% del PIB en la UE.

Es importante subrayar que, aunque con la mejoría del ciclo económico pueda esperarse una cierta recuperación de la recaudación en España desde sus niveles mínimos actuales, debería descartarse la recuperación de los ingresos de carácter extraordinario ligados al boom previo a la crisis. Como se señaló con anterioridad, debería tenerse en cuenta, además, que el proceso de ajuste de los desequilibrios macroeconómicos que todavía tiene que completar la economía española seguirá presionando a la baja previsiblemente sobre la demanda interna, limitando, por tanto, la capacidad recaudatoria. Este aspecto resulta crucial a la hora de definir adecuadamente el nivel impositivo y su estructura, de forma que permita alcanzar los objetivos de gasto público previamente marcados y que aseguren el equilibrio presupuestario y la paulatina reducción de la ratio de deuda pública en una economía cuyo crecimiento vendrá liderado muy probablemente por el sector exterior.

d. Las estructuras fiscales en España y en los países de su entorno económico[6]

La presión fiscal española, aproximada por la ratio de ingresos fiscales sobre PIB, se sitúa entre las más bajas de la Unión Europea. En 2011 alcanzó el 31,4%, más

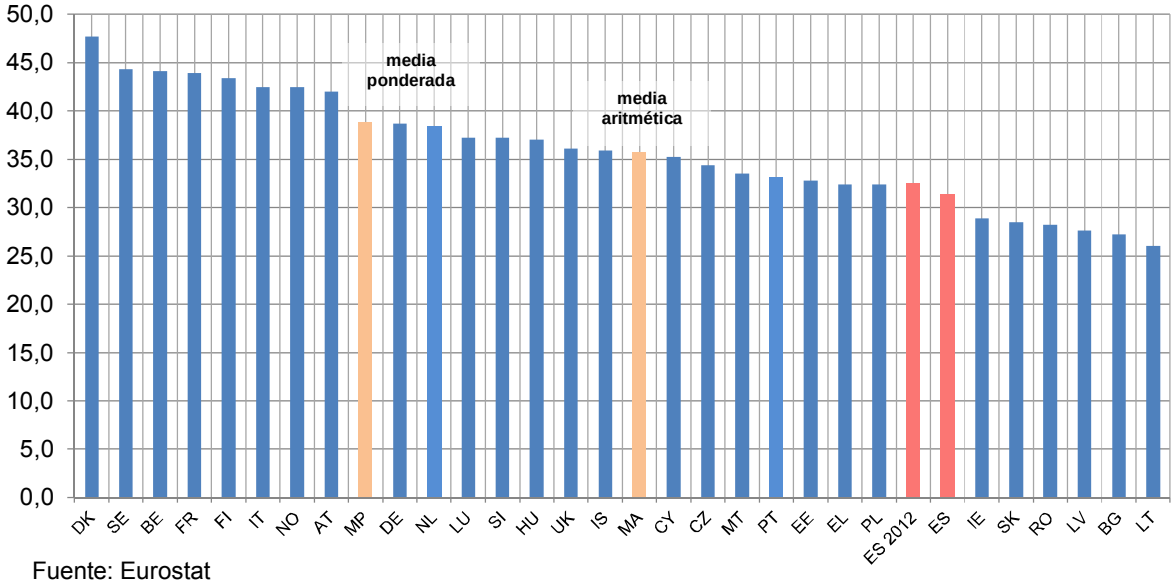
---

[6] Para la elaboración de este epígrafe se ha utilizado la información de la Comisión Europea y Eurostat en "*Taxation trends in the European Union*"

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm),

correspondiente al año 2013, que contiene información estadística comparable sobre la presión fiscal en la UE para el período 1995-2011. Además, en relación con la información proporcionada para los países de la OCDE, la fuente utilizada se corresponde con la base de datos "*OECD tax statistics*" elaborada por esta institución.

Gráfico 1. Ingresos impositivos como %del PIB en 2011 en la UE-27

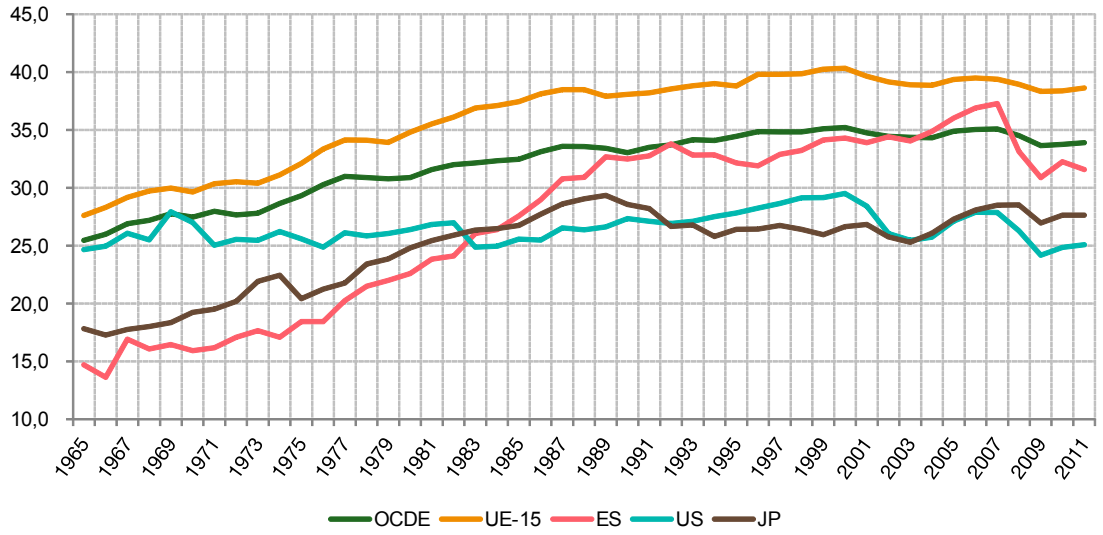


Fuente: Eurostat

de 4 p.p. por debajo de la media europea (y más de 7 p.p. por debajo de la media ponderada de la UE27) y cercana a la media de la OCDE aunque también por debajo (véase gráfico 1). Los incrementos impositivos aplicados en España en 2012, que generarán todos sus efectos recaudatorios en 2013, habrían aumentado la ratio de ingresos fiscales sobre PIB, con una definición comparable a la anterior, hasta el 32,5% del PIB, reduciendo, aunque no eliminando, estas diferencias.

Como se analizó en la sección anterior, la crisis económica ha provocado el desplome de la recaudación fiscal en España. En este contexto, si bien el elevado crecimiento experimentado por la economía española en el período previo a la crisis había producido un acercamiento de la ratio de ingresos fiscales sobre PIB a la observada en el resto de países europeos hasta situarse en 2007 solo 2,3 puntos por debajo de la media (ponderada) de la UE27, distancia que llegó incluso a cerrarse completamente cuando se compara con la media (aritmética) de la UE27, la crisis ha supuesto un incremento brusco de las diferencias de imposición relativas de España, que se han vuelto a situar en niveles similares a los de la década de los 90 (véase gráfico 2).

Gráfico 2. Evolución de los ingresos impositivos en la OCDE (% del PIB)



(a) Los datos para Países Bajos, Polonia, Portugal, Irlanda, Japón, Australia y México corresponden al año 2010. Por consiguiente, la media de la OCDE y la de la UE-15 incorporan dichas cifras para los países mencionados.

Fuente: Eurostat, OCDE

La menor presión fiscal observada en España respecto a la media (aritmética[7]) de la UE27 en 2011 se debe tanto a una menor imposición indirecta (en 3,4 puntos de PIB) como directa (en 1,4 puntos de PIB), mientras que el peso de las cotizaciones sobre el PIB es superior (en 1,3 puntos de PIB) (véase gráfico 3).

En el caso de la imposición indirecta, la recaudación se sitúa por debajo tanto en el caso del IVA (en 2,3 puntos de PIB) como de los impuestos especiales y los otros impuestos sobre el consumo (en 1,1 puntos de PIB). De hecho, España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE. El tipo impositivo implícito que recae sobre el consumo era 7,5 puntos inferior en España que en la media de la UE27 (14% frente a 21,5%, respectivamente). En el caso del IVA, su peso sobre el PIB fue del 5,4% en 2011, lejos del 7,7% observado en la media de la UE27, aunque el incremento de tipos aplicado en 2012, cuyo impacto total solo se observará completamente en 2013, reducirá probablemente estas diferencias. Es destacable que España tiene ahora un tipo general del IVA igual a la media de la UE (21%) pero el efecto de los tipos reducidos y exentos en términos de merma de recaudación es uno de los más elevados de la UE. En particular, en 2011 las exenciones y los tipos reducidos, pero también probablemente la evasión fiscal, llevaron a que los ingresos por IVA solo alcanzaran en España el 40% de su valor teórico posible,

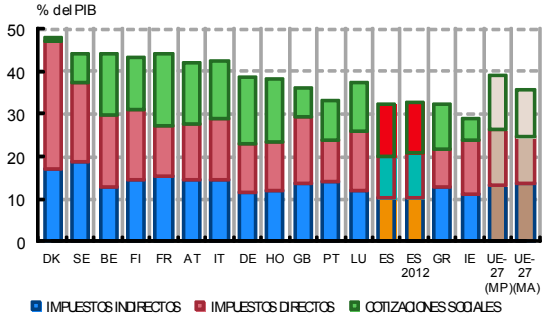
[7] En lo que sigue se utiliza la expresión “media de la UE27” para hacer referencia a la media aritmética.

solo por delante del 37% de Grecia, y lejos de la media de los países europeos, que se situó alrededor del 50%. En cuanto a los impuestos especiales, destaca la relativamente reducida presión fiscal relativa sobre el alcohol y el tabaco en España, aunque también en este caso se han producido incrementos posteriores de estos impuestos que no se recogen en las cifras mostradas, así como medioambiental, a la que luego nos referiremos.

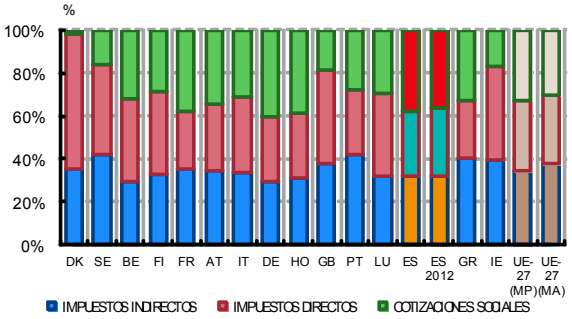
En cuanto a la imposición directa, su menor peso en España en 2011 es sobre todo el resultado de una recaudación más baja del Impuesto sobre Sociedades (en 0,8 puntos de PIB), y en menor medida del IRPF (en 0,3 puntos de PIB) y del resto de impuestos directos (en 0,3 puntos de PIB). Por el contrario, en el caso de las cotizaciones sociales, la recaudación en España es superior para las que recaen sobre las empresas (en 2,1 puntos de PIB) y autónomos (en 0,6 puntos de PIB), mientras que las que recaen sobre los empleados son inferiores (en 1,4 puntos de PIB).

Gráfico 3. Estructura de la imposición en España, UE-15 y UE-27 en 2011

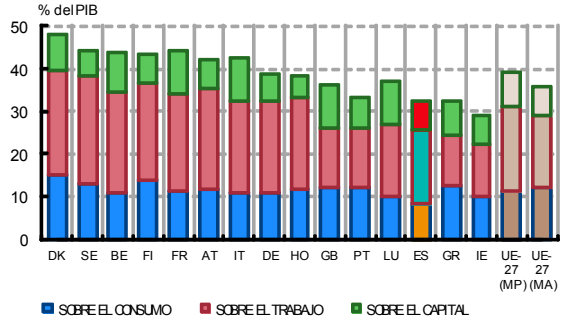
RECAUDACION EN RELACION CON EL PIB EN 2011



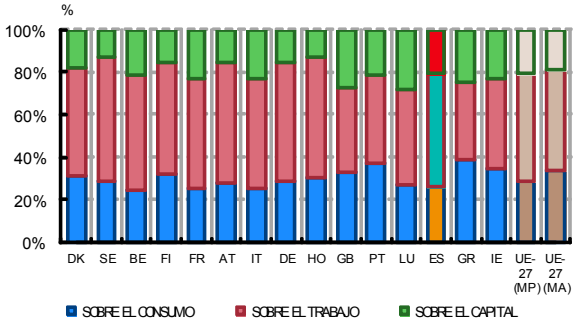
PESOS EN RELACION CON LOS IMPUESTOS TOTALES EN 2011



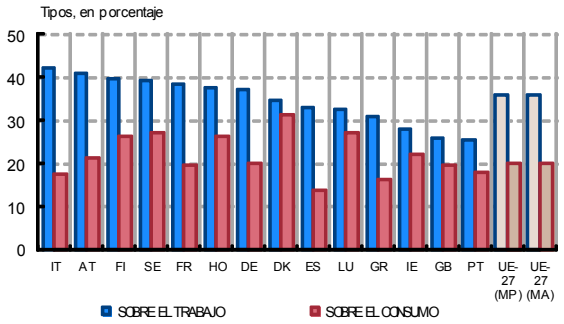
CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DE LOS IMPUESTOS EN 2011



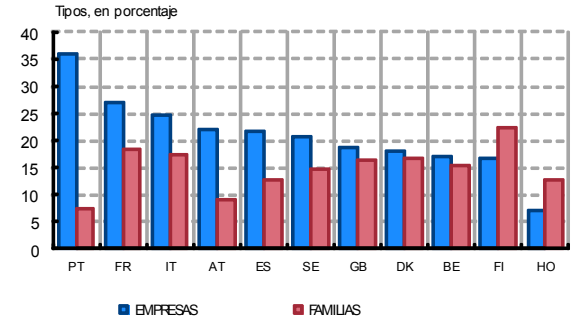
PESOS EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS TOTALES EN 2011



TIPOS IMPLÍCITOS SOBRE EL TRABAJO Y EL CONSUMO EN 2011 (b)



TIPOS IMPLÍCITOS SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL EN 2011 (c)



FUENTE: *Taxation trends in the European Union* - 2013 Edition (Eurostat)

a. Para Grecia los datos de 2010 son provisionales.
b. Los tipos implícitos sobre el consumo se calculan como el cociente entre la suma de la recaudación por impuestos sobre el consumo (IVA, impuestos sobre la energía, impuestos sobre el tabaco y el alcohol, y otros impuestos sobre consumos específicos) y el gasto en consumo final de los hogares en el territorio nacional. Los tipos implícitos sobre el trabajo se calculan como la suma de todos los impuestos directos y cotizaciones sociales, pagadas tanto por los asalariados como por los empresarios, que recaen sobre las rentas del trabajo, dividida por la remuneración total de los asalariados que trabajan en el territorio nacional.
c. Los tipos implícitos sobre el capital de las empresas se obtienen como el cociente entre la suma de todos los ingresos impositivos que provienen de los impuestos que gravan las rentas empresariales y del capital, por un lado, y la suma del excedente neto de explotación de empresas, los intereses, dividendos y otras rentas de la propiedad netos recibidos, por otro. Por su parte, los tipos implícitos sobre el capital de las familias se calculan como el cociente entre la suma de los impuestos sobre las rentas del capital de las familias y los rendimientos de las actividades empresariales, por un lado, y la suma de las rentas imputadas, el excedente neto de explotación y rentas mixtas de los hogares e instituciones privadas sin fines de lucro, rentas mixtas de los autónomos y los intereses, dividendos y otras rentas de la propiedad netos recibidos por los hogares e instituciones privadas sin fines de lucro. Los datos para España y Dinamarca se corresponden con los del año 2009. Para Portugal el último dato disponible es el de 2008.

Como resultado de lo anterior, la imposición sobre el factor trabajo (que incluye los impuestos sobre la renta de los individuos y las cotizaciones sociales) es similar a la media europea, pero con un mayor peso de la parte pagada por los empresarios. En términos de cuña fiscal[8], su nivel es, sin embargo, considerablemente más elevado que en la media OCDE. El peso de las cotizaciones sociales representó en 2011 el 38,6% del total de impuestos frente al 30,9% en la UE27 (33,5% en la media ponderada de la UE27) y el 28% en la OCDE; el 12,1% del PIB en España en 2011 frente al 10,9%del PIB en la UE27 (12,7% del PIB en la media ponderada de la UE27) (véase gráfico 4).

Por su parte, el peso de la imposición sobre el capital es similar a la media europea, pero con una estructura diferente. España recauda 0,5 puntos de PIB menos de las rentas del capital y de las empresas, básicamente de estas últimas, que se compensa con una recaudación superior en impuestos que recaen sobre la riqueza o el stock de capital. La razón hay que buscarla en una recaudación más elevada procedente de las transacciones de activos, mientras que la imposición sobre la propiedad inmobiliaria es más reducida. Con estas diferencias a favor de los inmuebles no puede resultar sorprendente que los españoles invirtamos más en vivienda que los europeos. Las estimaciones disponibles sobre los tipos medios y marginales legales de la fiscalidad de las entidades muestran que nominalmente ésta se encuentra en España entre las más elevadas de la Unión Europea, aunque las diferencias de estos tipos nominales con los efectivos medios realmente pagados por las empresas son especialmente grandes en nuestro país, de forma que estos últimos se situarían significativamente por debajo de los teóricos y de la media europea. La generosidad de las deducciones y bonificaciones y la planificación fiscal de las amortizaciones explican esta diferencia entre tipos nominales y efectivos; diferencia que conduce a una especie de protección fiscal a las empresas ya establecidas y en un obstáculo apreciable para las nuevas que acceden al mercado, afectando negativamente a la competitividad de la economía española.

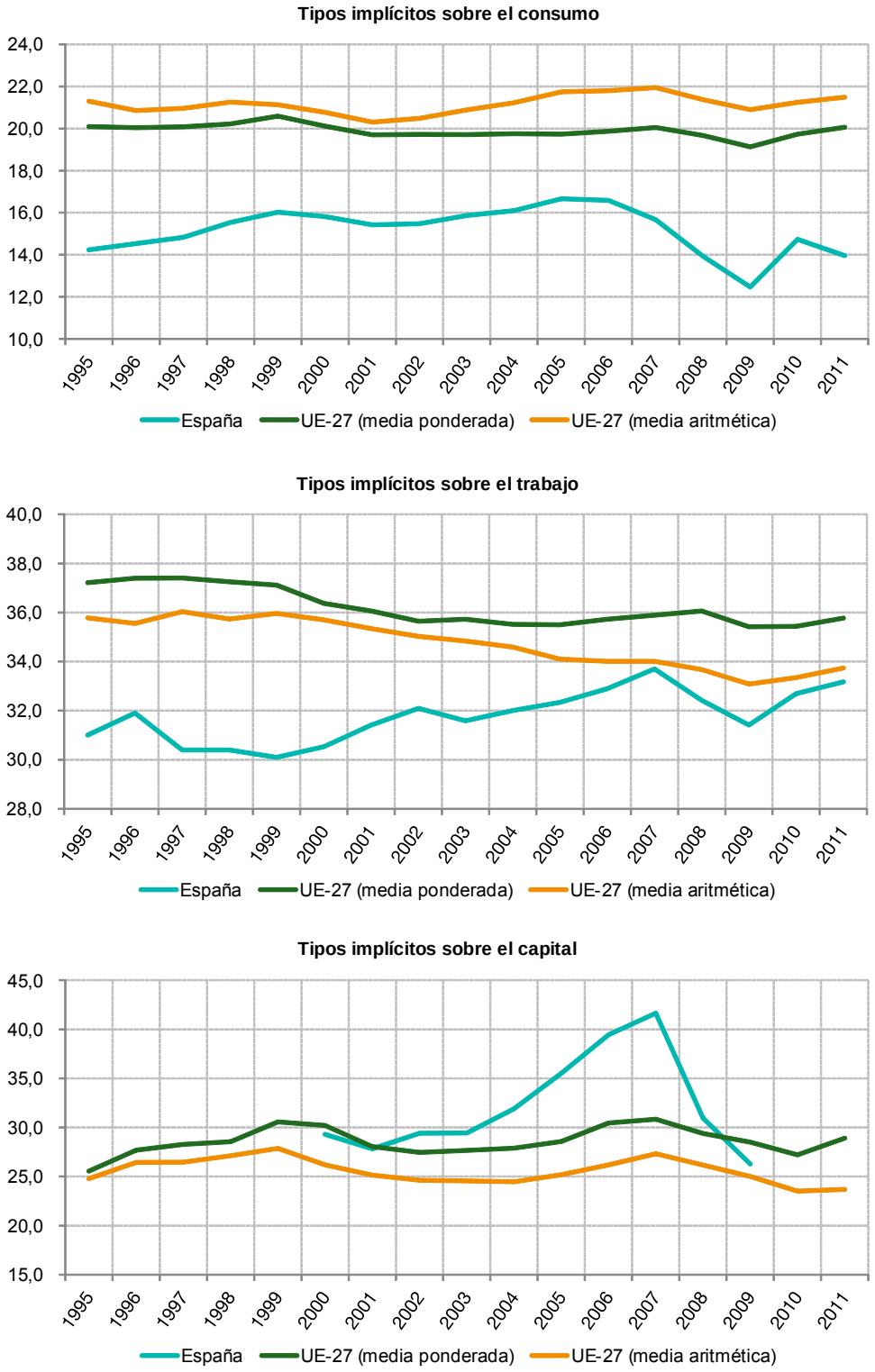
Por último, el peso de los impuestos ambientales es uno de los más bajos de la Unión Europea, pues apenas recaudaron el 1,6% del PIB en 2011 frente al 2,6% en UE-27 en 2011. La explicación es múltiple: España no tiene un impuesto sobre las emisiones de carbono como tal; trata preferencialmente el gasóleo, más contaminante, sobre la gasolina; no existe un impuesto sobre la congestión en las carreteras ni tasas por uso excesivo de recursos naturales como el agua. Más

---

[8] La cuña fiscal media sobre las rentas del trabajo para cada individuo tipo se obtiene como cociente entre la suma de los impuestos sobre la renta personal derivada de las rentas del trabajo más las cotizaciones sociales soportadas por el empleador y el trabajador, por un lado, y por otro el correspondiente salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado. La afirmación de que esta cuña fiscal es más elevada en España se refiere a los casos “tipo” de individuos solteros sin hijos y a individuos casados con dos hijos para tres niveles de renta (67% del salario medio, 100% del salario medio y 167% del salario medio). Fuente: OECD Taxing wages database.

aun, este vacío legal está siendo cubierto de forma descoordinada e idiosincrática por entidades locales y comunidades autónomas que, necesitadas de aumentar su base tributaria para reducir sus niveles de déficit y deuda, han emprendido una carrera en la definición de nuevos hechos imponibles que amenaza con erosionar seriamente la unidad de mercado.

Gráfico 4. Evolución de los tipos impositivos implícitos en España y la UE



Fuente: Eurostat, Comisión Europea

3. Tendencias actuales de la tributación

Las reformas fiscales no suelen efectuarse partiendo de la nada. Generalmente toman como base de partida el cuadro fiscal existente e introducen en ese cuadro los cambios que estiman oportunos. En ocasiones los antecedentes históricos de ese cuadro fiscal señalan caminos ya explorados sin éxito en otras ocasiones y que, por tanto, no deberían repetirse o abren puertas para la continuidad de otros ya iniciados en el pasado. Pero lo que si suele hacerse en casi todos los casos es atender a las experiencias más recientes de países del mismo entorno económico.

En el caso concreto de España, incardinada plenamente en un orden económico internacional que responde a reglas precisas de relación y acuerdo entre los países que lo integran, la reforma fiscal debe atender también a las recomendaciones que, a la vista de nuestra situación concreta, se nos han formulado desde los Organismos internacionales que rigen ese ordenamiento, especialmente desde la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE.

Por tanto, seguidamente se analizarán tanto las reformas fiscales que recientemente se han llevado a término en los países que integran nuestro entorno económico así como las recomendaciones que en materia tributaria nos han formulado los Organismos internacionales antes citados.

a. Reformas fiscales en los países de nuestro entorno

En la década previa a la explosión de la crisis económica y financiera, se produjeron significativos cambios estructurales en los sistemas fiscales de los países de la UE y la OCDE. En términos de la presión fiscal agregada, estas reformas estabilizaron e incluso redujeron algo su nivel, tras los fuertes incrementos observados desde los años sesenta. Más recientemente, sin embargo, tras algunas reducciones temporales de impuestos durante la fase inicial de la crisis, la persistencia de la recesión y sus efectos negativos sobre el déficit público han provocado una tendencia generalizada a incrementar la imposición con el objetivo fundamental de equilibrar las finanzas públicas.

En efecto, la evolución de la ratio de ingresos fiscales sobre PIB muestra que la presión fiscal aumentó en la media de los países de la UE15 de forma permanente desde 1965 hasta finales de siglo, aunque a un ritmo más reducido en los 90 (véase gráfico 2). Así, en el año 2000 era casi 13 puntos más elevada que en 1965, situándose ligeramente por encima del 40%. En el siglo XXI se observa, sin embargo, una estabilización de la presión fiscal en la Europa de los 15 hasta la actualidad, con fluctuaciones ligadas esencialmente al ciclo económico. Esa evolución europea contrasta con la del resto de miembros de la OCDE, donde la mayoría de los cambios estructurales en sus sistemas fiscales tenían como denominador común la reducción de la presión fiscal media, bajando tipos impositivos y ampliado bases, siguiendo el camino señalado por el Reino

Unido en 1984 y Estados Unidos en 1986[9]. Así, Estados Unidos presenta una presión fiscal más estable en las últimas décadas en un nivel claramente más reducido, mientras que en Japón la presión fiscal aumentó hasta finales de los 80 para luego mantenerse relativamente estable.

El incremento de la presión fiscal en la UE15, de 12,7 puntos de PIB entre 1965 y 2000, descansó, fundamentalmente, en las cotizaciones sociales (que muestran un incremento de casi 5 puntos porcentuales de PIB en el periodo), ligadas al desarrollo del estado de bienestar, y, en menor medida, en los impuestos directos sobre los individuos (3,4 puntos de PIB de aumento), los impuestos indirectos (+1,6 puntos) y los impuestos directos sobre las empresas (+1,8 puntos). Con posterioridad a ese periodo, la estructura impositiva se ha mantenido relativamente estable en la UE15. En general, se puede afirmar, como veremos a continuación, que se ha producido una tendencia a la reducción de los tipos marginales de los impuestos, principalmente sobre la renta, pero la recaudación global no se resintió porque en paralelo se adoptaron medidas de ampliación de la base tributaria o de reducción de las deducciones para determinados grupos sociales o actividades económicas y de cierre de las oportunidades de "optimización fiscal" existentes hasta entonces.

En relación con la imposición sobre el factor trabajo (véase gráfico 4), se observaba una tendencia general a su reducción en Europa; tendencia que se ha roto en los últimos años tanto en porcentaje del PIB como en términos de tipos implícitos. Estos últimos se redujeron en la media de la UE27 en 2 puntos desde 2000, aunque con grandes variaciones entre países. Las mayores reducciones tuvieron lugar en Suecia, Dinamarca, Finlandia y Eslovaquia, por encima del 8%. Por el contrario, aumentaron en Chipre, Portugal, Luxemburgo y España, aunque permanecieron por debajo de la media europea. En los dos últimos años se ha observado un ligero incremento de los tipos implícitos en la UE, incremento ligado esencialmente a cambios en la imposición sobre la renta de los individuos.

En el caso de la imposición sobre la renta de personas físicas, se registró una tendencia a la reducción del número de tramos de la escala del impuesto en los 80, de forma que si ese número se situaba en media en 14 en 1981, se limitó a 6 en 1990. Esta tendencia se detuvo con posterioridad, de forma que el número de tramos ha permanecido estable en la última década, situándose en cinco de media en 2000. En paralelo se observa también una tendencia general a la disminución de los tipos legales máximos, de nuevo más pronunciada en los 80, desde un 65,7% en 1981 al 50,6% en 1990 en media de la OCDE. Esta tendencia

---

[9] *Tax Reform Trends in OECD countries,* Bert Bris, Stepehen Matthews y Jeffrey Owens, OECD Taxation Working Papers Nº 1, 2011. La presión fiscal, medida como recaudación por todas las figuras impositivas en porcentaje del PIB, no se redujo en la OCDE gracias al crecimiento económico y llegó a situarse en un máximo del 35,5% en 2006-2007 para reducirse luego con la desaceleración y posterior crisis; una cifra media que esconde grandes diferencias entre países, desde el 18% en Chile o México, hasta el 48% en Dinamarca.

continuó con posterioridad aunque a menor ritmo, hasta situarse en el 41,7% en 2010. Recientemente, sin embargo, algunos países han aumentado tanto el número de tramos como los tipos marginales en el contexto de medidas de consolidación fiscal. Es interesante señalar que con carácter general, los tipos máximos (y número de tramos) y los niveles de renta a los que se aplican se han movido en la misma dirección: de los 26 países en los que se redujo el tipo máximo entre 2000 y 2010, en 19 de ellos disminuyó el nivel al que se aplican. En el caso de los tipos legales más bajos (definidos como aquellos distintos de cero), no se observan, sin embargo, tendencias claras durante los últimos años. Asimismo, los tipos legales (marginales y medios) aplicables al salario medio de la economía se redujeron en la década de los 90 en media de los países de la OCDE. Finalmente, las cotizaciones sociales se redujeron alrededor de 1,3 puntos porcentuales en la media ponderada de la UE27 (0,5 puntos en la media aritmética de la UE27) entre 2000 y 2010.

Una tendencia particularmente interesante y destacable en los cambios fiscales de estos años ha consistido en tratar de hacer más atractiva la participación laboral de los perceptores de bajos ingresos mediante diversos procedimientos. En unos casos se ha tratado de rebajar el coste de contratar a los trabajadores peor remunerados; en otros, de aumentar la renta de los que aceptan un trabajo manteniendo la elegibilidad de algunas prestaciones sociales o simplemente aumentando los mínimos exentos en el IRPF. Nótese que en ningún caso estos objetivos económicos y sociales trataron de alcanzarse mediante la utilización generosa de tipos reducidos en la imposición indirecta.

En cuanto a la imposición sobre el consumo, su tipo implícito permaneció relativamente estable en los últimos 15 años en la UE27, aunque con un incremento en el período previo a la crisis económica, hasta situarse en el 21,9% en 2007; tipo que se redujo al inicio de la crisis alrededor de un punto porcentual, para recuperarse parcialmente en 2010 y 2011. Este incremento reciente se ha debido, sin embargo, a aumentos impositivos, en particular en el IVA, en varios países. En efecto, si el tipo general del IVA había permanecido prácticamente sin cambios desde 2002, ha aumentado de forma generalizada desde 2009, de tal forma que la media ha aumentado en 1,8 puntos en solo cinco años y se sitúa en la actualidad en el 21,3% en la media de la UE27, con lo que la última reforma española ha conseguido acercar el tipo general a la media europea, aunque permanece marginalmente por debajo.

En relación con la imposición sobre el capital, la evolución de los tipos efectivos, una vez que se elimina el componente cíclico, tiende a mostrar una cierta estabilidad en la última década. Estabilidad que se explica, entre otros factores, porque las reducciones en los tipos legales del Impuesto sobre Sociedades han coincido con incrementos de sus bases. En concreto, los tipos legales del Impuesto sobre Sociedades en la UE27 se redujeron en media, desde el 35,3% en 1995 al 23,5 % en 2011. La crisis económica ha detenido esta tendencia decreciente. Destaca, asimismo, una reducción significativa de los tipos medios aplicados sobre los dividendos empresariales, tanto por la reducción del tipo en el

Impuesto sobre Sociedades como por la aplicación de tipos reducidos en la imposición personal. Puede, incluso, hablarse de la consolidación de la doble tarifa en el IRPF, una para las rentas del trabajo y otra más reducida para las rentas del capital, atendiendo a su especial movilidad en una economía crecientemente globalizada, pero también a la necesidad de fomentar el ahorro en economías fuertemente endeudadas.

En cuanto a las reformas impositivas ligadas a los programas de consolidación fiscal recientes, la subida de la imposición indirecta ha sido quizás la receta más habitual. Más de la mitad de los países europeos, entre los que se encuentran todos los que han tenido dificultades financieras, han subido los tipos impositivos del IVA, tanto el normal como el reducido, y muchos han aumentado sustancialmente su cobertura. También los impuestos especiales se han elevado con generalidad y se ha ampliado y endurecido la imposición medio-ambiental. Parece observarse una tendencia, más simbólica que efectiva en términos de recaudación, también a la combinación de incrementos de los tipos impositivos del IRPF y las contribuciones a la seguridad social, a la vez que se ha intentado hacer política redistributiva jugando con los tipos para las rentas más altas y las deducciones de cuotas para colectivos específicos. En paralelo, se han producido algunos ensanchamientos de las bases, con la eliminación o reducción por ejemplo en varios países de la deducción por interés de préstamos para la compra de vivienda.

Por lo que se refiere al impuesto de sociedades, las tendencias han sido menos claras, reflejo quizás de las dificultades para compatibilizar la necesidad de fomentar y atraer la inversión productiva en un mundo de cuasi perfecta movilidad de capitales, con la voluntad de aumentar la recaudación mediante ampliaciones en su base. Ampliaciones que en la práctica se han concentrado en limitar la deducibilidad de los gastos financieros (intereses del endeudamiento) o la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, frente a las reducciones en los tipos nominales al objeto de fomentar la inversión, aunque no ha habido una política claramente dominante respecto a los tipos impositivos.

Por otro lado, han aumentado de manera generalizada los impuestos sobre la propiedad, especialmente la propiedad inmobiliaria, como consecuencia tanto de su difícil ocultación como de la idea de que un tratamiento preferencial de la adquisición y propiedad de este tipo de activos ha podido estar detrás de la burbuja inmobiliaria que han experimentado muchos países.

Pero la crisis ha hecho también proliferar la imaginación del legislador definiendo nuevas bases imponibles como los impuestos a las transacciones financieras, a las grandes superficies, a los depósitos bancarios, a la adquisición de dispositivos electrónicos, a la economía digital, o mediante tasas municipales de aprovechamiento de dominio público que gravan bienes tan dispares como los cajeros bancarios o las redes de transporte eléctrico, impuestos presuntamente ambientales vinculados al impacto visual de determinadas infraestructuras de utilidad pública o sobre las colillas de cigarrillos, las viviendas vacías, los nuevos

elementos contaminantes como el arsénico, selenio o mercurio y otros similares o la ampliación del IVA a los entes públicos para cualquier actividad o transacción que realicen más allá de su función regulatoria. La magnitud de estos nuevos impuestos es difícil de cuantificar dada su heterogeneidad y ausencia de una mínima coordinación a escala nacional. Su impacto en la erosión de la unidad de mercado en España no puede desdeñarse, al suponer en muchos casos auténticas medidas protectoras de carácter autonómico y en otros afectar significativamente a las decisiones de localización de la actividad de producción o consumo, como tampoco su efecto aislado sobre algunos sectores o subsectores específicos de actividad.

En definitiva, la respuesta a la crisis económica y financiera ha producido en todo el mundo un activismo fiscal sin precedentes que ha desdibujado las tendencias fiscales claramente observables desde los años noventa. Un activismo fiscal que se ha caracterizado más por la búsqueda desesperada de ingresos fiscales con los que hacer frente a la explosión de los déficit públicos o a las necesidades de saneamiento del sistema financiero que a un análisis serio y riguroso de las consideraciones sobre la eficiencia tributaria o de las limitaciones de los sistemas tributarios nacionales en el contexto de la globalización. El activismo fiscal se ha aplicado en nuestro país en el marco de un Estado complejo, con capacidad normativa y de creación original de impuestos en múltiples administraciones públicas sin las reglas de coordinación típicas de los estados federales consolidados. Como la preocupación subyacente de esas reformas fiscales ha sido la búsqueda de ingresos públicos, no puede resultar sorprendente que la mayoría de las novedades tributarias hayan introducido claras distorsiones en el sistema que han perjudicado su necesaria sencillez, eficiencia, neutralidad y equidad. La reforma tributaria es una oportunidad para cambiar la fiscalidad en las Administraciones públicas que, desde la óptica de evitar distorsiones a la unidad de mercado, mejoren su estructura tributaria.

Esta Comisión opina que, con la perspectiva que dan los años de medidas extraordinarias en toda la OCDE y con la tranquilidad relativa de haber encauzado, que no dejado atrás, el problema del déficit público, ha llegado el momento de recuperar un enfoque más eficiente de la tributación que asegure la estabilidad económica y la contribución del sistema fiscal al crecimiento, la competitividad y la creación de empleo.

Es también opinión de esta Comisión que el ajuste necesario para recuperar la solvencia y la eficiencia del conjunto de las Administraciones públicas españolas no puede recaer sobre el continuo e ilimitado aumento de la presión fiscal sino que requiere una importante racionalización, consolidación y ajuste del gasto público. En el programa de consolidación fiscal aplicado desde 2012, y conforme a las propias previsiones del Gobierno formuladas en la última Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España, puede comprobarse que el esfuerzo para la reducción del déficit recae sobre los gastos y no sobre los ingresos públicos. Esta es la forma correcta y eficaz de aplicar un programa de consolidación fiscal. La evidencia empírica y la literatura académica que ha

estudiado los procesos de ajuste fiscal[10] proporciona argumentos concluyentes a la tesis de esta Comisión, pues casi todas las consolidaciones fiscales que han fracasado en el pasado han descansado casi exclusivamente en medidas orientadas al aumentos de los impuestos sin apoyarse suficientemente en un reforzamiento institucional de la disciplina del gasto público.

b. Recomendaciones de los organismos internacionales

En los últimos años, los diferentes organismos internacionales han venido realizando distintas recomendaciones en materia impositiva a España que se enmarcan en el seguimiento y supervisión de la economía habitualmente realizada por estas instituciones; supervisión que se ha visto reforzada como resultado de la entrada de España en el procedimiento de déficit excesivo y su calificación como economía con desequilibrios macroeconómicos excesivos en el marco de supervisión multilateral europeo, así como por el programa de asistencia financiera para la recapitalización del sistema bancario y el seguimiento trimestral que ello ha implicado. Una supervisión reforzada que será la norma en el futuro de la creciente integración fiscal de la Euro Zona puesta en marcha con el llamado *Six Pack*, el Tratado de Estabilidad Gobernanza y Coordinación Europeo y el *Two Pack*.

Específicamente, la OCDE, en su último informe sobre la economía española publicado en 2012 -y que, por lo tanto, no pudo tener en cuenta los últimos cambios impositivos- volvía sobre algunas de sus recomendaciones habituales para establecer un sistema impositivo más favorable al crecimiento y las desarrollaba de modo más concreto. Así insistía en:

- Incrementar la imposición medioambiental, incluida la de hidrocarburos.
- Aplicar el tipo general del IVA a un número mayor de bienes y servicios.
- Considerar la utilización de los ingresos adicionales derivados de estas medidas para reducir las cotizaciones sociales (a cargo de las empresas), que podrían focalizarse en los trabajadores con menores salarios.
- Convertir en permanentes los incrementos recientes de imposición sobre los bienes inmuebles y reducir la imposición sobre las transacciones inmobiliarias.
- Eliminar exenciones y deducciones en el IRPF, incluyendo las relativas a los planes de pensiones, y aumentar la imposición sobre la riqueza (imposición sobre sucesiones, en particular).

---

[10] De entre la amplia literatura disponible basta ver Alessina, Favero y Giavazzi (2012), "*The ouput effect of fiscal consolidation*", NBER Working Paper Nº18336 o von Hagen, Hughes-Hallet y Sraucht (2001), "*Budgetary consolidation in EMU*", European Commission, Economic Papers, 148, Bruselas.

Por su parte el Consejo Europeo en sus últimas recomendaciones a España, efectuadas en junio de 2013, recomienda la realización de una revisión sistemática de toda la estructura impositiva española antes de marzo de 2014. Entendemos que el trabajo de esta Comisión se enmarca en el cumplimiento de esta recomendación. Específicamente, el Consejo ha propuesto que en dicha revisión se estudien explícitamente, y así se ha hecho, los siguientes puntos:

- Limitar los gastos fiscales (exenciones, deducciones, reducciones y regímenes especiales, entre otros) en la imposición directa, especialmente en IRPF y sociedades.
- Explorar la posibilidad de limitar la aplicación del IVA reducido, al entender que se aplica con excesiva generosidad en nuestro país.
- Tomar medidas adicionales en la imposición medioambiental, en particular a través de los impuestos especiales y sobre gasóleos y gasolinas, con una consideración especial al injustificado tratamiento preferencial del diésel respecto a las gasolinas, lo que se enmarca en la propuesta de Directiva europea sobre fiscalidad energética, que persigue ajustar los gravámenes en función del poder calorífico y la generación de emisiones contaminantes.
- Reducir el sesgo al endeudamiento en el Impuesto sobre Sociedades que se entiende está detrás de los elevados niveles de apalancamiento del sector privado corporativo.
- Mejorar la eficiencia del sistema impositivo aumentando el peso de la imposición indirecta, limitando en su caso, mediante los mecanismos existentes en la imposición directa, el posible impacto negativo de esta medida en la equidad del sistema.
- Intensificar la lucha contra el fraude y la economía sumergida, aspectos ambos que la Comisión considera muy importantes, aunque en el límite de su mandato específico y a los que se ha dedicado un capítulo de este Informe. No obstante los ha tenido en cuenta de manera directa a la hora de proponer algunos cambios concretos en la estructura interna de los distintos impuestos.

La Comisión Europea en su valoración del Programa de Estabilidad y Programa Nacional de Reformas de España de 2013, así como en el informe en profundidad en el marco del Procedimiento sobre desequilibrios excesivos, además de fundamentar las recomendaciones anteriores del Consejo Europeo, sugiere adicionalmente una serie de propuestas en detalle que han sido consideradas por la Comisión, aunque no siempre compartidas:

- La eliminación de la deducción por planes de pensiones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al considerarla distorsionante y regresiva.

- La reducción del tipo medio efectivo en el IRPF para el segundo perceptor, que considera desproporcionadamente elevado.
- La desaparición de la persistencia de la deducción de vivienda en el IRPF para las compras previas a 2013, lo que podría estar retrasando un desapalancamiento más rápido por parte de las familias.
- La reconsideración de las deducciones en el caso del Impuesto sobre Sociedades, deducciones que reducen la tributación efectiva de forma muy significativa y que hacen que las PYMES, a pesar de estar sujetas a un tipo legal más reducido, paguen un tipo efectivo más elevado que las grandes empresas.
- Una nueva evaluación de la deducción por I+D en el Impuesto sobre Sociedades, cuya eficiencia no parece justificar su coste fiscal.
- Una reconsideración de la actual existencia de tipos progresivos en el Impuesto sobre Sociedades en función de la dimensión de la entidad, lo que puede generar desincentivos al crecimiento empresarial.
- Una revisión en profundidad de los efectos del sistema fiscal sobre el crecimiento económico, pues la excesiva dependencia de la recaudación total de los impuestos directos y sobre el empleo lastra el comportamiento competitivo de la economía española.

Finalmente, el Fondo Monetario Internacional en su último informe sobre el artículo 4 relativo a España de julio de 2013, propone:

- Aumentar los ingresos públicos a través de la imposición indirecta, a partir de un incremento del número de productos que tributan al tipo general en el impuesto sobre el valor añadido.
- Elevar los tipos nominales de los impuestos especiales, en particular de los llamados impuestos al vicio -"*sin taxes*" en terminología anglosajona- en concreto a los impuestos sobre juegos de azar, alcohol y tabaco.
- Eliminar los obstáculos al crecimiento de las empresas, entre los que señala específicamente los umbrales relativos al tamaño empresarial en el sistema impositivo.
- Considerar la posible reducción del coste fiscal de emplear a ciertos grupos de trabajadores, tales como los jóvenes y los poco cualificados. En el informe de 2012 señalaba, además, la posibilidad de reducir las cotizaciones sociales pero solo cuando se haya garantizado la reducción del déficit público.

Y adicionalmente, en el tercer informe de progreso sobre la reforma del sistema financiero, también de julio 2013, señalaba:

- La posibilidad de sustituir la imposición sobre las transmisiones de inmuebles por una imposición más elevada sobre la propiedad para

reducir los impedimentos a la disposición de activos, lo que favorecería la absorción del exceso de viviendas acumulado durante la crisis y disminuiría el coste de la recapitalización bancaria.

- La consideración de un sistema de crédito fiscal para las rentas más bajas que pudiera servir de incentivo a la formalización de la relación laboral en ese colectivo.
- La eliminación de los desincentivos fiscales a las reestructuraciones o quitas de deuda privada ("*write-offs*"), así como a la transferencia de activos dañados, llamados habitualmente "*distressed*".

La mera enumeración de la larga lista de recomendaciones que en los últimos años han venido haciendo los distintos organismos internacionales permite constatar la existencia de un elevado consenso técnico sobre las insuficiencias del sistema fiscal español y las medidas necesarias para superarlo. Un sistema que grava en exceso, en términos comparados, la generación de renta y relativamente poco su consumo; que adolece de bases estrechas, debido al juego de deducciones y exenciones, manteniendo tipos nominalmente elevados y que, por último, no trata adecuadamente la generación de externalidades haciendo poco uso de los impuestos ambientales.

Existe, además, un tema concreto que aparece sistemáticamente en los informes internacionales: las cotizaciones sociales, que merecen casi siempre capítulo aparte en esos informes. Conviene precisar que, en los Estados modernos, el nivel y extensión del Estado de Bienestar, en terminología convencional, no depende del nivel de las cotizaciones sociales, pues éstas son solo una forma concreta de financiar esas prestaciones, aunque una forma utilizada con profusión abrumadora en España aunque no así en otros países europeos. Las cotizaciones sociales no son la única, ni la más eficiente, ni la más justa forma de financiar las prestaciones del Estado de Bienestar.

En concreto, en España las cotizaciones sociales sirven para financiar la parte contributiva de las prestaciones sociales, de acuerdo con un modelo mixto de reparto y contributivo consagrado políticamente en el llamado Pacto de Toledo. Un pacto que fue una solución política concreta a un problema también concreto y que se encuentra desde entonces en un proceso de revisión permanente, pese a que se considera popularmente como algo inamovible. Un proceso de revisión consagrado, de hecho, en la última reforma del sistema de pensiones.

Como ya se ha señalado, España se caracteriza por un sistema impositivo en el que el peso de las cotizaciones sociales es superior a la media de la UE y recae en una mayor medida sobre los empresarios. Pese a ese mayor peso relativo de las cotizaciones sociales, el déficit de la Administración de la Seguridad Social ascendió en 2012 a 10.161 millones de euros, es decir, a un 0,99% del PIB, de acuerdo con la Contabilidad Nacional. Por eso en el contexto actual la principal cuestión sobre la controvertida pero necesaria reforma de las cotizaciones sociales se refiere a la posibilidad de proceder a su reducción como mecanismo

para favorecer el empleo mediante el recorte de la brecha fiscal y la disminución del coste del factor trabajo para el empleador. Se trata de una política aconsejable en el caso de los países de la Eurozona, pues supone de facto una devaluación interna que mejora su competitividad, pero difícil de emprender en España ante las dificultades financieras de la Seguridad Social pese a lo elevado de sus cotizaciones. En este sentido y dada la necesidad de reducir el déficit público, reducir las cotizaciones sociales solo resultaría posible si se compatibilizase con un incremento considerable de otros impuestos, en particular los indirectos o medioambientales. Esta modificación de la estructura impositiva podría mejorar la competitividad de las empresas siempre que no se produjese un incremento salarial (vía indiciación o negociación colectiva), de los márgenes empresariales o de ambas magnitudes simultáneamente. Parece evidente que la eventual reducción de las cotizaciones sociales debería llevar aparejada una revisión del sistema actual de fuentes de financiación de la Seguridad Social, al objeto de incorporar otras vías de financiación que garanticen su sostenibilidad en un contexto de rápido envejecimiento de la población y de fuertes aumentos de los gastos en pensiones. La Comisión considera que, en el marco de una revisión comprensiva y global del sistema fiscal español, no puede ignorarse el problema de las cotizaciones sociales. Las cotizaciones a la Seguridad Social suponen más allá de toda discusión un elemento de la imposición sobre el trabajo que incide negativamente en la tasa de ocupación. Promover su reducción y sustitución por incrementos de la imposición indirecta resulta, en principio, aconsejable y a sus posibilidades en un contexto de crisis y con la necesidad de avanzar en la consolidación presupuestaria se dedica un capítulo de este Informe.

4. Fundamentos económicos y objetivos de la reforma

El diagnóstico de los Organismos internacionales, junto con las necesidades de la situación macroeconómica española, tienen que constituir el marco general para una reforma fiscal que se propone ambiciosa, como corresponde a una revisión sistemática, exhaustiva y profunda del sistema fiscal español. Esa reforma tiene necesariamente que perseguir un triple objetivo: en primer término, la estabilidad en el tiempo, porque un sistema fiscal solo puede aspirar a ser justo y eficiente si es duradero; en segundo lugar, la modernización técnica para aprovechar los avances en la teoría y práctica de la Hacienda Pública; y, finalmente, la utilidad y oportunidad para devolver a España a la senda de crecimiento económico. Objetivos no siempre fácilmente compatibles, pero a los que la Comisión ha dedicado sus mayores esfuerzos.

Una reforma tributaria no puede emprenderse sin contar con un análisis previo de la situación económica del país a que se refiere y sin describir y valorar los condicionamientos que le impone el entorno en que se desarrolla. En el caso de la reforma del sistema tributario español resultan especialmente relevantes tanto un análisis de los factores que determinan la situación económica española actual como la descripción de las condiciones que implica el proceso de integración

europea, señaladamente en el ámbito de la política monetaria y de la política fiscal, pues tales análisis describirán el contexto y posibilidades de los objetivos a que pretenda servir esa reforma.

a. Determinantes de la situación económica española

La literatura económica subraya que tanto el nivel de presión fiscal como su composición tienen consecuencias sobre la competitividad y el potencial de crecimiento de las economías. De un lado, los impuestos influyen sobre los niveles de ahorro y de inversión a través, principalmente, de su impacto sobre las tasas de rentabilidad y sobre el coste del capital. Este impacto no es, en general, homogéneo entre los diferentes instrumentos financieros o entre los distintos sectores de actividad, lo que puede provocar efectos negativos sobre la eficiencia. Asimismo, las diferencias de imposición entre países pueden tener consecuencias sobre las decisiones de localización de las inversiones y del ahorro.

De otro lado, los impuestos sobre el factor trabajo generan un diferencial entre los salarios pagados por los empresarios y los percibidos por los trabajadores, que, dependiendo de las condiciones institucionales de cada mercado en concreto, pueden causar efectos negativos sobre la oferta y la demanda de trabajo. También la estructura de la imposición indirecta y el nivel y extensión de los tipos reducidos en estos impuestos produce distorsiones sobre la cesta de la compra y el paquete de consumo elegido, beneficiando a unos sectores productivos sobre otros y determinando, por razones estrictamente fiscales, una sobreproducción de los mismos y unos beneficios extraordinarios que se detraen del excedente del consumidor. Por último, el nivel y la estructura de la imposición pueden producir distorsiones sobre la combinación eficiente de factores productivos.

Todos esos factores son, sin duda, relevantes en todo momento y en cualquier economía. En el caso concreto de España, las circunstancias singulares que actualmente vive nuestra economía hacen que adquieran una importancia mayor. La economía española, como otras de nuestro entorno, se encuentra inmersa en un proceso de ajuste de los desequilibrios macroeconómicos acumulados en la fase de expansión económica que, junto con el impacto de la crisis de deuda soberana en el área del euro, le han llevado a experimentar una crisis económica muy profunda, concretada en la existencia de dos episodios de recesión en los últimos seis años, cuyos efectos más visibles son el fuerte incremento de la tasa de paro, que permanece en el entorno del 26% desde finales de 2012.

Como se ha señalado con anterioridad, la crisis económica ha puesto también en evidencia que una buena parte de la bonanza de las cuentas públicas en la etapa de expansión se basó en un crecimiento extraordinario de los ingresos públicos cuya raíz última se encontraba en la burbuja inmobiliaria, de forma que su desaparición, unida a una imprudente política de gasto, ha generado un incremento del déficit público sin precedentes, que lo ha situado en el 11,1% del PIB en 2009. Con posterioridad, se inició un proceso de consolidación fiscal que, si se descuenta el efecto de las ayudas al sector financiero, habría permitido

reducir el déficit público cerca de 4,3 puntos porcentuales de PIB, hasta el 6,8% en 2012. Como consecuencia atrasada de esta explosión del déficit, la ratio de deuda pública ha emprendido una tendencia creciente, que en términos acumulados habría superado los 56 puntos porcentuales entre el mínimo observado en 2007 y el 93,3% del PIB observado en el tercer trimestre de 2013.

En paralelo, en los últimos ejercicios se ha producido el ajuste de algunos de nuestros desequilibrios tradicionales, como el del sector exterior que, tras haber registrado seis años antes unas necesidades de financiación de la nación cerca del 10% del PIB, ha podido exhibir capacidad neta de financiación en el primer semestre de 2013, un hecho prácticamente sin precedentes en la historia económica española. Asimismo, tras las significativas pérdidas de competitividad de la economía durante la fase de expansión, los diferentes índices de competitividad-precio muestran mejoras significativas, de forma que cuando se miden a través de los costes laborales unitarios de la economía de mercado, se habrían corregido las dos terceras partes del diferencial con la zona del euro que se había acumulado desde el inicio de la UEM. Esta evolución del desequilibrio externo ha permitido detener el incremento de la posición deudora frente al exterior, que alcanzó un nivel máximo de casi el 94 % del PIB en 2009, pero que todavía se situaba por encima del 90 % del PIB en 2012, uno de los más elevados de la zona del euro, como nos ha recordado la Comisión Europea en su Informe sobre el Mecanismo de Alerta de 2014 publicado en noviembre de 2013.

Asimismo, la prolongada fase de expansión económica vivida por la economía española con anterioridad a la crisis, basada esencialmente en un crecimiento de la demanda interna financiado en buena parte por el endeudamiento exterior, se tradujo en un incremento de la deuda de empresas y familias, así como un sobredimensionamiento de nuestro sistema bancario y un sesgo de su balance hacia los riesgos de naturaleza inmobiliaria. En este contexto, se ha iniciado también un necesario proceso de desapalancamiento y restructuración del sector que tiene que ser lento por definición, dado el contexto macroeconómico internacional de reducido crecimiento y baja inflación en que se está produciendo, y que ha de estar basado esencialmente en la reducción del crédito, si no queremos repetir episodios recientes de irresponsabilidad en este ámbito. Proceso de saneamiento bancario que se está produciendo con éxito y que ha llevado a la Comisión Europea y al FMI a certificar la finalización del programa en enero de 2014 y el cumplimiento de todas las metas previstas en el programa acordado en julio de 2012.

El proceso de corrección de estos desequilibrios puede significar una presión a la baja sobre el crecimiento económico en el corto plazo. Además, con una perspectiva de medio plazo, la economía española debe hacer frente también al reto que provoca el envejecimiento de la población, que anticipan todas las proyecciones demográficas, y a sus efectos, que se prevén significativos tanto en su potencial de crecimiento como en las finanzas públicas, en particular presionando al alza el gasto sanitario y en pensiones.

La economía española se encuentra, por tanto, inmersa en un proceso de ajuste muy intenso, que por sí mismo genera tendencias contractivas. A la política económica le corresponde favorecer que estos ajustes necesarios se produzcan y, en paralelo, mejorar las perspectivas de la economía a medio y largo plazo especialmente mediante reformas estructurales que devuelvan las perspectivas de crecimiento. Este contexto macroeconómico ha de ser tenido en cuenta necesariamente a la hora de proceder a una reforma fiscal, que es una de las reformas estructurales más importantes de entre las aún pendientes. En particular, la reforma fiscal puede jugar un papel muy relevante en los siguientes aspectos:

- En el ámbito de la estabilidad económica. La estabilidad económica constituye requisito totalmente necesario para el crecimiento de la producción a largo plazo. Esto conduce a que la eliminación del déficit público resulte prioritaria, lo que permitirá la reducción paulatina de la ratio de deuda pública PIB hasta niveles sostenibles, eliminándose así todas las incertidumbres que pudieran haber influido en el pasado sobre la solvencia y liquidez del Reino de España y que tan negativamente afectaron a la disponibilidad y coste de financiación de la economía española. Como ya se ha señalado, la consolidación fiscal ha de descansar prioritariamente sobre el ajuste estructural del gasto público para tener éxito pero, al mismo tiempo, la reforma fiscal deberá garantizar un nivel de recaudación suficiente que permita la consecución de este objetivo de estabilidad fiscal, incorporado a nuestra Constitución en su última reforma. Ese nivel suficiente de imposición ha de conseguirse del modo más eficiente posible.
- En el ámbito de las ganancias de competitividad. La economía española necesita acelerar sus ganancias de competitividad, tanto para mejorar sus perspectivas de crecimiento a corto plazo como para reducir su endeudamiento externo, lo que terminará mejorando a su vez las perspectivas de crecimiento a medio y largo plazo en un contexto fuertemente globalizado. Ha de tenerse en cuenta que el sistema fiscal es un determinante esencial de la competitividad de las economías, más aún en el seno de la Unión Monetaria, donde los países carecen de otras políticas macroeconómicas tradicionales. Por eso su reforma debe ir destinada a mejorar permanentemente esa competitividad.
- En la reducción de la tasa de paro. La tasa de paro española se encuentra hoy situada en niveles que resultan alarmantes tanto desde el punto de vista social como económico. Su duración y persistencia conlleva grandes riesgos de que se convierta en estructural, salvo que un mayor crecimiento económico comience visiblemente a reducirla. El sistema fiscal tiene importantes implicaciones para el nivel de empleo de la economía, por lo que debe adecuarse al objetivo de incrementar el crecimiento económico y la tasa de ocupación de la población. Resulta fundamental, a tales efectos, que los distintos incentivos que proporcionan los sistemas impositivos y de

prestaciones sociales se definan con la mayor precisión y eficiencia técnica para evitar efectos perjudiciales y socialmente indeseables tales como la trampa del desempleo, que conduce a perpetuar situaciones de paro en determinados colectivos incrementando la probabilidad de que se conviertan en parados permanentes. No cabe ignorar que la probabilidad de permanecer parado aumenta con el tiempo de permanencia en el desempleo.

- En el aumento del ahorro y la inversión. El ahorro y la inversión son determinantes básicos del crecimiento económico. El ahorro doméstico lo es aún más cuando se está llevando a término un proceso de desapalancamiento, como ocurre ahora con la economía española. En paralelo, el problema del envejecimiento de la población también requiere un aumento de la tasa de ahorro de las generaciones actuales que pueda utilizarse para complementar sus pensiones en el momento en el que la tasa de dependencia demográfica aumente de forma significativa, como parece inevitable. De nuevo, el sistema fiscal puede tener efectos significativos sobre el nivel y la composición del ahorro, de forma que se favorezca la acumulación de ahorro de medio y largo plazo, evitando simultáneamente las distorsiones que puedan surgir por favorecer discriminatoriamente determinados instrumentos financieros concretos.
- En la dirección adecuada de los incentivos para evitar que sirvan de impulso a algunas de las conductas más dañinas de la pasada época de expansión económica, como fueron las que llevaron al boom inmobiliario y al endeudamiento excesivo de familias y empresas. El sistema fiscal no debe favorecer determinados activos frente a otros, ni tampoco favorecer determinadas vías de financiación frente a otras. Su objetivo es simplemente aumentar la tasa de ahorro de la economía.

En definitiva y a los efectos del trabajo de esta Comisión, España ha de enmarcar las propuestas de reforma del sistema tributario en una doble dirección: en resolver su problema crónico de insuficiencia del ahorro doméstico y en coadyuvar a resolver su problema secular de desempleo.

b. Condicionamientos impuestos por los problemas de la integración europea

Paralelamente la economía española está inmersa en un proceso de integración europea sin cuyo adecuado encauzamiento se antoja compleja la recuperación del crecimiento y el empleo a corto plazo. La crisis de la deuda europea, la crisis del euro, solo podrá superarse avanzando decididamente hacia la unión bancaria, fiscal y económica. Una unión en la que las transferencias permanentes de ingresos fiscales entre los distintos Estados cobrarán mayor protagonismo como mecanismo de estabilización y no serán solo flujos extraordinarios que alivien los costes de procesos de ajuste estructural financiados externamente. La unión bancaria ya está bien definida técnicamente, aunque permanecen puntos controvertidos y su ritmo de aplicación es aún objeto de una fuerte discusión de

carácter político que, de no de resolverse a tiempo, amenaza con provocar nuevos episodios de inestabilidad que complicarían el ajuste fiscal español. Hoy es ya, afortunadamente, lugar común la aceptación general en Europa de que la unión bancaria implica tres cosas: un supervisor bancario europeo único, un único mecanismo y autoridad de restructuración y liquidación bancaria, que ahora llamamos de resolución en la más suave terminología anglosajona, y un esquema europeo de garantía de depósitos.

La Unión Fiscal es más compleja, técnica y políticamente. Respecto a ella existe, además, un menor nivel de consenso técnico y se ha avanzado políticamente menos en su consecución. La configuración de un Tesoro Europeo, la coordinación fiscal y, en su caso, la mutualización de la deuda son elementos esenciales de este debate. En particular, se argumenta que una mayor integración fiscal es absolutamente prioritaria para el funcionamiento de la unión monetaria, prioridad que comienza por la construcción de un instrumento de financiación del conjunto de la Eurozona y sobre el que el Banco Central Europeo debería tener la legitimación absoluta -legal y popular- para intervenir en su apoyo. Este es un punto central, pues la política monetaria común exige el disponer de un activo instrumental. Hasta ahora venían siéndolo los bonos soberanos de los distintos Estados, pero ni son un activo único, ni están exentos de riesgo, ni el BCE parece hoy plenamente legitimado para acumularlos en su balance.

Pero construir un Tesoro Europeo es mucho más que poner en circulación un activo europeo seguro y libre de riesgo, con ser esto complejo y urgente. Habrá que entrar a decidir cómo se va a financiar ese activo, qué uso se va a dar a los fondos así recaudados, qué competencias va a tener ese Tesoro y bajo qué autoridad europea deberá establecerse. Debate político inmediato que sin duda afectará a la política fiscal española. Por otro lado y desde el punto de vista de la política tributaria, una Unión Fiscal no implica plena homogeneización impositiva sino sencillamente evitar e internalizar las externalidades, positivas y negativas, que se produzcan dentro de la misma Unión por el uso legítimo que los distintos países hagan de su soberanía no transferida. A los efectos de esta Comisión, la Unión Fiscal requiere armonización tributaria, pero no una completa homogeneización de los impuestos.

Se pueden resumir las consideraciones macroeconómicas que afectan en el contexto actual al sistema fiscal español en los siguientes tres principios que esta Comisión entiende han de guiar su propuesta de reforma fiscal:

- La disciplina fiscal resulta crucial en una unión monetaria, lo que en el contexto europeo exige del cumplimiento estricto de las reglas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y, en el contexto nacional, el cumplimiento íntegro de la ley de Estabilidad Presupuestaria. La política tributaria debe estar al servicio de este objetivo actuando como factor básico de estabilización macroeconómica nacional, dado que la política monetaria se define por el Banco Central Europeo con independencia del ciclo económico español concreto.

- Los estabilizadores fiscales automáticos, frente a la política fiscal discrecional, deben ser el principal mecanismo por el que la política presupuestaria desarrolle su papel estabilizador, dada la abrumadora evidencia disponible sobre su mayor efectividad y los menores riesgos de que puedan llegar a convertirse en un instrumento permanente de incremento del gasto público. En este sentido, la imposición sobre la renta y sobre sociedades deberían jugar un papel fundamental.
- La política tributaria es uno de los pocos instrumentos de competitividad nacional que permanecen disponibles a los Estados que integran la Unión Económica y Monetaria. España no puede ni debe renunciar a ella para impulsar la recuperación, pero eso no implica retornar a políticas ingenuas e inconsistentes de gasto público, como en un pasado reciente, o de beneficios fiscales, sectoriales o dirigidos a colectivos específicos, como ha podido hacerse en otros momentos, sino diseñar una estructura fiscal eficiente, suficiente y no distorsionante.

c. Restricciones de la reforma tributaria

La Comisión ha analizado las consecuencias que se derivan de las consideraciones macroeconómicas anteriores a la luz de los objetivos tradicionales de la política fiscal: suficiencia, justicia y eficiencia.

La restricción de suficiencia supone que la recaudación fiscal ha de ser capaz de cubrir el gasto público a lo largo del ciclo económico. Esa restricción ha planteado a la Comisión las siguientes consideraciones:

- La suficiencia implica que debería fijarse un nivel de gasto objetivo medio a lo largo de un ciclo completo mientras que, en paralelo, los ingresos públicos en su conjunto (y los impositivos, entre ellos) deben perseguir situarse en ese mismo nivel. En este sentido, la última Actualización del Programa de Estabilidad de España correspondiente al periodo 2013-2016 fija, como ya se expuso en el Cuadro nº 1, un nivel de gasto público sobre PIB del 39,7%[11] como proyección presupuestaria para el año 2016 y frente al 47% del PIB observado en 2012, sobre la base de un saldo público estructural cercano al equilibrio y un déficit público corriente previsto para ese año del 2,7% del PIB. La ratio de ingresos públicos sobre PIB volvería a situarse en el entorno del 37% en el período 2013-2016, como en los años que siguieron al ajuste efectuado de cara a la entrada en la Unión Monetaria. Se trata de un escenario ambicioso, que hace descansar todo el esfuerzo de consolidación en el período considerado en la reducción del gasto público. Para ser compatible con este programa de ajuste, la Comisión entiende que la reforma fiscal propuesta debe ser neutral en

[11] Como referencia, el nivel de gasto público sobre PIB se situó ligeramente por debajo del 40% en la década previa a la crisis económica (período 1997-2007).

términos recaudatorios, y así afectar a la composición de los impuestos pero no implicar pérdidas ni ganancias recaudatorias antes de que se produzcan sus efectos positivos sobre la producción y el empleo. Esta es la premisa, sobre la que ha trabajado la Comisión.

- Para alcanzar ese nivel en un horizonte de estabilidad macroeconómica, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que no se podrá contar con los ingresos extraordinarios del pasado, asociados en buena parte al boom inmobiliario, ni con los provenientes de la venta de activos públicos. En segundo término, que lograr las ganancias de competitividad que la economía española necesita llevará aparejada una composición del crecimiento con una mayor aportación del sector exterior descansando menos en el consumo doméstico y en la construcción, lo que plantea también un reto importante a la actual estructura tributaria española pues ambos son sectores intensivos en impuestos.

- La restricción de suficiencia combinada con el deseo de recuperar el papel estabilizador de la política fiscal a través de los estabilizadores automáticos, exige el ahorro en las épocas de bonanza económica de los ingresos recaudados por encima de los tendenciales y de los menores gastos cíclicos. En este sentido, resulta crucial la aplicación estricta de la regla de gasto de la nueva ley de estabilidad, que limita el crecimiento de éste al crecimiento tendencial de la economía y exige que cualquier incremento de gasto por encima de este crecimiento tendencial haya de venir acompañado de incrementos impositivos de la misma magnitud, mientras que las reducciones de impuestos deberán llevar aparejadas reducciones paralelas de gastos. En este sentido, la creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal completa el marco institucional del sistema presupuestario español y está llamada a jugar un papel crucial para, entre otras tareas, asegurar el cumplimiento riguroso de la regla de gasto y para mantener la eficiencia del sistema impositivo.

- La restricción de suficiencia abre también la puerta a la utilización de sistemas de coparticipación en el pago de los servicios y bienes públicos. La evolución del pensamiento económico y, sobre todo, los avances en las tecnologías de información y comunicación, hacen hoy técnicamente posible y económicamente recomendable buscar formas de aprovechar la disposición a pagar por multitud de servicios públicos. La demanda de un bien o servicio es, por definición, infinita a precio cero y la utilización de precios y tasas públicos puede contribuir a moderarla y a acercarla a la verdadera disposición a pagar. Ofrecer servicios públicos, incluso los más esenciales como educación, sanidad o justicia de forma gratuita y generalizada no es el modo más eficiente ni justo de hacerlo, porque incluso en esos servicios hay siempre un cierto beneficio privado que debería ser compensado mediante el copago. En otros muchos servicios y bienes públicos, en los que las externalidades sociales son menos evidentes, el pago por uso debería ser la norma y su financiación vía

impuestos la excepción a justificar en cada caso. No es pues de extrañar que ante las insuficiencias presupuestarias de estos tiempos, muchos países de nuestro entorno y con Gobiernos de distinto color político hayan acudido crecientemente a cobrar muchos servicios públicos directamente a sus usuarios.

- Con un horizonte de medio plazo, una reforma fiscal integral ha de plantearse la cuestión de la financiación del sistema de prestaciones sociales, que en la actualidad descansa de manera dominante en España en las cotizaciones sociales. Un sistema que, por otra parte, no es universal ni siquiera generalizado en los países de nuestro entorno y que el reto del envejecimiento de la población obliga a cuestionar seriamente, como ya ha sucedido en mayor o menor grado en muchos países. La Comisión considera que los incrementos netos de recaudación global, por encima de los previstos que pudieran producirse como consecuencia de la aplicación de esta reforma fiscal, deberían destinarse a la reducción de su dependencia de las cotizaciones sociales, lo que abarataría además el coste del empleo.

Por su parte, la restricción de justicia ha planteado a la Comisión las siguientes consideraciones:

- El sistema tributario ha de ser justo y percibido globalmente como tal por los ciudadanos, por razones constitucionales y por razones de eficiencia recaudatoria, lo que plantea un reto importante pues las encuestas revelan una actitud compleja de los españoles: no quieren más impuestos pero no están dispuestos a que se reduzca el número ni la calidad de los bienes y servicios públicos que reciben, ni a pagar nada por ellos. En este contexto de escepticismo, el éxito de una reforma fiscal integral como la aquí propuesta requerirá de mucha pedagogía social.
- La percepción de la justicia de un sistema tributario tiene mucho más que ver con la consecución de la igualdad horizontal que con criterios de progresividad, que son siempre discutibles y cambiantes. La Comisión considera que lo importante desde el punto de vista de la justicia es que dos individuos en las mismas condiciones y con los mismos ingresos paguen lo mismo. La clave está por supuesto en definir correctamente qué son las mismas condiciones, pero cuanto más simple sea el sistema, cuantas menos distorsiones, excepciones y deducciones tenga, más se acercará a ese ideal de equidad horizontal y menor será el margen para la discrecionalidad, el arbitrismo o directamente el clientelismo y populismo político.
- La justicia de un sistema fiscal, su contribución a la distribución de la renta y la riqueza y sus consecuencias sobre la igualdad, han de juzgarse en su totalidad y complejidad como tal sistema, como resultado global del conjunto de impuestos, tasas, contribuciones y precios públicos. Nunca de manera aislada en cada impuesto concreto o en cada reforma

parcialmente considerada. A la Comisión, en la medida en que tiene la misión de proponer una reforma fiscal de carácter global, se le ha abierto una gran oportunidad para hacer un juicio sistemático de la justicia del marco tributario español que supere prejuicios de partida y posibles consideraciones interesadas.

- Las consideraciones de progresividad fiscal son siempre subjetivas y han de medirse en el contexto de los países de nuestro entorno y también de nuestros competidores en la economía global. Como demuestran muchos episodios de reformas fiscales frustradas, la progresividad ha de hacerse compatible con la eficiencia, especialmente en un contexto de creciente movilidad internacional de los factores de producción incluido el trabajo, especialmente el trabajo más cualificado y no solo el capital. No hay sistema fiscal más injusto que el que, por mantener niveles formales pretendidamente elevados de protección, de equidad o de progresividad, se traduce en un sistema inviable que conduce a la elusión y al fraude fiscal y condena a amplios sectores de la población al desempleo, a la informalidad o a la emigración. Como hemos tenido oportunidad de observar con algunas reformas fiscales excesivamente ingenuas en Europa y, sobre todo, con algunas diferencias tributarias entre Comunidades Autónomas en España, un sistema fiscal a la búsqueda de una desaforada progresividad puede caer en la ilegitimidad y ampliar tanto los costes de cumplimiento que devenga en ineficaz e insostenible[12].

- La justicia fiscal tiene también implicaciones temporales en la medida en que el déficit público no es más que una transferencia de rentas de las generaciones futuras hacia las actuales. Son las generaciones futuras las que, sin poder influir en la decisión de cobertura de las necesidades públicas, pagan nuestro nivel actual de consumo de bienes públicos. Y lo pagan con mayores impuestos futuros o menores y peores servicios públicos, lo que se producirá ineludiblemente aunque renieguen de esa deuda correspondiente a los gastos de generaciones anteriores, pues en ese caso habrán de hacer frente al estigma y rechazo internacional que se traducirá en una significativa restricción de la financiación externa que afectará a su bienestar. Mantener niveles elevados de déficit como los actuales y seguir acumulando sin límite deuda pública no es aceptable tampoco desde el punto de vista ético, pues supone una carga insoportable para las generaciones futuras. A este respecto no cabe ignorar que el déficit estructural de las cuentas públicas españolas es todavía del 4,1% del PIB según la estimación para 2013 de la Comisión Europea en noviembre.

---

[12] Consideraciones conocidas pero a menudo en la práctica ignoradas, pese a haber sido introducidas hace ya muchos años en una obra clásica, Albert Hirschman, "*Salida, Voz y Lealtad*", 1980.

Finalmente, la restricción de eficiencia tiene también algunas implicaciones de interés que han sido consideradas por la Comisión:

- En su versión más sencilla, un sistema tributario es más eficiente cuanto menos cueste y menos distorsione la actividad económica. En el cálculo de ese coste, hay que incluir tanto los costes directos, monetarios, como indirectos, en términos de tiempo, coste de oportunidad de los individuos y de pérdida de bienestar social. En los estudios internacionales sobre este tema[13], España ocupa una posición intermedia entre los países desarrollados en cuanto al tiempo perdido para cumplir con las obligaciones fiscales, aunque está aumentando su distancia con respecto a las economías que mejor se comportan en este apartado. Por eso el margen de mejora en este ámbito es todavía significativo y debe hacerse un gran esfuerzo por simplificar el sistema fiscal y reducir el coste de cumplimiento. Gran parte de este esfuerzo simplificador tiene que ver con cuestiones procedimentales y administrativas en las que esta Comisión no ha podido entrar en profundidad dado el tiempo disponible para su trabajo. Pero no por ello, ha dejado de considerarlas prioritarias.
- La eficiencia recaudatoria no es solo ni principalmente un indicador de incumplimiento fiscal sino, más bien y muy especialmente, un índice muy expresivo de la erosión de las bases imponibles por la proliferación de exenciones y reducciones de todo tipo que, en buena medida, responden a procesos de "captura del regulador". No es solo mediante medidas de control del fraude fiscal como aumenta la eficiencia recaudatoria sino sobre todo, a los efectos de esta Comisión, diseñando y aplicando un sistema impositivo y unas figuras tributarias concretas de bases amplias que eviten las situaciones comentadas.
- La eficiencia fiscal es, en última instancia, producto de la estructura impositiva, en la medida en que hay impuestos que distorsionan la actividad económica más que otros, es decir, impuestos en los que la pérdida neta de bienestar para el conjunto de la sociedad es mayor. Es un hecho establecido en la literatura fiscal que, desde el punto de vista de la eficiencia tributaria, los impuestos indirectos son preferibles a los directos, porque distorsionan menos la actividad económica. Frente a esta evidencia, la estructura fiscal española cuenta con un peso de la imposición indirecta claramente más reducido que el resto de sus socios europeos.
- Una buena parte de las distorsiones de los sistemas fiscales se encuentran asociadas a los efectos perversos que originan los tipos marginales elevados. De nuevo, en este caso, España no sale bien

[13] Ver el último Informe Anual del Banco Mundial titulado, *Doing Business in 2013*, en el que España aparece en el puesto 34 en cuanto a la facilidad para pagar impuestos.

parada, con unos tipos marginales de los impuestos directos relativamente elevados que, combinados con elevados beneficios fiscales, acaban generando ingresos públicos muy reducidos.

- Finalmente, es otro hecho establecido en la literatura que, en la medida en que los bienes públicos puedan ser objeto de demanda segmentada y, por tanto, susceptibles de financiarse vía precios, las tasas y contribuciones son preferibles a los impuestos. Hacer pagar al contribuyente una parte, al menos, del precio de los bienes y servicios públicos que consume es un camino en el que el sistema fiscal español tiene todavía mucho recorrido, especialmente en sanidad, educación, justicia, dependencia, carreteras, agua y saneamiento y otros similares. Un camino poco explotado en el que hay necesariamente que entrar de inmediato por razones de suficiencia, justicia y eficiencia y que esta Comisión apenas ha tenido oportunidad de apuntar ante la ingente tarea de plantear en corto tiempo la reforma completa del sistema tributario, incluidas las cotizaciones sociales, pero que insta al Gobierno a explotar con decisión.

Definido el nivel de suficiencia que la sociedad española considera objetivo de medio plazo y para un nivel de equidad dado, la reforma tributaria que propone la Comisión busca definir el conjunto más eficiente de impuestos. Ese es el objetivo que, partiendo del reconocimiento de sus propias limitaciones, se ha planteado esta Comisión.

Una aclaración final en relación con el objetivo de esta Comisión es la relativa a la distribución territorial de los impuestos. España se caracteriza por un nivel de descentralización de gastos e ingresos públicos muy elevado, incluso en comparación con Estados Federales largamente consolidados. La distribución territorial óptima de los impuestos asociada a esta descentralización del gasto resulta crucial tanto para la eficiencia impositiva, como para la equidad y la estabilización macroeconómica. No obstante, el análisis de esta distribución óptima no se encuentra entre los objetivos de esta Comisión, dado que será analizado por una Comisión distinta que se constituirá al finalizar los trabajos de ésta. No ha sido posible sin embargo, ni ha resultado deseable, evitar completamente el tema, que se ha abordado desde una doble perspectiva. En primer término, mediante un limitado análisis de las principales consecuencias del sistema fiscal y de la estructura interna de los distintos impuestos en la unidad de mercado y en la libre movilidad de factores de producción. En segundo lugar, mediante el estudio de las principales implicaciones de una capacidad normativa descentralizada en la eficiencia y suficiencia del sistema fiscal y de sus consecuencias sobre la competitividad de la economía española.

d. Los objetivos de la reforma

El anterior análisis describe con gran amplitud los objetivos de la reforma tributaria que plantea la Comisión. Pero a modo de resumen se expone seguidamente una síntesis muy esquemática de esos objetivos:

- En primer lugar y para cumplir estrictamente con el objetivo prioritario de conseguir la suficiencia y mantener la pauta prevista por el Gobierno de consolidación fiscal, que implica un fuerte compromiso con la reducción de los niveles relativos de gasto público y un mantenimiento de la presión fiscal[14], la Comisión ha elaborado una propuesta de reforma de efectos recaudatorios neutrales en cuanto a su impacto directo, es decir, sin tener en cuenta los efectos positivos sobre la producción y el empleo que se esperan de esa reforma. Pero confía plenamente en esos efectos positivos sobre la economía española y en los resultados recaudatorios que pronto tendrá la reforma como consecuencia de tales efectos.
- En segundo término, la Comisión ha dirigido sus propuestas de reforma a recomponer las bases de todos los tributos, limitadas hoy por numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones de toda clase que han reducido notablemente la elasticidad de los impuestos para seguir el crecimiento de la producción y que han dirigido sus posibles incentivos hacia objetivos equivocados y perturbadores de la eficiencia de la economía, influyendo muy negativamente sobre la producción y el empleo.
- Además, la Comisión ha pretendido desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta, porque de esa forma pretende intensificar sus efectos positivos sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el nivel de empleo de la economía española.
- Finalmente, la Comisión ha pretendido que los ahorros recaudatorios que los planteamientos anteriores implican reviertan de inmediato sobre los contribuyentes españoles a través de rebajas sustanciales en las tarifas de los impuestos directos y, en su momento, de las cotizaciones sociales, como estímulo general y no discriminatorio para una mayor eficiencia económica y para el impulso de la producción y del empleo.

5. Metodología de trabajo de la Comisión

La Comisión de Expertos ha puesto en su tarea no solo todo su leal saber y entender, sino además un esfuerzo muy considerable y continuado que le ha permitido debatir en profundidad y formular con la adecuada precisión un extenso conjunto de propuestas coherentes de reforma del sistema tributario español que sirvan eficientemente a las finalidades anteriormente enunciadas.

Además la Comisión ha consultado las opiniones de los centros directivos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas encargados de los diferentes impuestos y de los órganos de gestión y administración del sistema tributario en

[14] Véase el compromiso a este respecto del Gobierno con la Unión Europea, como se expone en el Programa de Estabilidad de España, mayo de 2013, y se contiene en el Cuadro nº 1 de este Capítulo.

su conjunto. Tal forma de proceder ha estado respaldada por el Acuerdo del Consejo de Ministros que creaba la Comisión, que señalaba que la Comisión de Expertos podría solicitar opinión a las personas y Organismos que considerase adecuados. La Comisión ha recibido también las opiniones y propuestas que le han hecho llegar organismos privados y personas interesadas en sus tareas, valorándolas adecuadamente en el contexto de sus objetivos y restricciones. La Comisión quiere dejar expresa constancia de su agradecimiento a cuantos desde la Administración tributaria o desde el ámbito privado han puesto sus conocimientos y experiencias a su servicio, coadyuvando muy positivamente a la formulación de sus propuestas de reforma del sistema tributario español.

La metodología de trabajo de la Comisión, avalada por la experiencia en Comisiones y grupos de trabajo sobre temas tributarios o de otra índole, ha respondido al siguiente esquema general:

- En primer término, se han establecido ponencias relativas a los diversos impuestos. Esas ponencias han desarrollado un conjunto de propuestas iniciales respecto a las diversas figuras tributarias partiendo del marco general de la economía española, de la evolución de los distintos sistemas fiscales y de las recomendaciones de los Organismos internacionales, conforme a lo expuesto en los epígrafes anteriores de este Capítulo.
- Las propuestas iniciales respecto a cada figura tributaria se han sometido a extensos debates en el seno de la Comisión con la presencia y participación de todos sus miembros. Esos debates se han reabierto en ocasiones sobre algunos impuestos cuando se trataban aspectos de otros que podían incidir sobre los temas ya tratados, lo cual ha contribuido notablemente a construir y mantener una opinión sistemática y coherente sobre la totalidad del sistema tributario.
- Cuando tenían trascendencia recaudatoria, las propuestas se han sometido a la evaluación de su impacto directo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a lo previsto en el Acuerdo del Consejo de Ministros por que se creaba esta Comisión.
- La redacción definitiva de los diferentes capítulos del Informe ha permitido integrar un texto coherente sobre el sistema tributario, sometido además a numerosas lecturas y observaciones, participando intensamente en esta tarea todos los miembros de la Comisión.
- Finalizada la redacción final del Informe, se ha procedido a su edición definitiva y a su votación final. El Informe ha sido aprobado por la Comisión, lo que obviamente no prejuzga acuerdo concreto y explícito de todos sus miembros con todas y cada una de sus recomendaciones, pero sí con el conjunto de la reforma propuesta. Posteriormente a su edición definitiva, el Informe ha sido entregado al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que fue la autoridad que propuso al Gobierno

la constitución de la Comisión de Expertos, para su elevación al Consejo de Ministros.

6. Impactos recaudatorios y macroeconómicos de la reforma

La Comisión ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) una evaluación del impacto recaudatorio de las distintas propuestas de reforma que ha formulado, y a los servicios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) una simulación del impacto que estos cambios podrían implicar para las principales variables macroeconómicas. En concreto, se han solicitado evaluaciones para dos líneas sucesivas de reforma: la primera, la correspondiente al cambio de composición de la cesta de impuestos, sin afectar a las cotizaciones sociales y, la segunda, la referida a la reducción de las cotizaciones sociales con cargo a los impuestos, conocida como devaluación fiscal.

Ha de tenerse en cuenta que muchas de las propuestas concretas de la Comisión se efectúan con un planteamiento de gradualidad en las modificaciones legislativas. Sin embargo, las evaluaciones/simulaciones realizadas se han efectuado bajo el supuesto de que todas ellas entrarían en vigor el 1 de enero de 2015, exclusivamente para evitar mayores complicaciones analíticas en sus planteamientos.

En relación con la primera línea de reforma:

- Se ha evaluado el efecto recaudatorio de las variaciones propuestas en la clasificación de bienes y servicios sometidos actualmente al tipo reducido del IVA así como en la imposición medioambiental. Según los cálculos de la Agencia, esos cambios podrían generar un incremento ex ante de ingresos de alrededor de 1 punto porcentual de PIB.
- Se ha supuesto que ese incremento de recaudación se utiliza para financiar los cambios en el Impuesto sobre Sociedades, impuestos patrimoniales y, sobre todo, en el IRPF. En concreto, se ha calibrado un descenso de la tarifa de este último que, junto con las pérdidas recaudatorias derivadas de las rebajas en la imposición sobre sociedades y la imposición patrimonial, lleve a una pérdida total de ingresos ex ante exactamente equivalente a 1 punto porcentual de PIB, con lo que la recaudación quede compensada en términos de PIB en esa evaluación ex ante, que es precisamente lo previsto por el Gobierno en el Programa de Estabilidad del Reino de España.
- Efectuada esa valoración de los efectos recaudatorios ex ante de la primera línea de reforma, se han simulado sus efectos ex post en el modelo macroeconómico del MHAP (modelo REMS), donde se ha considerado un incremento de la imposición sobre el consumo de 1 punto porcentual de PIB (tipo reducido del IVA e impuestos medioambientales),

que sirve exclusivamente para financiar una reducción de la imposición sobre el capital de 0,3 puntos de PIB y de la imposición directa sobre las familias de 0,7 puntos de PIB (reformas del IRPF, Sociedades y patrimoniales). Los resultados del modelo REMS señalan que la reforma tendría un efecto ex post positivo tanto sobre el PIB, de hasta un 0,3% en acumulado de tres años; del empleo, de hasta un 0,2% en el mismo período, y también sobre la recaudación, lo que permitiría una ligera reducción del déficit público.

En relación con la segunda línea de reforma, es decir, con la devaluación fiscal:

- Se ha evaluado el efecto recaudatorio de una reducción de 3 puntos en las cotizaciones sociales, lo que implica un efecto negativo recaudatorio ex ante de alrededor de 1 punto de PIB.
- En paralelo, se ha simulado un incremento de la imposición sobre el consumo que compensa exactamente el efecto negativo recaudatorio ex ante de la rebaja de cotizaciones. Esta simulación es de magnitud similar a la realizada anteriormente respecto a la primera línea de reforma.
- Los resultados muestran que la devaluación fiscal así planteada tendría un efecto positivo tanto sobre el PIB, de hasta un 0,7% en acumulado de tres años, como del empleo, de hasta un 0,7% en el mismo período, y en la recaudación. El efecto positivo sobre la recaudación y sobre el PIB permitiría en este caso una reducción del déficit público.

7. Puesta en vigor de la reforma

Como podrá comprobarse por la lectura de este Informe, la Comisión ha preparado unas propuestas de reforma tributaria muy extensas[15] que si bien sigue utilizando la cesta actual de impuestos, porque es la que suele existir en todos los sistemas tributarios de los países de nuestro entorno, supone cambios muy profundos en esos impuestos, hasta el punto de que su estructura y composición interna resulta bien distinta de la actual y se espera que sus efectos económicos también lo sean.

Como acaba de verse, la Comisión ha planteado el conjunto de sus propuestas de reforma como un todo coordinado, dirigido al cumplimiento de los objetivos que se han enunciado más arriba. Además, ha formulado esas propuestas desde un planteamiento de impacto directo -impacto ex ante- que recaudatoriamente resulte

[15] El Informe contiene 125 propuestas de reforma que en muchas ocasiones incluyen, además, varias subpropuestas. Esas propuestas y subpropuestas se dirigen a modificar sustancialmente los principales impuestos, las cotizaciones sociales, la lucha contra el fraude y, finalmente, a mantener la unidad de mercado y la neutralidad fiscal en nuestro país. Consideradas en su conjunto representan un cambio muy considerable en el sistema tributario español.

neutral, de forma que no exista riesgo apreciable para el cumplimiento del objetivo de consolidación presupuestaria.

Lo anterior significa que en la primera línea o bloque de reforma los aumentos de recaudación que se proponen en los impuestos medioambientales y en el IVA sirven para aligerar la carga en los impuestos patrimoniales y para reducir, en una primera etapa, el tipo de la imposición sobre sociedades hasta una posición intermedia desde la actual a la que se considera que debería ser su nivel final. Pero, sobre todo, la Comisión pretende que esos aumentos concedan espacio recaudatorio suficiente para una reducción sustancial de las tarifas en el IRPF orientada, por una parte, al bienestar de los escalones inferiores de renta y, por otra, al impulso del ahorro.

La Comisión confía en que la reforma que propone en el ámbito de la renta de las personas físicas y en el de la imposición de sociedades genere un impacto ex post expansivo que permita impulsar la economía española y el empleo. Ese impacto, piensa la Comisión, no se verá perjudicado sustancialmente por las elevaciones de los impuestos medioambientales y sobre las ventas, lo que conducirá a resultados netos ex post positivos, como ha confirmado la primera de las simulaciones con los modelos macroeconómicos proporcionados por los Servicios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Igualmente, en su segunda línea o bloque de reforma, la Comisión ha solicitado la simulación de los efectos ex post de una posible devaluación fiscal mediante la reducción de las cotizaciones sociales, efectuándose también esa simulación mediante los modelos macroeconómicos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con resultados igualmente positivos para el crecimiento de la producción y del empleo e, incluso, para la reducción del déficit público.

Aunque, en aras de la sencillez, ha tenido que hacer sus evaluaciones y simulaciones para una ejecución inicial de la primera línea o bloque de la reforma que se propone y, posteriormente, de la segunda, la Comisión es muy consciente de que es exclusivamente al Gobierno a quien compete decidir el momento adecuado para la puesta en vigor, total o parcial, de la reforma, dosificando sus propuestas a la vista de la coyuntura económica y del cumplimiento de sus compromisos en materia de consolidación presupuestaria,. Por ello la Comisión no ha considerado en su Informe ningún calendario concreto para el cambio tributario.

La Comisión tampoco ha cuantificado en este Informe las tarifas, tipos o parámetros impositivos que definen la carga tributaria, respetando así lo que son competencias exclusivas del Gobierno y coincidiendo plenamente con lo que es habitual en las Comisiones de reforma tributaria de otros países.

CAPÍTULO II

REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

A lo largo de los más de dos siglos de historia de la imposición personal sobre la renta en los países más desarrollados, se ha ido elaborando una doctrina muy completa y extensa respecto a sus características deseables y a sus instituciones más comunes. Destacan en ese cuerpo doctrinal las prescripciones acerca de la definición tributaria de los distintos rendimientos que integran la base de gravamen, el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales, los mínimos personales de exención, la adecuación de la carga a las dimensiones de la familia, la progresividad de las tarifas, los incentivos para el estímulo de diversas actividades y otros distintos aspectos de su regulación.

Pero, pese a tan numerosas prescripciones, no existe hoy una completa uniformidad del impuesto en los distintos países que lo aplican ni tan siquiera en el ámbito mucho más reducido de la Unión Europea, aunque los aspectos esenciales de su regulación ofrecen marcadas coincidencias en casi todos ellos. En los apartados que siguen se analizarán esos aspectos y se efectuarán las propuestas de reforma que la Comisión considera adecuadas para el cumplimiento de sus objetivos y de las recomendaciones formuladas por la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE.

1. Importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en España

Como puede observarse en el Cuadro nº 1, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es el tributo más importante desde el punto de vista recaudatorio de todos los que integran el sistema impositivo español si se excluyen las cotizaciones a la Seguridad Social. Su recaudación por el Estado en 2012 según los datos facilitados por la AEAT ascendió a 70.619 millones de euros, representando el 41,9% del total de los ingresos tributarios encuadrados dentro de los Presupuestos.

El IRPF suele ser el tributo más importante de cualquier sistema fiscal moderno no solo por su recaudación. Lo es también porque recae sobre cada ciudadano en particular, que viene obligado a efectuar una declaración personalizada en este tributo por los ingresos, rendimientos o ganancias obtenidos a lo largo de un periodo anual, estableciéndose de ese modo una relación directa entre la Administración tributaria y la persona que obtiene los citados ingresos, rendimientos o ganancias sin que, en principio, se interpongan otras personas en

esa relación. Y lo es, así mismo y muy especialmente, porque sus efectos influyen poderosamente en las decisiones de cada contribuyente en relación a su trabajo, su ahorro, su aceptación o rechazo de los riesgos económicos y la materialización o colocación de sus fondos disponibles. No existe otro impuesto con tal capacidad de influencia sobre las conductas individuales.

Teniendo en cuenta esa influencia, el IRPF ideal debería ser aquel que, respetando la equidad en la distribución de su carga impositiva, incitara a los ciudadanos al trabajo frente al ocio, que mejorase su percepción del ahorro frente al consumo, que les permitiese aceptar riesgos en el ámbito económico al encontrarse razonablemente respaldados frente a las pérdidas que esos riesgos implican y que fuese neutral frente a las distintas materializaciones o colocaciones de sus fondos disponibles. Estas son, en definitiva, las características que deberían acompañar al IRPF y los objetivos últimos que debería perseguir toda reforma en este impuesto.

Cuadro nº 1
Ingresos tributarios totales (*)

	2010	%s/total	2011	%s/total	2012	%s/total
I. RENTA PERSONAS FISICAS	66.977	42,0	69.803	43,2	70.619	41,9
I. SOBRE SOCIEDADES	16.198	10,2	16.611	10,3	21.435	12,7
I. SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	2.564	1,6	2.040	1,3	1.708	1,0
OTROS INGRESOS	88	0,1	118	0,1	1.319	0,8
CAPITULO I.- IMPUESTOS DIRECTOS	85.827	53,8	88.572	54,8	95.081	56,4
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	49.086	30,8	49.302	30,5	50.464	29,9
+ Importaciones	7.830	4,9	8.833	5,5	8.775	5,2
+ Recaudación bruta Operaciones interiores	66.507	41,7	66.916	41,4	65.395	38,8
- Devoluciones Operaciones Interiores	25.251	15,8	26.447	16,3	23.706	14,1
IMPUESTOS ESPECIALES	19.806	12,4	18.983	11,7	18.209	10,8
+ Alcohol y bebidas derivadas	810	0,5	772	0,5	745	0,4
+ Cerveza	279	0,2	279	0,2	283	0,2
+ Productos intermedios	18	0,0	17	0,0	17	0,0
+ Hidrocarburos	9.913	6,2	9.289	5,7	8.595	5,1
+ Labores del Tabaco	7.423	4,7	7.253	4,5	7.064	4,2
+ Determinados medios de transporte	0	0,0	1	0,0	0	0,0
+ Electricidad	1.363	0,9	1.372	0,8	1.507	0,9
TRAFICO EXTERIOR	1.522	1,0	1.531	0,9	1.429	0,8
IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS	1.435	0,9	1.419	0,9	1.378	0,8
OTROS INGRESOS	44	0,0	15	0,0	113	0,1
CAPITULO II.- IMPUESTOS INDIRECTOS	71.893	45,1	71.250	44,0	71.594	42,5
CAPITULO III.- TASAS Y OTROS INGRESOS	1.816	1,1	1.938	1,2	1.892	1,1
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	159.536	100,0	161.760	100,0	168.567	100,0

(*) Recaudación estatal antes de descontar las participaciones en los ingresos de las Comunidades Autónomas y entidades locales por las cesiones parciales en el IRPF, IVA e IIEE.
Fuente: "Informe anual de recaudación tributaria 2012", AEAT.

2. Recomendaciones de los Organismos internacionales para la mejora del IRPF

Muchas han sido las recomendaciones del Consejo de la Unión Europea formuladas el 29 de mayo de 2013 en cuanto al Programa de Estabilidad Presupuestaria y Reformas del Reino de España 2013-2016 y del Fondo Monetario Internacional y de la OCDE en muy diferentes fechas, al menos desde 2010. Todas ellas, entre otras de menor calado o que no afectan directamente al IRPF, pueden concretarse en las diez siguientes:

1) La consolidación fiscal se considera tarea prioritaria. En todos los informes se formulan recomendaciones en cuanto a la necesidad de que, en todos los niveles de la Administración pública, se refuerce la estrategia presupuestaria para el período 2014-2016 con medidas que permitan una corrección duradera de los desequilibrios actuales.

2) El Consejo de la Unión Europea, siguiendo las propuestas del Gobierno español, considera que la revisión del sistema tributario debería finalizarse en marzo de 2014.

3) La Unión Europea estima que los aumentos en la imposición directa disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico.

4) La mayoría de los informes insisten en que la reforma debería lograr un aumento del peso relativo de la imposición indirecta y de los tributos contra el deterioro del medio ambiente en el conjunto de los ingresos públicos.

5) Igualmente consideran indispensable que la revisión del sistema tributario se fundamente en una fuerte reducción de los denominados gastos fiscales, es decir, de las exenciones, deducciones, regímenes especiales y reducciones impositivas.

6) Los informes insisten en la necesidad de reformar en el IRPF la deducción por aportación a planes de pensiones, reduciendo sus límites de exención y evitando que el tratamiento actual genere distorsiones en la colocación del ahorro.

7) La Unión Europea considera que debería suspenderse la deducción por hipotecas derivadas de la adquisición de la vivienda que constituya el domicilio habitual del contribuyente.

8) La OCDE subraya la necesidad de eliminar en el IRPF cualquier tratamiento fiscal favorable para la vivienda propiedad del contribuyente que constituya su domicilio.

9) La mayoría de los informes consideran que hay que aumentar sustancialmente la actual imposición sobre bienes inmuebles, reduciendo al mismo tiempo la imposición que recae sobre la transmisión de esos bienes.

10) Todos los informes insisten en la necesidad de intensificar la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado.

Las recomendaciones anteriores señalan el camino que, según la Unión Europea, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE, debería seguirse en la reforma del sistema tributario español y, más concretamente, en la reforma del IRPF. Todas serán especialmente consideradas en los objetivos de la reforma de este impuesto y en las propuestas que se describen en este Capítulo.

3. El largo camino del IRPF en el sistema fiscal español y sus conclusiones

La reforma de cualquier tributo no puede emprenderse desde una posición que desconozca su historia, pues esa historia mostrará el camino del impuesto con sus éxitos y sus fracasos y ayudará a entender las razones de su estructura actual, mostrando quizá las fuerzas y las circunstancias que la han condicionado. En el caso concreto del IRPF español esa historia, que se extiende a más de doscientos años si se contempla desde los primeros intentos de implantar este impuesto en nuestro sistema tributario, resulta especialmente relevante para los propósitos de este Informe.

a. Antecedentes de la imposición personal sobre la renta

Los intentos para establecer una imposición personal sobre la renta en España se inician durante la Guerra de la Independencia (1808-1814) y como reflejo tanto de la necesidad de obtener recursos por parte de la Junta Central para financiar el esfuerzo bélico dada la multiplicidad de tributos existentes en ese momento en manos de las autoridades territoriales, con fuertes diferencias entre las distintas regiones, como del ejemplo proporcionado por el "*Income Tax*" adoptado poco antes en el Reino Unido para financiar la lucha contra la Francia revolucionaria.

El primer intento de establecer un impuesto personal sobre la renta en España se sitúa en Cataluña, que en agosto de 1809 implanta un sistema de capitación personal con 22 clases que constituye el primer antecedente lejano de nuestro IRPF. Pronto el ejemplo catalán se extiende a toda la nación. En enero de 1810 se promulga un Real Decreto por la "Suprema Junta Central y Gubernativa del Reyno" reunida en Sevilla mediante el que se establece una Contribución Extraordinaria de Guerra para que "todos los vecinos y habitantes de estos Reynos paguen un tanto proporcionado a sus fortunas y caudales, eximiéndose solo de este impuesto los que sean absolutamente pobres o meros jornaleros". El intento no podía tener éxito en mitad de una invasión extranjera del país y en medio de una extensa y cruel guerra abierta para luchar contra la invasión.

Sin embargo, a mitad del siglo XIX –y, más concretamente, en 1845 con la reforma de D. Alejandro Mon- se conformó un cuadro de impuestos directos de producto integrado por la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería y el Subsidio industrial y de comercio que abandonaba la idea de un impuesto

personal sobre la renta. Ese cuadro tributario de impuestos directos de producto se consolidó definitivamente en 1900 con la reforma de D. Raimundo Fernández Villaverde y su Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, olvidando la vía de un impuesto personal sobre la renta, que había experimentado años antes, -concretamente, en 1869- otro fallido intento con el Ministro de Hacienda D. Laureano Figuerola. También a lo largo de las tres primeras décadas del siglo XX surgen diversas iniciativas para implantar un impuesto personal sobre la renta partiendo en unos casos de un sistema autónomo de cédulas personales y, en otros, tomando como base el sistema de imposición de producto ya existente. Este último camino fue el elegido sin éxito por el Ministro de Hacienda Sr. Calvo Sotelo en 1925. Mientras tanto, la imposición personal sobre la renta existía ya en Europa como imposición principal desde bastante antes, pues aparece en el Reino Unido a finales del siglo XVIII (Pitt el joven) consolidándose a mitad del siglo XIX (Gladstone); en Alemania se inicia a finales de ese mismo siglo impulsado por Bismarck y en Francia en 1917, consecuencia de la reforma llevada a cabo por Caillaux como Ministro de Hacienda.

b. El impuesto complementario sobre la renta

Partiendo de la idea de complementar el cuadro de impuestos de producto de las reformas de 1845 y 1900 sin sustituirlo, la imposición personal sobre la renta fue incorporada a nuestro sistema impositivo en 1932 por el Ministro de Hacienda D. Jaime Carner como figura complementaria del sistema de imposición parcial y autónoma sobre los rendimientos de las propiedades inmobiliarias, del trabajo, del capital y de las empresas, es decir, del viejo sistema de impuestos de producto. Este modesto impuesto complementario pasó a denominarse “impuesto general” en la reforma tributaria de 1964, pero siguieron perviviendo los cinco impuestos de producto que venían de la mitad del siglo XIX, que conservaron su sustantividad independiente aunque sus recaudaciones pasaron a considerarse “a cuenta” del “impuesto general”.

c. La reforma fundacional de 1977-1978

En 1972 el referido “impuesto general” recibía un total de 350.761 declaraciones, de las cuales tan solo 29.389 resultaban con cuota positiva. Por eso la reforma impositiva emprendida entre 1977 y 1978 ha de considerarse como la “fundacional” del IRPF español. Esa reforma fue producto de un complejo proceso en el que se combinaron estudio y análisis de las instituciones tributarias con la búsqueda de consenso entre las fuerzas políticas para llevar a término el cambio fiscal. En el marco de los cambios para la implantación de un régimen democrático se abordó la reforma de la imposición personal sobre la renta entre 1977 y 1978. En esa reforma se derogaron los viejos impuestos de producto y el impuesto “general” sobre la renta sustituyéndolos por un sistema de retenciones en la fuente sobre algunos rendimientos -trabajo y capital, básicamente- y por un impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de naturaleza sintética y tarifa progresiva.

Tres aspectos básicos configuraron el IRPF español. El primero fue su definición de la unidad familiar como sujeto del impuesto pues se establecía que, cuando los sujetos pasivos del impuesto estuviesen integrados en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarían conjunta y solidariamente sometidos al tributo como sujetos pasivos. El mínimo exento personal se incrementaba en función de que fuesen más de uno los miembros de la familia que aportasen rendimientos de trabajo o de explotaciones económicas y se introdujo unas deducciones en la cuota por hijos y personas dependientes.

El segundo aspecto básico de la reforma fue la construcción de un nuevo concepto de base imponible, definiéndose la renta objeto de gravamen como la suma de rendimientos del trabajo, del capital y de las explotaciones económicas más las ganancias y pérdidas patrimoniales, estableciéndose en algunos casos nuevas y más homogéneas definiciones de tales rendimientos que las contenidas anteriormente en el sistema de imposición de producto.

El tercer aspecto básico de la reforma fue el de la moderación de la progresividad de su tarifa para lograr una amplia aceptación social del tributo. Aunque la tarifa inicial del IRPF era, conforme al estilo habitual en otros muchos países por aquella época de veintiocho tramos con tipos que se situaban entre el 15 y el 65,51 por 100, lo cierto es que se estableció un límite para que en ningún caso la cuota íntegra resultante por aplicación de la referida escala pudiese exceder del 40 por 100 de la renta objeto de gravamen.

d. La reforma de 1985 y la elevación de los tipos de gravamen

La creación del IRPF en 1978 dio paso, casi a partir de ese momento pero especialmente después de 1982, a un conjunto de retoques, generalmente acometidos por las sucesiva Leyes de Presupuestos, que trataron de resolver problemas concretos planteados por el nuevo texto legal o de articular diversas medidas de política económica, casi siempre coyunturales, sin que por ello se alterasen los parámetros fundamentales del tributo. En 1985, sin embargo, se acometió una reforma más profunda consistente en una apreciable subida de los tipos de gravamen; en el establecimiento de una deducción variable para corregir parcialmente la acumulación de rentas dentro de la unidad familiar, aunque limitándola exclusivamente a las procedentes del trabajo dependiente y en un nuevo régimen tributario de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, entre otras modificaciones, impedía la integración de las pérdidas netas en la base imponible para su compensación con los restantes rendimientos.

e. El tratamiento tributario de la familia en las reformas de 1989 y 1990

Otros cambios importantes en el IRPF surgieron en 1989 y 1990. La Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 consideró inconstitucional los preceptos que declaraban obligatoria la tributación conjunta de diversas personas cuando integrasen una unidad familiar. Esta declaración se apoyaba en la incompatibilidad de la tributación conjunta obligatoria de los cónyuges en el IRPF

con el principio de igualdad y con el derecho a la intimidad personal, en cuanto que las normas del IRPF no preveían posibilidad alguna de opción por la tributación individual en el referido impuesto. De ahí que en 1989 se concediese la opción a la tributación separada de los miembros que integrasen una unidad familiar y estableciendo además reglas para la atribución de los rendimientos obtenidos por los distintos miembros de esa unidad. A tales efectos se dispuso que la titularidad de los rendimientos de trabajo correspondería exclusivamente a quien hubiese generado el derecho a su percepción, salvo las pensiones y haberes pasivos, que se atribuirían a las personas a cuyo favor estuviesen reconocidos. Para los restantes rendimientos el criterio que se adoptó fue el de atribuirlos a la persona que tuviese la titularidad jurídica de los bienes patrimoniales que los generasen o a quien llevase a término por cuenta propia la explotación económica correspondiente.

f. El intento de sistematización de 1991

Los cambios experimentados por el IRPF desde 1978 y su acumulación sobre el primitivo texto legal condujeron en 1991 a la promulgación de una nueva norma general para este tributo. En ese cambio se sistematizó algo la definición de los rendimientos; se perfiló algo más el concepto de “residencia habitual”; se regularon las retribuciones en especie; se estableció un mínimo de exención especial para determinadas retribuciones del capital mobiliario y se cambió de nuevo la forma de cómputo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, adoptándose un sistema que reducía tales ganancias y pérdidas en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente, de suerte que, transcurrido un determinado lapso de tiempo, que variaba según los elementos patrimoniales de que se tratase, se alcanzaba la no sujeción de tales ganancias y pérdidas.

Además la nueva tarifa establecida en la reforma de 1991, supuso un intento de bajar los tipos, máximos de gravamen pasándolos del 56 al 53 por 100 y previéndose que tal tendencia continuaría hasta 1993, en que el tipo máximo quedaría fijado en el 50 por 100. Sin embargo, esas reducciones no llegaron a aplicarse, restableciéndose el tipo máximo en el 56 por 100 a finales de 1992, por la necesidad de corregir el alarmante crecimiento del déficit público.

g. Las reformas estructurales de 1998 y 2002

El fundamento de las reformas 1998 y 2002 se encontraba en las nuevas circunstancias económicas del momento y en el papel más relevante que se otorgaba al criterio de eficiencia en la orientación del sistema impositivo. También se encontraba en la trayectoria que habían seguido los sistemas fiscales de los países más avanzados. Rompiendo con la tradición existente hasta ese momento, las reformas de 1998 y 2002 fueron elaboradas siguiendo las propuestas de una

Comisión de Expertos[16]. Esas reformas supusieron, entre otras de menor trascendencia, una importante reducción de exenciones, una reestructuración y nueva definición de los rendimientos computables, una nueva definición de las ganancias y pérdidas patrimoniales y de su tratamiento fiscal, un nuevo tratamiento de los mínimos personales y familiares, una nueva valoración de sus cuantías y una nueva y bastante más reducida tarifa de gravamen.

La reducción de tarifas se hizo posible porque, a partir de 2006 y tomando como objetivo los límites en cuanto a déficit público contenidos en el Tratado de Maastricht, la necesidad de reducir ese déficit, junto con la idea de que había que conceder mayores oportunidades al sector privado, condujo a plantear que el volumen del gasto público en España no superase el 40 por 100 del PIB[17]. Se pensó igualmente que el aumento de la elasticidad del impuesto derivada de la mayor progresividad efectiva originada por su reforma, coadyuvaría al crecimiento de su recaudación al aumentar la producción nacional. Esa mayor producción sería consecuencia de la mejora de las expectativas personales y empresariales, impulsadas por la rebaja de la tarifa del IRPF, y por las mayores oportunidades abiertas al sector privado al reducirse el peso relativo del gasto público.

Esos tres objetivos –reducción del peso relativo del gasto público, reducción simultánea del IRPF y crecimiento de la producción interior- tenían su inicio decidido en el ajuste presupuestario vía gasto público seguido, casi de inmediato, por la reforma del IRPF. La política monetaria coadyuvó eficientemente a esos objetivos al reducir los tipos de interés, lo que se hizo posible por las menores presiones del déficit público sobre la financiación de la economía.

h. El principio de la dualización del IRPF en la reforma de 2006

A finales de 2006 se aprobó otra reforma del IRPF. Esa reforma pretendía varios objetivos entre los que destacaban una mayor equidad, una mejora en la cohesión social, un mayor impulso el crecimiento económico y una más elevada suficiencia financiera, es decir, una mayor recaudación del tributo. La equidad se persiguió mediante un nuevo planteamiento de los mínimos personales y familiares. La cohesión social se trató de alcanzar con un tratamiento especial de las personas dependientes. El impulso al crecimiento económico se trató de conseguir mediante la simplificación de la tarifa y con un tratamiento especial de algunos de los rendimientos derivados del ahorro.

---

[16] En la primera de esas Comisiones (1998) participaron, entre otros, algunos Catedráticos de Hacienda Pública que habían elaborado la respuesta conjunta al cuestionario de 1989. Dos de ellos también participaron en la segunda (2002).

[17] Entre 1995 y 2001 el gasto público total en términos reales pasó de 5.029,0 a 5.331,2 euros por habitante, aunque su participación en el PIB cayó desde el 45 al 39,6 por 100. A ello hay que añadir que solo las prestaciones por desempleo, los intereses y las subvenciones de capital disminuyeron ligeramente en valores reales por habitante en el periodo considerado. Todas las demás partidas de gasto aumentaron en términos reales por habitante.

La ley de 2006 cambió la forma de aplicar los mínimos personales y familiares, que pasaron de descontarse de la base del impuesto, en la que su valoración se efectuaba al tipo marginal, a descontarse de la cuota, con valoración a los tipos mínimos de la escala de gravamen. Esa valoración de los mínimos por los tipos iniciales añadía una mayor progresividad al impuesto respecto a la renta total, pero olvidaba en el cálculo de esa progresividad la auténtica capacidad económica del contribuyente.

Por otra parte, siguiendo el camino marcado por Noruega, Suecia y Finlandia, se cambió sustancialmente la base del impuesto desagregándola en dos grandes componentes, pero con algunas discrepancias respecto al modelo dual puro. Una de las bases agrupaba a los rendimientos del trabajo, a los de actividades económicas sin escisión alguna respecto a los rendimientos del trabajo del propio empresario y a los del capital inmobiliario, sometiéndolos a una tarifa progresiva, mientras que la otra base agrupaba, bajo la denominación de "rendimientos del ahorro", a los rendimientos del capital mobiliario –intereses y dividendos, fundamentalmente- y a las ganancias patrimoniales, sin seguir la pauta habitual de agrupación de un impuesto dual[18]. La base que agrupaba los llamados "rendimientos del ahorro" se gravó a un tipo fijo de imposición (18 por 100), inferior al tipo más reducido de la tarifa progresiva. Con esta reforma la tarifa progresiva comenzaba en el 24 por 100 para terminar en el 43 por 100.

i. La elevación de las tarifas impositivas en 2012

En 2012 el Gobierno, ante la necesidad de atender con urgencia las exigencias de un déficit público que había alcanzado en 2009, por primera vez en nuestra historia, nada menos que un 11,1% del PIB, que al cierre de 2011 todavía llegaba al 9,1% de esa magnitud y que amenazaba claramente con desbordarse, decidió, entre otras medidas tributarias, subir la tarifa del IRPF mediante un gravamen complementario, de forma provisional y por dos años (2012 y 2013) si se reducía el saldo presupuestario negativo. En esa situación, provisional en cuanto a tarifas, pero fuertemente condicionada por el proceso de consolidación presupuestaria, es en la que se plantea la actual reforma de este impuesto.

j. Algunas conclusiones de esta historia

La historia que acaba de exponerse muestra con claridad algunas conclusiones que pueden ayudar en la tarea de entender y poner en marcha la reforma que ahora se pretende. La primera y fundamental es la relativa a lo difícil que resulta

---

[18] La denominación de "rendimientos del ahorro" para esta agrupación de ingresos resultaba un tanto excesiva, porque en ella se contenían rendimientos del capital mobiliario junto con otros ingresos que técnicamente no son rendimientos -las ganancias patrimoniales- al tiempo que se excluían los rendimientos imputados del capital inmobiliario y los obtenidos mediante el alquiler o cesión de inmuebles y la parte correspondiente al capital en los rendimientos de las actividades económicas, que también eran rendimientos del ahorro.

implantar o cambiar un impuesto personal sobre la renta sin contar con una sociedad suficientemente desarrollada en el ámbito económico, sin una organización democrática de esa sociedad y sin una percepción clara de lo que debe ser tal impuesto. En España esas tres circunstancias no se dieron plenamente hasta 1977-1978.

La segunda es lo importante que resulta no elegir un camino equivocado en la reforma. Podría pensarse que en la reforma de 1845 se siguió el camino equivocado al elegirse la vía de la imposición de producto en lugar del camino de la imposición sobre la renta en su versión de impuesto sintético, pero por entonces lo único que estaba perfilándose ya con cierta precisión en el Reino Unido era la imposición analítica sobre la renta, que hundía sus raíces en una estructura semejante a la que se derivaba de la imposición de producto. La imposición sintética sobre la renta, como hoy la conocemos, nace en Alemania a finales del siglo XIX. No cabía otra solución en esos momentos en España que aferrarse la imposición de producto, dadas sus debilidades económicas del país y sus circunstancias políticas, que urgían la unificación fiscal y administrativa de una nación que había comenzado a mostrar graves tensiones internas con las guerras carlistas. Tampoco ayudó la idea de establecer una imposición sobre la renta por el incierto y confuso camino de las cédulas personales, que fue el elegido en 1809 y reiterado en 1869.

La tercera, lo importante que también resulta no plantear la reforma de espaldas a la situación presupuestaria, porque cuando hay necesidad de cerrar la brecha del déficit público no es mucho lo que puede hacerse para rebajar tarifas e impulsar de ese modo el crecimiento de la producción y del empleo. Un crecimiento de la economía suficiente para absorber esas reducciones y cerrar la brecha del déficit solo resultará viable en momentos en que la coyuntura haya iniciado ya el camino hacia una situación más expansiva, situación que las rebajas en los impuestos pueden consolidar.

La cuarta y última de esas conclusiones, que la efectividad recaudatoria de los aumentos en los tipos impositivos nominales resulta bastante corta cuando el impuesto está lleno de lagunas en su base imponible que reducen sensiblemente su capacidad de gravamen. Sin eliminar exenciones, deducciones y reducciones, tanto en la base del tributo como en su cuota, poco podrá esperarse respecto a la elasticidad del impuesto para seguir las fluctuaciones de la actividad económica y proporcionar una recaudación adecuada.

Todas esas conclusiones tratarán de interiorizarse en los objetivos de la reforma actual que seguidamente se plantean. El análisis de las medidas concretas de esa nueva reforma se centrará en el estudio de las exenciones actuales; en la dualización o unificación de su base imponible; en el tratamiento de los rendimientos de trabajo, de los rendimientos inmobiliarios y mobiliarios y de los procedentes de las actividades económicas; en la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales; en la forma más adecuada de desgravar el ahorro o sus materializaciones más frecuentes; en las circunstancias personales y familiares

del contribuyente; en las deducciones en su cuota; en los restantes regímenes especiales que hoy acumula este tributo y, finalmente, en las tarifas del impuesto, aunque con carácter previo se revisará también la terminología aplicada actualmente en la Ley del IRPF.

4. Objetivos para la reforma actual del IRPF

Como ha podido comprobarse el IRPF ha ido cambiando sustancialmente a lo largo de su ya dilatada historia en España. Por eso quizá las modificaciones en este impuesto que ahora se recomiendan en este Informe podrían entenderse como menores desde el punto de vista de la estructura del tributo y en comparación con otras reformas anteriores, que definieron y perfilaron esa estructura. Sin embargo, los cambios que pretende introducir este Informe en el IRPF son esenciales desde el punto de vista del papel que debería jugar en la economía española este tributo, es decir, desde el punto de vista del servicio del impuesto al crecimiento de la producción y del empleo, que son los pilares más importantes en que se asienta el bienestar de un país y de sus ciudadanos.

Para cumplir adecuadamente con su papel en la economía española el IRPF debería ser aligerado de tratamientos especiales, deducciones sin mucho sentido en la actualidad, valoraciones poco fundamentadas e incentivos con escasos efectos sobre las decisiones económicas de los contribuyentes, es decir, de casi todo lo que constituye su amplio inventario actual de gastos fiscales.

Del mismo modo la reforma debería potenciar la lucha contra la economía informal, el trabajo no declarado o en actividades no computables, tratando de aumentar la tasa de actividad de la población. Para lograrlo resultará necesario impulsar a los colectivos que actualmente se encuentran de forma ilegal fuera de las actividades laborales reguladas, ampliando significativamente el empleo legalmente reconocido. También debería favorecerse a las personas que solo trabajan en el hogar para que participen en las actividades productivas e, igualmente, coadyuvar a que aumente la edad efectiva de jubilación de las personas capaces de sostener el esfuerzo de una actividad laboral. La reforma debería contribuir, de este modo, a una mayor eficiencia en la producción y en el empleo, lo que constituye un objetivo esencial para la Comisión de reforma del sistema tributario.

A la vista de lo anterior y de las recomendaciones de los Organismos internacionales al respecto, la reforma del IRPF que se propone en este Informe trataría de alcanzar los siguientes objetivos:

Primero, recomponer las bases del impuesto reduciendo sustancialmente los gastos fiscales que hoy se contienen en su regulación.

Segundo, reducir sus tarifas para lograr un impuesto más eficiente y neutral, para lo que habrá de prestar especial atención a los tipos marginales de

esas tarifas y conseguir aligerar el peso relativo de la imposición directa dentro del conjunto de ingresos públicos.

Tercero, proponer medidas que faciliten la lucha contra el fraude fiscal y contra el trabajo informal, impulsando la incorporación de personas y colectivos a la población activa declarada.

Cuarto, favorecer el ahorro y la neutralidad entre los distintos instrumentos en que se materializa ese ahorro.

Todo ello, desde luego, prestando al mismo tiempo una exquisita atención al cumplimiento de los compromisos adquiridos con la Unión Europea en cuanto a consolidación presupuestaria, que implican el mantenimiento de la recaudación del sistema de ingresos públicos en su conjunto en torno al 36%-38% del PIB y a lo largo del periodo 2014-2016, por lo que cualquier reducción en un impuesto habrá de ser cuidadosamente compensada con otras reformas en ese mismo impuesto o en otros.

5. Cuestión previa: una revisión de la terminología legal del IRPF

La Ley reguladora del IRPF ha venido mostrando en sus sucesivas versiones una cierta confusión terminológica que, incluso, ha dañado apreciablemente su entendimiento y comprensión desde el punto de vista del contribuyente. La raíz de esa confusión se encuentra, sin duda, en la relación entre los términos "rendimientos" y "renta". Desde un punto de vista económico la "renta" es una magnitud única y global, producto de la integración de diversos "rendimientos" y otras posibles partidas, atribuible a un determinado sujeto, bien sea a un país en su conjunto, a un individuo en particular o, incluso, a una agrupación de individuos que constituyan una familia[19.] Desde un punto de vista tributario la renta expresa la capacidad total de un individuo o familia para soportar un impuesto e incluye todos sus rendimientos más las ganancias y pérdidas patrimoniales y las transferencias recibidas menos las entregadas, cuando tales transferencias sean objeto de cómputo fiscal según las leyes aplicables. Por su parte los "rendimientos" son el producto económico que se obtiene de la aplicación del trabajo o del capital a una actividad económica o de la utilización conjunta de ambos factores en una actividad de esa naturaleza.

Partiendo de esas distinciones elementales, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 1:

Debería procederse a una revisión de los términos que utiliza la Ley del IRPF para dotarlos de un mayor sentido económico y

19 Obsérvese que desde el punto de vista puramente económico en el concepto de renta no se incluyen las ganancias y pérdidas patrimoniales.

fiscal, al tiempo que se refunden, sistematizan y simplifican sus normas y se ofrece una mayor y mejor información al contribuyente en los documentos de la declaración y liquidación del tributo. A tales efectos:

a) El término "rendimiento" debería aplicarse exclusivamente a los ingresos derivados del trabajo, del capital mobiliario o inmobiliario o de las actividades económicas, en lugar del término "rentas" que se utiliza en algunas ocasiones.

b) La "renta total del contribuyente" estaría constituida por la suma algebraica de los rendimientos anteriormente descritos y las ganancias y pérdidas patrimoniales. El impuesto debe ser transparente y por eso se debería calcular su cuantía y hacerla visible al contribuyente cuando se efectúe su declaración o liquidación, porque no siempre éste tiene conciencia exacta de la cuantía anual de esa renta.

c) La "renta disponible fiscal" debería estar constituida por la diferencia entre la "renta total del contribuyente" y sus mínimos personales y familiares así como, en su caso, por el mínimo por dependencia. Por razones de transparencia, este concepto y su cuantía también deberían hacerse visibles al contribuyente cualquiera que fuese la forma en que se tratasen fiscalmente esos mínimos personales y familiares. Respecto al mismo y a la "renta total del contribuyente" se debería calcular y hacer visible el tipo efectivo global líquido del impuesto, para advertir del verdadero peso del tributo, que el contribuyente habitual y erróneamente mide por la cuantía de su tipo marginal en la escala progresiva.

d) La "base imponible general" y la "base imponible del ahorro" resultarían de la división de la renta total del contribuyente, tomándose en la base imponible general la suma algebraica de los rendimientos del trabajo y de los rendimientos de explotaciones económicas de su titularidad. En la base imponible del ahorro se incluirían los rendimientos del capital mobiliario, los imputados por los inmuebles propiedad del contribuyente destinados al uso propio de su titular y su familia, incluido el del inmueble del domicilio cuando tal vivienda sea de su propiedad, y los rendimientos de los inmuebles cedidos a terceros mediante arrendamiento, así como la suma algebraica de ganancias y pérdidas patrimoniales. Aun cuando el procedimiento de tributación aplicado a los mínimos personales y familiares

no fuese el de su descuento de la suma de rendimientos netos, a efectos de transparencia informativa la base imponible debería descontar tales mínimos en la forma que se describe más abajo para las reducciones por dependencia y envejecimiento o por pensiones compensatorias.

e) La "base liquidable general" resultaría de restar de la imponible general las "reducciones por situaciones de dependencia y envejecimiento" y las "reducciones por pensiones compensatorias" hasta el límite de la cuantía de esa base imponible general. A su vez, la "base liquidable del ahorro" estaría constituida por la "base imponible del ahorro" disminuida en la cantidad que se compensase, dentro de los límites establecidos, por el resultado neto de ganancias y pérdidas patrimoniales y por las cuantías no compensadas en la base general de las "reducciones por situaciones de dependencia y envejecimiento" y de las "reducciones por pensiones compensatorias".

f) Finalmente, la reforma del IRPF debería pretender una notable sistematización y simplificación de la Ley del impuesto, recurriendo a una refundición ordenada de su texto actual.

6. Supuestos de no sujeción y exenciones en el IRPF

La Ley 35/2006 solo contempla supuestos de rentas exentas (art. 7) que responden en casi todos los casos a razones bien justificadas, en muchas ocasiones derivadas de las penosas circunstancias en que se perciben tales rentas y en otras por el deseo de premiar conductas altamente valoradas por la sociedad.

La Comisión ha debatido ampliamente sobre si todas las posibles circunstancias que acompañan a la percepción de determinadas rentas deben ser consideradas como suficientes para la exención de tales rentas en este tributo. A tales efectos ha tratado de encuadrar las actuales exenciones en cuatro grandes grupos para justificar su existencia. El primero comprende las exenciones que se refieren a compensaciones por pérdidas sufridas, aunque éstas más bien deberían definirse como supuestos de no sujeción al impuesto. El segundo grupo se refiere a las exenciones que se conceden por el honor y distinción a que se hacen acreedoras determinadas conductas. El tercer grupo se corresponde con las exenciones cuya finalidad es reducir la cuantía del gasto público. Y, finalmente, el cuarto se refiere a las exenciones que pretenden constituir auténticos incentivos fiscales.

Respecto al primer grupo de exenciones –es decir, respecto a las exenciones que pretenden compensar pérdidas- la Comisión ha llegado a la conclusión de que los

ingresos que compensan pérdidas materiales o corporales deben seguir quedando exentos, tal y como se establece en las letras a), y c) del art. 7 de la Ley del IRPF. Desde un punto de vista puramente objetivo esos ingresos no manifiestan capacidad fiscal de pago porque constituyen compensaciones por pérdidas efectivas y, por ello, no deben quedar sometidas al impuesto. Tal es también el caso de las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida –letra d) del repetido art. 7- pues vienen a representar una compensación por la pérdida de la integridad o funcionalidad corporal derivadas de ese mismo tipo de conductas. Como el IRPF es un impuesto de naturaleza subjetiva y personal, esas compensaciones por pérdidas deberían seguir estando exentas de imposición. Igual criterio cabe aplicar a las indemnizaciones por privación de libertad de la letra u) de este artículo y también similares a las ya descritas son las razones que justifican también el mantenimiento de las exenciones contenidas en las letras q), r), y s) del art. 7, relativas a las indemnizaciones públicas por daños personales causados por los servicios públicos; las percepciones por entierro o sepelio y determinadas ayudas económicas a personas que, con hemofilia y otra enfermedades, hayan desarrollado una hepatitis C por su tratamiento en hospitales públicos. Todas estas exenciones están plenamente justificadas.

Merecen un análisis más detenido las indemnizaciones por despido, reguladas en el art. 7, e) de la Ley del IRPF, distinguiendo entre las que se satisfagan por la terminación de contratos temporales de las que correspondan a la finalización de contratos indefinidos. En efecto, en el caso de las indemnizaciones por finalización de contratos temporales, las cantidades percibidas como indemnización son consideradas como rendimientos del trabajo y están sujetas a IRPF, pues el contrato, por su propia naturaleza, ha de finalizarse en un determinado momento y con esa previsión se suscribe.

Sin embargo, en los contratos de duración indefinida no existe plazo de finalización ni se contempla el despido salvo por causas definidas en la Ley, por lo que si se produce un despido por causas no justificadas las indemnizaciones que se perciban por esa causa deberían quedar, en principio, exentas del IRPF al compensar una pérdida no prevista en la ley y sufrida por el trabajador: la pérdida de su puesto de trabajo. A tales efectos, desde la reforma de 2012 hay que diferenciar en los contratos indefinidos entre los despidos por causas económicas y los derivados de causas disciplinarias. Los despidos basados en causas económicas tal como las que reconoce la Ley entran dentro de lo que hay necesariamente que prever cuando se suscribe un contrato de trabajo aparentemente indefinido pero que, inevitablemente, está sujeto en cuanto a su duración a las circunstancias económicas por la que atraviese la empresa. Sus indemnizaciones cuando se perciben por esta causa no deberían estar exentas del IRPF, porque esa pérdida ya está definida y es de normal apreciación incluso en los contratos aparentemente indefinidos.

En el caso de despidos por causas disciplinarias, si el despido se declara procedente no implicará ninguna indemnización. Si se declara improcedente por

sentencia judicial o en acto de conciliación la cuantía de la indemnización podría pensarse que quizá debiera quedar exenta del IRPF, al tratarse de una indemnización por pérdida no previsible ni prevista, aunque siempre con el límite máximo del coste para el despido improcedente fijado en el Estatuto de los Trabajadores, más alto que el previsto para el resto de los casos. La diferencia de trato fiscal entre las indemnizaciones por finalización de contratos temporales y contratos indefinidos por causa disciplinaria improcedente podría responder a que el trabajador se ve desposeído de un derecho que tiene reconocido y que está ejercitando pacíficamente, lo que no ocurre en el caso del despido en un contrato temporal ni en el caso del despido derivado de circunstancias económicas ni tampoco, obviamente, en el caso de despidos justificados por causas disciplinarias. Sin embargo, la mayor indemnización concedida por la Ley a estos despidos ya supone una compensación adicional por esa circunstancia y, además, la experiencia más frecuente demuestra que, mediante la colusión entre empresario y trabajador, se judicializan una buena parte de esos casos de despido para que muchos despidos derivados de otras causas, incluso de acuerdos voluntarios entre empresario y trabajador, consigan la calificación de improcedentes, gozándose así, a costa de la Hacienda pública, de la correspondiente exención de cargas fiscales para la indemnización previamente acordada. La exención en las condiciones del art. 7 e) para el despido disciplinario injustificado da origen, en un gran número de casos, a acuerdos colusorios cuyo único fin es el de conseguir una exención tributaria. La especial compensación a los despidos improcedentes se encuentra, como ya dispone la legislación actual, en la indemnización más elevada que reciben, pero no en que tal indemnización quede exenta de la tributación correspondiente, que en todo caso debería ser la que se aplica a los rendimientos obtenidos en más más de dos ejercicios. Por eso debería suprimirse su exención, pues esa medida reduciría sustancialmente la litigiosidad laboral, que podría quedar reducida casi exclusivamente a las auténticas situaciones de despido injustificado.

El segundo grupo de exenciones está constituido por las que se conceden por el honor y distinción a que se hacen acreedoras determinadas conductas consideradas especialmente meritorias por la sociedad. Tal es el caso de la exención contenida en la letra l) del art. 7, en favor de los premios literarios, artísticos y científicos, pues tales premios suelen otorgarse a conductas especialmente meritorias y socialmente valoradas. En consecuencia, la Comisión opina que los premios de esa naturaleza deberían seguir estando exentos del impuesto como hasta ahora, cuando fueran reconocidos como tales por las autoridades correspondientes conforme al expediente administrativo apropiado.

El tercer grupo en que pueden clasificarse las actuales exenciones del IRPF está constituido por aquellas que protegen a ciertas ayudas o prestaciones concedidas públicamente, en las que la exención responde a la idea de no encarecer el coste público de tales ayudas o prestaciones. La Comisión ha debatido ampliamente, como suele ocurrir en estos casos, entre las dos alternativas clásicas de este problema: si se debe mantener la exención para no aumentar el gasto público en

esas finalidades o si, por el contrario, debería aumentarse el gasto público en cantidades equivalentes a la exención y suprimir esta última. La solución adoptada Comisión ha sido la de mantener la exención y no aumentar el gasto público, porque el aumento del gasto dificultaría la consecución de los objetivos del Gobierno respecto a su cuantía relativa, ya de por si exigentes, mientras que mantener la exención no altera el *status quo* actual. Por eso se ha decidido mantener las exenciones reconocidas a las prestaciones familiares del sistema público de Seguridad Social o de clases pasivas así como las prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción, hijos a cargo, orfandad o maternidad (art. 7 h), y todas las demás descritas en la letra x) de ese artículo, vinculadas al servicio en el entorno familiar y de asistencia a personas en situación de dependencia, así como las prestaciones y ayudas familiares de naturaleza pública vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores, reguladas en el art. 7, z). Esas mismas razones de no encarecer el gasto público que representan las ayudas también se encuentran en las exenciones recogidas en la letra j) del art. 7, relativas a las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos, así como en las ayudas de contenido económico concedidas a deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de su preparación, que se incluyen en la letra m) del reiterado art. 7 de la Ley, por lo que la Comisión opina que esas exenciones debería mantenerse. Por iguales razones deberían mantenerse las exenciones reguladas en la letra i) del art. 7, referentes a las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas por acogimiento de personas con discapacidad y por acogimiento de menores en ejecución de medidas judiciales, aumentando vía gastos las dotaciones pertinentes. La Comisión opina que en estos casos debería mantenerse la exención al existir, además, motivos humanitarios y de conmiseración social en las mismas.

La Comisión ha debatido también si a las pensiones del sistema público de protección social por incapacidades permanentes absolutas o por gran invalidez, reguladas en la letra f) del art. 7 de la Ley del IRPF, se les debería aplicar el mismo tratamiento, pues claramente pertenecen al grupo de las exenciones concedidas para no aumentar el gasto público de la prestación. En esas pensiones no concurren con fuerza suficiente las circunstancias de mérito social o de compensación de pérdida anteriormente comentadas en el grupo segundo sino solo la desgracia de su padecimiento. Como tales incapacidades o situaciones generan un mayor coste para la supervivencia de la persona afectada, su tratamiento podría consistir en computar la pensión como ingreso no exento y, simultáneamente, definir el coste adicional de supervivencia de las personas afectadas como un mínimo especial y adicional de exención. Sin embargo, este procedimiento sería más complejo de aplicar y, además, tampoco evitaría algunos abusos en el tratamiento fiscal de estas pensiones públicas que, en algunos

casos, pueden escandalizar socialmente[20]. Tampoco debería perderse de vista que ese tratamiento podría generar un fuerte rechazo social por el sentimiento de solidaridad que siempre despierta la incapacidad o la invalidez ajena, sin apenas beneficio para la realidad actual del IRPF. De ahí que, después de un amplio debate, la Comisión considera que tampoco se deberían proponer cambios respecto al tratamiento fiscal de estos ingresos. Similar criterio debería aplicarse a las pensiones públicas por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, bajo las condiciones reguladas en la letra g) del art. 7 de la Ley del IRPF. Sin embargo, ha considerado que quizá no debería mantenerse por más tiempo la exención regulada en la letra b) del art. 7 relativa a las ayudas prestadas a los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, en tanto esas enfermedades se han convertido en crónicas y no tienen ya, como tenían hace años, riesgo de muerte inmediata. El mantenimiento de esta exención podría conducir a la exigencia de ayudas exentas para otras muchas enfermedades crónicas que arrastran también riesgo de muerte no inmediata.

El cuarto grupo de exenciones se refiere a aquellas en que la exoneración del impuesto constituye un puro incentivo fiscal. Tal es el caso de la exención de la letra o) del art. 7, relativa a los rendimientos satisfechos por el Estado español con ocasión de misiones internacionales de paz o humanitarias en el extranjero o por los realizados en el extranjero, dentro de los requisitos, límites y condiciones descritas en la letra p) del art. 7 de la Ley, que tiene su justificación en la finalidad de facilitar el uso temporal de empleados españoles por empresas no residentes y, por tanto, puede considerarse como un incentivo para inducir al uso temporal en el extranjero de empleados españoles. Igual consideración que la anterior puede otorgarse a las exenciones reguladas en la letra n), v) y w) del repetido art. 7 de la Ley del IRPF, que se refieren, respectivamente, a las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único y sus cantidades se destinen a las finalidades previstas en el Real Decreto 1044/1985; a los rendimientos o ganancias que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de las rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático y las relativas a las prestaciones obtenidas en forma de renta que correspondan a las aportaciones a sistemas de previsión social en favor de personas con discapacidad. Se trata de auténticos incentivos que parecen cumplir con la finalidad que persiguen y que, en consecuencia, su exención fiscal está justificada.

Las que no pueden encuadrarse en ninguno de los cuatro grupos anteriores son las exenciones de la letra k) del repetido art. 7, relativa a las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial, que responde a criterios

---

20 Las situaciones de abuso o fraude en cuanto a incapacidades suelen derivarse de una inadecuada calificación de la incapacidad por los organismos sanitarios encargados de efectuarlas. La Administración tributaria se limita a seguir fiscalmente esa calificación, por lo que difícilmente un tratamiento fiscal distinto podría evitar aquellos fraudes cuyo origen se encuentra fuera del ámbito impositivo.

técnicos relativos al tratamiento de esas pensiones y que, por tanto, debería mantenerse. No ocurre así, sin embargo, con la exención de la letra t), relativa a los instrumentos de cobertura del riesgo de interés en hipotecas para la adquisición de vivienda habitual, que carece de sentido al haberse suprimido la deducción por la adquisición de la vivienda propia. Algo parecido ocurre con la exención relativa a los dividendos y participaciones en beneficios contenida en la letra y) del art. 7 con el límite de 1.500 euros anuales, pues ni compensa pérdidas, ni responde a criterios de reconocimiento o mérito social, ni pretende ahorrar gastos públicos, ni se refieren a criterios de técnica tributaria ni constituye un incentivo para conductas valorables socialmente. Por eso la Comisión considera que, conforme además a las opiniones sobre reducción de gastos fiscales mantenidas por los Organismos internacionales, debe proponerse la eliminación de las exenciones contenidas en las letras t) e y) del art. 7 de la Ley del IRPF.

Ha de advertirse que en la regulación del IRPF existen otras exenciones y posibles supuestos de no sujeción incluidos en la regulación de las rentas en especie y en las muchas "disposiciones adicionales" de su Ley, que serán objeto de revisión cuando se proceda al análisis pormenorizado de tales aspectos.

Finalmente, la Comisión considera que las exenciones deberían clasificarse con el criterio seguido en este análisis o con cualquier otro que responda a principios de racionalidad y no mediante una mera enumeración sucesiva de las mismas, pues eso dificulta seriamente su entendimiento y justificación.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 2:

Deberían suprimirse las exenciones siguientes:

a) La establecida en el art. 7 letra e) de la Ley del impuesto, para evitar la colusión de empresarios y trabajadores en la tramitación de despidos improcedentes.

b) La contenida en la letra t), que se refiere a la cobertura del riesgo de interés en préstamos hipotecarios para la adquisición de la vivienda propia y 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.

Propuesta núm. 3:

Debería procederse a una ordenación racional de la lista de exenciones existente en el art. 7 de la Ley del IRPF

7. La base imponible

A principios de la década de los noventa del pasado siglo cuatro países europeos -Dinamarca, Suecia, Noruega y Finlandia, aunque Dinamarca abandonó pronto el experimento- iniciaron un nuevo camino en la forma de concebir el IRPF, dando origen a lo que desde entonces se ha conocido como impuesto dual. Consiste en esencia en agrupar, de una parte, los rendimientos de capital y las ganancias patrimoniales obtenidos por el sujeto y, de otra, los rendimientos de su trabajo. Como los rendimientos de las actividades económicas pueden considerarse una mezcla de rendimientos de capital y de trabajo, en los impuestos duales puros suelen escindirse tales rendimientos en sus dos componentes, adscribiéndose cada uno de ellos a sus correspondientes categorías[21]. Se forman así dos bases tributarias distintas –de ahí la denominación de "impuesto dual"- que se gravan también de forma muy diferente. La "base trabajo" se grava mediante una tarifa progresiva, como es propio de un impuesto tradicional sobre la renta, mientras que la "base capital" se grava mediante un tipo único, generalmente igual al tipo inferior de la escala progresiva aplicable a la "base trabajo". La justificación de ese tratamiento más beneficioso para los rendimientos y ganancias del capital se encuentra en la necesidad de eximir o atenuar el gravamen del ahorro a través de sus rendimientos, debido al gravamen previo de ese ahorro cuando se ha gravado ya la renta de la que procede. La existencia de una doble imposición económica sobre el ahorro y su especial movilidad justifican ese mejor tratamiento.

Las ventajas del sistema dual son, en primer término, la de reducir la tributación de los rendimientos de capital por razones de estricta justicia pero que, además, permite impulsar el ahorro y facilitar la atracción de capitales del exterior o evitar la salida hacia el exterior de los capitales del propio país[22] y, en segundo lugar, la de formar una masa única con cualquier rendimiento o ganancia procedente del capital, evitando así la necesidad de distinguir entre unos y otras, lo que simplifica

---

[21] Debería tenerse en cuenta a este respecto que el beneficio empresarial, como producto de la actuación conjunta del capital y del trabajo, es económicamente inescindible. Su división para atribuir una parte del mismo al trabajo y la otra parte al capital solo puede responder, en consecuencia, a una pura convención sobre la misma y, por lo tanto, resultará siempre tan arbitraria como cualquier otra, aunque puedan buscarse criterios de aparente racionalidad para efectuarla.

[22] La carga fiscal es un componente más, pero no el único, de la mezcla de rentabilidad neta y riesgo de una inversión que la hace atractiva. En los países de bajo nivel de desarrollo el rendimiento bruto de las inversiones puede ser alto mientras que sus cargas fiscales suelen ser reducidas. Sin embargo, pese a esa baja carga fiscal, tales países no logran muchas veces atraer inversiones extranjeras debido a sus altos niveles de riesgo. No basta, pues, con reducir la carga fiscal para atraer inversiones sino que ha de atenderse también a la rentabilidad bruta de las mismas y a sus niveles de riesgo, variables quizá más importantes que la carga fiscal.

el impuesto y le permite una mayor neutralidad respecto a las distintas colocaciones del capital23.

En un planteamiento más general, ha de partirse del hecho de que el IRPF ha venido enfrentándose tradicionalmente a un importante debate entre los objetivos de equidad y de eficiencia y a dos posibles alternativas tributarias, la del impuesto "sintético" y la del impuesto "dual". A su vez, tanto el impuesto sintético como el impuesto dual admiten diversas variantes. Así el impuesto sintético admite la variante del impuesto de tarifa con tipos múltiples y la del llamado "impuesto lineal" o tarifa de un solo tipo de gravamen. Por su parte, el impuesto dual constituye la versión más simple –la que diferencia solo el gravamen entre rendimientos del trabajo y rendimientos del capital- de un conjunto en el que caben otras más complejas, cuando la imposición se diferencia en más de dos grupos atendiendo a los diversos orígenes o fuentes de los rendimientos sometidos a gravamen.

La imposición "dual" persigue la eficiencia. Esa eficiencia en los impuestos significa básicamente "neutralidad", es decir, no alterar los resultados que, sin impuestos, se hubiesen alcanzado en un mercado libre y competitivo. Pero también significa –y en esto se fundamenta la moderna teoría de la imposición óptima- alcanzar una reducción importante de los costes ocultos que la imposición supone. Por su parte, la equidad del IRPF se fundamenta en el concepto de "capacidad" para soportarlo, pero no en el principio del beneficio o utilidad que, a cambio del impuesto, pueda recibir el propio contribuyente del Estado. Como equidad significa básicamente tratamiento igual de los iguales en capacidad y tratamiento adecuado de los desiguales en esa capacidad, esto último conduce a la progresividad impositiva si la sociedad intenta cambiar su distribución de renta a través del impuesto o a la mera proporcionalidad, si no se desea o no se intenta cambiar tal distribución mediante los tributos.

Si se tomase la eficiencia como objetivo, se debería quizá aplicar un impuesto factorial más que dual, al objeto de mantener la neutralidad o reducir el "coste oculto" -exceso de gravamen- del impuesto. Como cada rendimiento o tipo de

---

[23] John Rawls, en su conocida obra "*A Theory of Justice*" afirma que "La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento". Es evidente que los impuestos son "instituciones sociales" y que, por tanto, deben responder al criterio de justicia. La equidad de un sistema tributario ha de analizarse para cada ciudadano desde el punto de vista global que supone ese sistema, junto con los efectos compensatorios del gasto público de naturaleza social. En este caso, la consideración global del gravamen de la renta y del ahorro justifican plenamente la dualización del impuesto. De otro modo el principio de equidad establecería un rígido corsé a las instituciones tributarias impidiendo su adecuada combinación para la consecución del otro objetivo igualmente importante: la eficiencia. En un plano más amplio no debería olvidarse que *Rawls* también considera adecuada la desigualdad de trato cuando se produce en el caso de instituciones que permitan el acceso a todos (libre concurrencia en el acceso) si, además, esas desigualdades están orientadas al máximo beneficio de los económicamente más débiles (solución "*maximin*").

ingreso genera un coste oculto distinto, pues las elasticidades de tales rendimientos o ingresos al gravamen suelen ser diferente, se podría reducir el exceso de gravamen y mejorar la eficiencia del tributo si se aplicase un gravamen diferenciado a cada rendimiento o clase de ingreso en relación inversa a la elasticidad de su base imponible respecto al tipo de gravamen. Se minimizaría así el coste oculto total del impuesto y se aumentaría su eficiencia. En el impuesto factorial, por tanto, el gravamen se graduaría en función inversa de la elasticidad de cada rendimiento, elasticidad que estará fuertemente influida por el grado de movilidad del factor correspondiente. En casi todos los casos el resultado final acabará siendo una menor imposición sobre los rendimientos del capital.

Las dos soluciones alternativas existentes –impuesto sintético e impuesto dual o factorial- se han utilizado en las últimas reformas del IRPF en España. En la de 1998 y en la de 2002 se alcanzó una mayor eficiencia manteniendo en el impuesto una estructura claramente sintética[24] pero reduciendo su tarifa progresiva. Además, para evitar que la reducción recaudatoria afectase negativamente a la estabilidad económica, se procedió al mismo tiempo a una notable reducción del gasto público que, como ya se ha expuesto anteriormente, pasó de representar el 44 por 100 del PIB en 1995 a tan solo el 38,9 por 100 de esa magnitud en 2004, aunque sin grave demérito de los gastos sociales en términos reales y computados por habitante. La reforma del IRPF en 2006 trató de ganar en eficiencia y quizá también en equidad si se contempla conjuntamente renta y ahorro, separando las tarifas aplicables a los rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales, de una parte, y a los del trabajo, el capital inmobiliario y las actividades empresariales[25], de otra. Mientras a los rendimientos del capital mobiliario y a las ganancias patrimoniales se les aplicó un tipo fijo del 18 por 100, los restantes rendimientos se gravaron mediante una tarifa progresiva que comenzaba en el 24 y terminaba en el 42 por 100. Es decir, la reforma de 2006 configuró el IRPF como un impuesto dual, modelo al que otros países han comenzado a aproximarse con rapidez, tanto para incrementar el ahorro y atraer capitales del exterior como para evitar que emigren los capitales del propio país.

---

[24] El hecho de que se mantuviese una base especial exclusivamente para las ganancias patrimoniales también en las reformas de 1999 y 2002 no se debió a la idea de dualizar el impuesto sino a la más común de considerar que las ganancias patrimoniales no forman parte de la renta al no computarse dentro del PIB, aunque se graven mediante base especial y separada en el ámbito del IRPF por su evidente incidencia en la capacidad de pago del contribuyente. El menor tipo aplicable a tales ganancias reflejó en aquellos momentos la preocupación por el exceso de gravamen que podía recaer en otro caso sobre tales ganancias, que suelen ser mucho más elásticas al tipo de gravamen que todos los rendimientos que integran la renta, gravados entonces sin excepción dentro de la base general y por la tarifa progresiva.

[25] Es decir, de los rendimientos con una menor elasticidad frente a los cambios en los tipos de gravamen.

Después de ocho años de existencia de una dualización inicial en el IRPF, la vuelta de este impuesto hacia una estructura sintética podría dañar gravemente los objetivos de eficiencia asignados a la presente reforma y perjudicaría injustamente al ahorro, que ya ha sido gravado con la renta de la que formaba parte. Esa vuelta atrás crearía serios conflictos con los mercados, que ya han asimilado y se encuentran cómodos con la fórmula impositiva actual y que vigilan muy de cerca nuestra política fiscal. Por eso, la mejor solución es, sin duda, la de mantener el impuesto como una estructura dual, sin perjuicio de las modificaciones en cuanto a las bases correspondientes que más adelante se analizan y proponen.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 4:

Debería mantenerse la actual separación entre base imponible general y base imponible del ahorro establecida en el art. 47 de la Ley del IRPF, con las modificaciones que más adelante se proponen.

8. Normas de valoración: rendimientos satisfechos en especie

En términos generales se considera que las actuales normas de valoración de los rendimientos del trabajo que se reciben en especie –es decir, mediante la entrega gratuita de bienes o servicios y no mediante retribuciones dinerarias- responde adecuadamente a la finalidad perseguida, que no es otra que la de valorar monetariamente la capacidad fiscal del contribuyente puesta de manifiesto por la obtención de la totalidad de los rendimientos de su trabajo, incluidos los que reciba en especie.

Sin embargo, junto a las normas para valoración de los rendimientos recibidos en especie la Ley del IRPF enumera también aquellos rendimientos en especie que total o parcialmente han de quedar exentos del impuesto. Tales son, entre otros varios relacionados en el art. 42.2. de la Ley cuya exención se considera adecuada, los supuestos relativos a las exenciones que amparan la entrega anual a los trabajadores de acciones de la empresa o de sociedades de su grupo, de forma gratuita o a precios inferiores a los de mercado, por un importe máximo de 12.000 € anuales para las entregadas a cada trabajador (art. 42.2.a); la exención de las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad de sus trabajadores, cónyuges y descendientes, por un valor anual de 500 € por cada asegurado(art. 42.2.f); la correspondiente a la prestación gratuita o por precios inferiores a los normales de mercado del servicio de educación o de guardería infantil a los hijos de los trabajadores (art. 42.2.g); el pago por la empresa del importe de los cursos de formación y reciclaje de cada trabajador que vengan exigidos por el puesto de trabajo que desempeñe o vaya a

desempeñar y, por último, las primas por seguros de responsabilidad civil o accidentes laborales de cada trabajador que sean abonadas por la empresa.

Aunque la regulación actual del IRPF no contiene supuestos de no sujeción, parece claro a la Comisión que el pago por la empresa de los cursos de formación y reciclaje que vengan exigidos por el puesto de trabajo, así como las primas que la empresa abone por seguros de responsabilidad civil derivada de la actividad del trabajador o por accidentes laborales, constituyen claros supuestos de no sujeción más que de exención, pues la empresa es quien directamente se beneficia de la formación del trabajador para su ajuste y reciclaje respecto al puesto de trabajo y también es a quien afecta y quien soporta, en última instancia, la responsabilidad civil derivada de su actividad o las indemnizaciones que procedan por accidentes laborales, por lo que su aseguramiento resulta un gasto empresarial necesario pero no un auténtico rendimiento para el trabajador.

En otros casos, la exención de la retribución en especie se ha establecido porque quizá redujese las necesidades de gasto público, como ocurre con la exención de las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad de sus trabajadores, cónyuges y descendientes, por un valor anual de 500 € por cada asegurado, pero es evidente que esta exención establece una discriminación a favor de los trabajadores de ciertas empresas, generalmente grandes, y no parece que pueda tener un fuerte impacto como factor de reducción del gasto público, por lo que la Comisión considera que debería desaparecer.

Una vez excluidos los supuestos ya indicados de no sujeción al impuesto y propuesta la anulación de la exención por gastos de aseguramiento sanitario, respecto a las restantes exenciones cabe plantearse, en primer término, el mismo argumento ya expuesto de si no están introduciendo una grave discriminación respecto a la retribución efectiva de los trabajadores que desempeñan sus tareas en otras empresas, especialmente en empresas medianas y pequeñas que no puedan soportar el coste de tales servicios gratuitos, es decir, si esas exenciones no suponen de hecho una apreciable ventaja para quienes trabajan en grandes empresas. Esa exención es especialmente significativa por su cuantía anual en el caso de la entrega de acciones, por una cuantía máxima de 12.000 € anuales para cada trabajador. En segundo lugar resulta necesario plantearse también si esas exenciones actuales, que erosionan apreciablemente la cuantía de los rendimientos que deberían someterse al impuesto, tienen sentido frente la necesidad de ampliar la base imponible para atender a una reducción significativa de las tarifas que beneficie a todos los contribuyentes sometidos al IRPF y no solo a ciertos colectivos específicos.

Por último, también ha de plantearse si la exención por guardería infantil debería adoptar mejor la forma de mínimos personales por hijos diferenciados en su cuantía atendiendo a la edad de los hijos y al hecho de que ambos progenitores trabajasen fuera del propio domicilio, pero la Comisión considera, en primer término, que la generalización a costa del Estado de este gasto abriría una partida de coste fiscal considerable y, en caso de personalizarse su cuantía o su

realización efectiva, de difícil comprobación en cada caso. En segundo lugar, que en este caso debería primar el objetivo de facilitar la incorporación de la mujer al trabajo fuera de su domicilio y, por eso, debería justificarse la existencia de la exención correspondiente para su beneficiario cuando el gasto corra a cargo de la empresa.

Partiendo de estos planteamientos, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 5:

Deberían considerarse que no está sujeto al IRPF:

a) El pago por la empresa de los cursos de formación y reciclaje a favor del trabajador y que vengan exigidos directamente por las capacidades necesarias para el desempeño de su puesto de trabajo.

b) Las primas que la empresa abone por seguros de responsabilidad civil derivada de la actividad del trabajador o por accidentes laborales

c) La entrega al trabajador de material informático para su uso fuera del centro laboral, aunque siempre para tareas relacionadas con la empresa.

Propuesta núm. 6:

Deberían eliminarse las siguientes exenciones:

a) La exención de las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad de sus trabajadores, cónyuges y descendientes, por un valor anual de 500 € por cada asegurado.

b) La exención que actualmente ampara la entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de sociedades de su grupo a precio gratuito o menor que el de mercado.

9. Reducción de los rendimientos plurianuales o irregulares por progresividad acumulada

En la actualidad tienen derecho a que se les practique una reducción del 40% de su cuantía aquellos rendimientos, tanto de trabajo como de capital mobiliario o inmobiliario o como procedentes de actividades económicas, que reglamentariamente se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y aquellos otros que cumplan simultáneamente los dos siguientes

requisitos: primero, que sean obtenidos en un periodo de generación superior a los dos años y, segundo, que no se perciban de forma fraccionada en el tiempo. Por tanto, los rendimientos irregulares en el tiempo y los obtenidos en periodos plurianuales superiores a los dos años tienen en la actualidad un tratamiento tributario especial que, en líneas generales, consiste en reducir su cuantía en un 40%. Pero ha de advertirse que, si se trata de rendimientos de trabajo, la cuantía del rendimiento íntegro sobre el que se practica la referida reducción no puede superar los 300.000 € anuales.

La reforma del IRPF de 1998 fue la que introdujo la reducción de los rendimientos que acaban de describirse, estableciendo un porcentaje del 30% para la misma, aunque sin limitar la cuantía de los rendimientos íntegros objeto de la reducción. Se trataba con ello de atenuar, mediante un procedimiento sencillo y sin necesidad de promediar cada rendimiento por su periodo de generación, el efecto no buscado de una tarifa progresiva de base anual sobre rendimientos generados en plazos superiores a los dos años o de forma claramente irregular. El porcentaje inicial del 30% parecía el adecuado para la tarifa existente en ese momento y se elevó posteriormente al 40% al aumentarse los tipos de la tarifa general progresiva. Parece evidente, en consecuencia, que si se redujesen los tipos de la tarifa general del impuesto el referido porcentaje del 40% de reducción también debería ser objeto de rebaja.

Por lo que respecta al límite de 300.000 € de cuantía sobre la que se aplica la reducción del 40% para los procedentes del trabajo, existen tres excepciones. La primera se refiere a las prestaciones de los regímenes de protección a situaciones de dependencia y envejecimiento generadas en un periodo superior a los dos años, que tienen derecho a la mencionada reducción del 40% siempre que las prestaciones se perciban en forma de capital, caso en el que no se les aplica el límite de los 300.000 € anuales.

La segunda excepción se refiere los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones o participaciones por los trabajadores. Su mera concesión no está sometida a gravamen pero sí lo está el ejercicio de la opción. Los rendimientos derivados de ese ejercicio se consideran siempre como procedentes del trabajo y no como ganancias o pérdidas patrimoniales. Como el ejercicio de esas opciones se efectúa después de los dos años de su concesión por la empresa, se les aplica la reducción por rendimientos de naturaleza plurianual, pero el límite para la cuantía a la que se aplica la reducción no es el general de los 300.000€ sino el que represente el salario medio anual del conjunto de trabajadores de la empresa declarantes por el IRPF multiplicado por el número de años de generación del rendimiento. Este límite específico se duplica si la oferta de opciones de compra se hubiese realizado, en las mismas condiciones, a todos los trabajadores de la empresa. Esta duplicación del límite tiene en la actualidad una reducidísima incidencia, por lo que debería eliminarse. Por otra parte, resultaría lógico extender el sistema de gravamen descrito para las opciones de compra de acciones a todas las retribuciones plurianuales que por sus características sean asimilables a tales opciones.

La tercera de esas excepciones se refiere a los rendimientos del trabajo que se deriven de la extinción de una relación laboral común o especial, o de una relación mercantil de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, o de ambas que haya durado más de dos años. En esos casos, si el rendimiento está comprendido entre 700.000,01 € y 1.000.000 € los 300.000 € del límite cuantitativo sobre los que se aplica la reducción del 40% se disminuyen en la diferencia entre la retribución percibida y 700.000 €, de forma que si la retribución percibida alcanza o supera 1.000.000 € entonces el límite cuantitativo sobre el que se aplica la reducción resulta ser cero y no tiene efecto alguno la reducción del 40%. Por tanto, en tales casos si la cuantía de la indemnización no llega a los 300.000 € el porcentaje del 40% se aplica a la totalidad de la indemnización percibida. Si esa indemnización se sitúa entre los 300.000 y los 700.000,01 €, el porcentaje del 40% de reducción se aplica solo a los 300.000 primeros euros. Si finalmente, la indemnización percibida supera los 700.000,01 €, entonces el porcentaje del 40% de reducción se aplica sobre una cantidad que va decreciendo, conforme a la regla ya descrita, desde los 300.000 € hasta anularse para una indemnización igual o superior a 1.000.000 €.

Un problema distinto se deriva del hecho de que en la actual regulación del IRPF se permite aplicar la reducción del 40% a las percepciones fraccionadas y con el límite anual máximo en la cuantía objeto de la reducción de los 300.000 € ya indicados, cuando el número de años del periodo de generación del rendimiento dividido entre el número de periodos de fraccionamiento de su pago sea superior a dos, lo cual viene a suceder en la mayor parte de las ocasiones. Como el límite de la cuantía máxima reducible es de 300.000 € anuales, la aplicación sucesiva de ese límite conduce a una apreciable reducción de la progresividad. Por ello, para evitar la pérdida de progresividad indicada no debería aplicarse la reducción del 40% cuando se fraccionase el pago de la percepción.

Resultaría en todo caso sorprendente que la reducción del 40% se aplicase a rendimientos que no estuviesen sujetos a la tarifa progresiva que grava la base general, pues esa reducción tenía por motivo evitar el exceso de progresividad en los rendimientos plurianuales o en los irregulares.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 7:

La tributación en el IRPF de los rendimientos notoriamente irregulares o de los plurianuales con periodo de obtención superior a los dos años debería ajustarse a los siguientes criterios:

a) Debería reducirse el porcentaje actual del 40% aplicable a tales rendimientos íntegros procedentes de trabajo, de

actividades económicas o de capitales mobiliarios o inmobiliarios sometidos a la tarifa general de este impuesto hasta un 30%, al atenuarse los tipos y la progresividad de la tarifa general del IRPF.

b) En el caso de rendimientos de actividades económicas, la reducción aplicable a los percibidos de forma irregular o generados en periodos superiores a los dos años debería aplicarse con un límite de 300.000 € sobre la cifra objeto de la correspondiente reducción porcentual.

c) Debería suprimirse la reducción aplicable a estos rendimientos cuando por su naturaleza estuviesen sometidos al tipo único de la base liquidable del ahorro.

d) Para evitar la pérdida de progresividad en la exigencia del IRPF, no debería aplicarse la reducción actual del 40%, o la del porcentaje que le sustituya, a los rendimientos íntegros del trabajo cuando se fraccione el pago de su percepción.

e) Debería suprimirse, por su inoperatividad actual en la práctica, la posibilidad de duplicar el límite máximo de la reducción por plurianualidad en los casos en que la oferta de opciones de compra se hubiese realizado, en las mismas condiciones, a todos los trabajadores de la empresa.

f) Debería extenderse el sistema de gravamen de las opciones de compra de acciones y participaciones a todas las retribuciones plurianuales que por sus características sean asimilables a tales opciones.

10. Gravamen de los rendimientos de trabajo

Los rendimientos obtenidos por el trabajo personal constituyen en el impuesto español -y en todos los impuestos personales sobre renta de los países de nuestro entorno- la fuente más importante de ingresos declarados por los contribuyentes. De ahí la importancia de una correcta valoración de esos rendimientos y la trascendencia para este impuesto de cualquier exención, reducción o bonificación aplicada sobre los mismos. Por eso también son continuas los perentorios requerimientos de los Organismos internacionales sobre la necesidad de una correcta determinación de esos rendimientos y la urgencia de proceder a una sustancial reducción de los gastos fiscales poco justificados que actualmente les afectan, es decir, de las exenciones, bonificaciones y reducciones que por diversos motivos se les aplican y que se encuentran poco fundamentados.

La vigente regulación del IRPF considera gastos deducibles de los ingresos obtenidos por el trabajo exclusivamente los que correspondan a cotizaciones a la

Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios; las detracciones por derechos pasivos; las cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares; las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales de carácter obligatorio y, finalmente, los gastos de defensa jurídica por motivos laborales y con una cuantía máxima de 300 € anuales. Sin embargo, permite minorar 4.080 € anuales de los rendimientos netos de trabajo que no superen los 9.180 € anuales y cantidades progresivamente menores, hasta una cuantía de 2.652 € anuales, para aquellos contribuyentes que superen los 13.260 € anuales de rendimientos. Esas minoraciones se duplican en el caso de trabajadores mayores de 65 años y de desempleados que acepten un puesto de trabajo con residencia fuera de su domicilio. Pero la Ley vigente no señala ningún motivo específico y concreto que permita justificar estas importantes minoraciones.

a. Posibles razones para la reducción de estos rendimientos

La justificación que habitualmente encuentra la doctrina para alguna de estas minoraciones puede tener un triple fundamento. En primer término, algunos consideran que ciertas minoraciones pueden compensar las menores posibilidades de ocultación de sus ingresos que tienen los perceptores de rendimientos de trabajo, al estar sometidos al sistema de retención en origen. Pero esta posible justificación olvida el hecho de que el sistema de retención en la fuente[26] se aplica también a otros rendimientos distintos a los de trabajo que, sin embargo, no gozan de tal minoración. No parece, además, que este argumento pueda mantenerse en un sistema que pretenda eliminar el fraude fiscal porque, si se admitiese, indirectamente se estaría aceptando el fraude como realidad justificable.

En segundo lugar, otros consideran que la minoración sirve para compensar los limitados gastos deducibles que se permiten a los perceptores de estos rendimientos, pero esa justificación posiblemente conduciría a minoraciones proporcionales o quizá, incluso, más elevadas para los rendimientos mayores y no a una minoración regresiva con la cuantía del rendimiento como la que se articula en la Ley española. Para lograr una mayor simplificación del impuesto, quizá esa minoración debería ser igual para todos y alcanzar un nivel mucho menos elevado que los hoy vigentes.

Finalmente, hay quienes opinan que esa minoración podría responder al hecho de que los rendimientos de trabajo constituyen una “renta no fundada”. En ese terreno se movieron las propuestas de la Comisión de Expertos para la reforma de 1998, que incluían el establecimiento de una protección especial para los rendimientos del trabajo. Esa reducción trataría, por tanto, de articular un mejor tratamiento de los rendimientos no fundados frente a los rendimientos fundados, es decir, frente a los rendimientos de capital. Las razones para ello se

[26] Sistema de pago ligado a los ingresos, “paye” por sus siglas en inglés, “*pay as you earn”*

encontrarían en el hecho de que el capital humano -que, junto con el esfuerzo del individuo, constituye la base generadora de los rendimientos de trabajo- no se mantiene una vez que desaparece o deja de trabajar su titular, por lo que se necesita de la constitución de alguna reserva, deducida fiscalmente de esos rendimientos, para atender al agotamiento cierto del capital humano a lo largo de la vida activa del trabajador.

b. Valoración de las reducciones

Resulta difícil valorar la cuantía razonable de una reducción general de los rendimientos de trabajo justificada por gastos no comprobables. Suponiendo que esa reducción respondiese a un intento de ampliar la corta lista de gastos deducibles de los rendimientos de trabajo que se contiene en la Ley del impuesto, vendría a constituir una especie de estimación aproximada de los gastos en que a su costa incurre el trabajador con motivo de su trabajo y que no son recogidos específicamente en la Ley, pero en tal caso no quedaría justificada ni su elevada cuantía actual ni su gradual decrecimiento. Para cumplir ese propósito debería establecerse para esa deducción una cuantía única y razonable.

Si se opina que la deducción actual responde a la idea de una cuota anual de amortización del "capital humano", para su cuantificación habría de tenerse en cuenta que esa cantidad debería compensar al trabajador de la desaparición de su "capital humano" al final de su vida activa pero no antes y que las deducciones anuales por este concepto deberían ser voluntarias, tener una cuantía máxima establecida prudentemente y destinarse a un plan de pensiones del trabajador para evitar su disponibilidad y consumo antes de la cesación de la vida activa. Pero precisamente por esa razón, y porque así se impulsa la formación de ahorro a largo plazo, suele admitirse en casi todos los impuestos personales sobre la renta una deducción fiscal por aportación de los trabajadores a instituciones de previsión social, como más adelante se verá en el epígrafe dedicado a la exención del ahorro.

De ese modo, la justificación de esas reducciones solo se referiría a la necesidad de compensar por gastos de difícil justificación no incluidos en la lista habitual de tales gastos. Tales gastos deducibles sin justificación concreta deberían responder a una moderada cantidad fija anual igual para todos los trabajadores.

Ha de advertirse que esa reducción tiene que valorarse en combinación con otras dos propuestas de esta Comisión que afectan positivamente a los rendimientos de trabajo. En primer lugar, la deducción por aportaciones a instituciones de previsión social, reservada solo para estos rendimientos y los generados por actividades económicas. En segundo término, la deducción de la cuota aplicable exclusivamente a rendimientos de trabajo de modesta cuantía para evitar que esos rendimientos soporten la carga del impuesto.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 8:

Debería sustituirse la actual minoración contenida en el art. 20.1 de la Ley del IRPF por una deducción, practicada en tales rendimientos, como estimación global de gastos no especificados, con una cuantía fija e igual para todos los perceptores de rendimientos de trabajo. Atendiendo a la naturaleza de esos gastos y a que su deducción se efectúa globalmente sin necesidad de justificación alguna, su cuantía debería valorarse con mucha prudencia, ser igual anualmente para todos los trabajadores e inferior a la cuantía de la reducción actual ya que, además, los rendimientos de trabajo pueden destinarse, conforme la vigente Ley del IRPF, a aportaciones temporalmente exentas a instituciones de previsión social que atenúen o resuelvan su falta de fundamentación patrimonial.

Propuesta núm. 9:

Debería mantenerse, debido a los mayores gastos en que incurren sus titulares, la actual deducción del art. 20.2 referida a quienes, estando parados, aceptasen un nuevo empleo en otro municipio. Esa deducción solo debería aplicarse durante los dos primeros años de permanencia en tal empleo.

11. Imposición de los rendimientos de los capitales inmobiliarios

La tributación de los capitales inmobiliarios plantea, en primer término, la cuestión de cómo se estimarán sus valores y rendimientos y, en segundo lugar, las alternativas para el gravamen de tales valores y rendimientos. En la estimación del valor de los inmuebles los problemas surgen porque en la mayoría de las ocasiones se trata de valores que no se deducen directamente de una transacción de mercado, pues los bienes inmuebles no cambian de propietario con frecuencia y, además, en muchas ocasiones esos cambios no se producen mediante venta sino por sucesión o donación. En la estimación de sus rendimientos, porque muchos de ellos son meramente imputados ya que tales bienes están dedicados al uso y disfrute del propietario y de su familia.

Por lo que se refiere a las alternativas para su tributación, la primera de ellas puede consistir en el gravamen de los rendimientos de esos bienes y conduciría a la integración plena de tales rendimientos en el IRPF, bien estos sean meramente imputados o, por el contrario, obtenidos de terceros por el alquiler o cesión de los bienes. La segunda alternativa de gravamen es la de su tributación por su valor patrimonial y no por sus rendimientos. En este caso el gravamen se establecería mediante un impuesto independiente sobre esos valores patrimoniales, dejando en el IRPF exclusivamente el gravamen de los rendimientos netos procedentes de

la cesión a terceros de esos bienes. Las cuestiones planteadas se analizan seguidamente con mayor detenimiento.

a. Estimación de los valores y rendimientos de los bienes inmuebles

El valor oficial de los bienes inmuebles a efectos tributarios se obtiene en España, con la excepción del País Vasco y de Navarra, a través de un registro o inventario denominado Catastro. El Catastro, que se organiza administrativamente como Dirección General del Ministerio de Hacienda, efectúa en principio periódicamente una valoración completa de los inmuebles urbanos de cada Municipio. Esa valoración parte de una revisión de las características físicas de cada bien inmueble (superficie, localización, distribución de espacios, usos, tipo y antigüedad de la construcción y otros similares) que permite una actualización de la base de datos catastral de ese Municipio. Conforme a tales características y los precios conocidos de mercado, se efectúa la valoración de cada inmueble, que se mantiene sin cambios como mínimo durante los cinco años siguientes a su realización. Sin embargo, el periodo medio de rotación de tales valoraciones es hoy de más de veintiún años, partiendo de que se suelen valorar anualmente 1.800.000 inmuebles aproximadamente sobre un total de casi 38 millones de inmuebles urbanos. Tan elevado plazo de rotación de las valoraciones conduce a una gran descoordinación entre ellas en función del año de su ponencia y a un fuerte alejamiento de las mismas de los valores de mercado. Por otra parte, tales valoraciones tienen un coste elevado, tanto en medios económicos como en recursos humanos.

En resumen, los procedimientos de asignación de valores catastrales son muy costosos, se producen en ciclos muy largos y carecen de la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias cambiantes de los mercados. Pero su principal problema estriba en que las revisiones de valores no se realizan en cada Municipio en plazos fijos sino solo cuando así lo solicita el Ayuntamiento, y siempre que, además, hayan transcurrido al menos cinco años desde el anterior procedimiento y, en opinión de los solicitantes, se hayan producido desfases entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para las correspondientes ponencias. La realidad demuestra que no se están cumpliendo las previsiones de la Ley para que se revisen los valores catastrales cada diez años. El Cuadro nº 2 pone de manifiesto la situación actual de las revisiones catastrales y prueba el largo periodo de rotación de esas revisiones.

Cuadro nº 2
Año de revisión

	Municipios	Porcentaje	Inmuebles	Porcentaje
Anterior a 1994	2.884	37,98	3.679.154	9,71
1994-2002	1.017	13,39	14.324.686	37,81
2003-2013	3.693	48,63	19.880.151	52,48
Total	7.594	100,00	37.883.991	100,00

Fuente: Dirección General del Catastro

En el caso de los inmuebles rústicos, las discrepancias entre los valores del mercado inmobiliario y los del Catastro son aún mucho mayores, debido a que las referencias para su estimación fueron las bases liquidables de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondientes al ejercicio 1989. La relación media efectiva de los valores catastrales para los bienes rústicos se estima hoy tan solo en un 17% de sus valores de mercado en el territorio de régimen común. Dentro del territorio de régimen común se aprecian, además, grandes diferencias regionales en los actuales valores catastrales de este tipo de bienes.

Bajo las condiciones descritas, no cabe duda de que la proximidad de los valores catastrales a los de mercado, teniendo en cuenta, además, que los primeros no pueden legalmente sobrepasar el 50% de los últimos, resulta altamente dudosa. Por eso se ha intentado la actualización anual de los valores catastrales de forma masiva y lineal mediante coeficientes generales de revisión establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año, pero desde 2011 no se han establecido en las Leyes de Presupuestos. A partir de 2014 este método se llevará a término en función del año de revisión catastral de cada municipio, lo que quizá logre una cierta aproximación a valores de mercado. Pero ese acercamiento previsiblemente será muy corto y desigual debido a los plazos legales para su vigencia y, además, se aproximará suavemente a los valores de mercado solo en el caso de que de que se trate de una elevación del valor catastral, pero esa aproximación resultará instantánea en el caso de que genere una reducción de valor.

A la vista de tales circunstancias, la Dirección General del Catastro ha elaborado un nuevo procedimiento de valoración catastral de los inmuebles fundamentado en un “valor de referencia”. La larga experiencia del Catastro le ha llevado a concluir que el método de cálculo aplicado hoy en la valoración catastral es eficaz para determinar el valor de los bienes inmuebles respondiendo, en el entorno del 50% ya citado, a la situación de mercado correspondiente, pero solo en la fecha de elaboración de las ponencias catastrales y no en los ejercicios posteriores. Por eso el nuevo “valor de referencia” de los bienes inmuebles urbanos utilizará básicamente para sus estimaciones el método tradicional de cálculo de los valores catastrales, pero con la diferencia sustancial de que los módulos de valoración resultantes se actualizarán anualmente mediante un amplio proceso de información respecto a valores de mercado.

La experiencia demuestra que la validez de los resultados de la valoración de un inmueble está directamente relacionada con la utilización de los datos descriptivos de la realidad física de cada inmueble acumulados en las ponencias de valores catastrales, dada la elevada precisión de esos datos, que obran en el Catastro. De ahí que la pérdida progresiva de eficacia de los resultados de una valoración catastral no derive tanto de esos datos físicos, que pueden considerarse relativamente estables en el tiempo, como de las discrepancias espaciales y temporales que se producen en los valores de mercado y en su aplicación, es decir, de las disparidades observadas en la evolución y desarrollo de los valores de mercado en cada territorio, así como de los largos periodos que transcurren

entre las revisiones de valores catastrales, ajenas a la velocidad de los cambios económicos y sociales.

La obtención del nuevo “valor de referencia” de los inmuebles deberá utilizar, por tanto, la misma base del sistema actual de datos sobre la realidad física de los inmuebles, pero integrando un nuevo procedimiento estadístico muy amplio y ágil para estimar de forma casi continua el valor del suelo y el valor de las construcciones. El valor del suelo urbano se obtendrá por zonas o entornos homogéneos de valor de mercado por usos y diferenciando el estado de desarrollo urbanístico. El valor de las construcciones se obtendrá a partir del método de reposición, calculando su coste actual de acuerdo con su uso y calidad, y depreciándolo cuando proceda por su antigüedad y estado de conservación. En el caso de los bienes inmuebles rústicos, estos valores se obtendrán del mismo modo pero por cultivos y particularizando la valoración en función del potencial agrario, la distancia a los núcleos de población y el grado de urbanización de la zona.

La obtención de los valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos de municipios revisados después de 2004 (3.160 municipios del total de 7.594) se está realizando a partir de ponencias elaboradas con mapas de zonas de valor del suelo urbano, que permiten reconocer ámbitos homogéneos de valores de mercado de suelo por cada uno de sus usos. La Dirección General del Catastro, de forma paralela y simultánea a las revisiones del catastro urbano, viene elaborando desde 2004 los mapas de valor del suelo de todos los restantes municipios del territorio de régimen común, en un rango máximo de 60 jerarquías posibles, definidas de forma que cubran todo el territorio.

En la prueba del nuevo sistema, la asignación de valores a esas 60 jerarquías se actualiza anualmente de acuerdo con la evolución del mercado obtenida mediante procedimientos estadísticos que aprovechan la información sobre cada mercado de que dispone la organización territorial del Catastro, proveniente de la información suministrada por los notarios (las escrituras públicas), registradores de la propiedad, sociedades de tasación y agencias inmobiliarias, entre otras, así como la obtenida de las comprobaciones de valores realizadas por otras Administraciones tributarias. Su observación y análisis se realiza diariamente de forma continua y homogénea, de modo que sus conclusiones se reflejan en estos mapas de valores continuos del suelo, independientes del año de revisión de los municipios, y están avaladas por millones de muestras de transacciones realizadas y ofertadas en el mercado, valores que se aplican con ocasión de la incorporación al Catastro de los inmuebles y de sus alteraciones.

En definitiva, el nuevo modelo de valoración elaborado como acaba de describirse permite conocer una aproximación realista al valor de mercado de los inmuebles anualmente y de forma simultánea en todo el territorio de régimen común. El objetivo que se pretende con su aplicación es la obtención de un “valor de referencia” de los bienes inmuebles que se aproxime lo más fielmente posible al valor de mercado de esos inmuebles. Para ello deberá realizarse no solo el

seguimiento del propio mercado por los procedimientos ya descritos sino también el de los desarrollos del territorio (estructurales y urbanísticos), de modo que la evaluación de la situación del mercado inmobiliario sea continua, se realice de forma simultánea en la totalidad del territorio y permita así conocer anualmente los "valores de referencia" de los inmuebles. Por otra parte, sus directrices de elaboración deberán ser comunes para todos los bienes inmuebles, con independencia de su carácter urbano o rústico.

Resulta necesario subrayar que el nuevo método de asignación de "valores de referencia" que se está preparando cuenta con la experiencia de otros países. En este sentido, Estados Unidos quizá sea hoy el país con el sistema de valoración y tributación inmobiliaria más avanzado que existe, sistema muy parecido al que ahora pretende aplicarse en España para el territorio de régimen común. La tributación, no es muy diferente en los distintos Estados en lo que se refiere a la aplicación de los tipos de gravamen, si bien en algunos Estados se grava más al suelo que a la construcción, a fin de afectar en menor medida las actividades relacionadas con este tipo de bienes. Por su parte, algunos países europeos (Holanda, Dinamarca, Suecia, Finlandia…) avanzan también hacia procedimientos muy parecidos al que pretende aplicarse en España, para obtener valores de referencia de los inmuebles de forma simultánea en todo el territorio en ciclos máximos de cinco años y mínimos de dos.

En estos momentos el Catastro parece encontrarse técnicamente en condiciones de asignar "valores de referencia" a los bienes inmuebles rústicos y urbanos de todo el territorio de régimen común, pero para que esa asignación pueda utilizarse a efectos tributarios el valor de referencia debería ser definido legalmente a través de una reforma de la normativa catastral. También el procedimiento para la determinación del valor de referencia debería concretarse en los correspondientes preceptos legales que permitiesen que, por medio de las normas técnicas administrativas que sirven para la obtención de los valores catastrales rústicos y urbanos, el "valor de referencia" se moviera de forma paralela a la evolución anual del mercado.

Otro aspecto muy importante de la reforma que se pretende es que el "valor de referencia" forme parte de la descripción de los inmuebles y, a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos. En todo caso, resulta de gran importancia que el nuevo "valor de referencia" pierda la consideración de "dato protegido" que actualmente tiene el valor catastral. Esta necesaria transparencia será, sin duda, un motor de la inversión en el mercado inmobiliario, muy afectada negativamente en la actualidad entre otras razones por

la fuerte opacidad de este mercado. A tales efectos no se debería olvidar que en países europeos en los que existe un valor de referencia en función del mercado, el dato es de acceso público sin restricciones y que, además, la mayoría de los países europeos tienen incorporados servicios para la consulta no protegida de los valores asignados a los bienes inmuebles. De ese modo los avances tecnológicos y la posibilidad de consulta vía Internet facilitan en esos países un continuo flujo de información, lo que mejora notablemente el funcionamiento de sus mercados inmobiliarios.

La obtención del valor de referencia, el diseño de los criterios técnicos de validación y comprobación, y la incorporación de su definición a una nueva normativa no deberían plantear problemas en su aplicación. Sin embargo el siguiente paso, la adaptación del sistema tributario a esta circunstancia, y en particular, el que el valor catastral se adapte al "valor de referencia" en el porcentaje que legalmente se determine, plantea problemas prácticos y jurídicos que deberían ser resueltos teniendo en cuenta la dimensión del proyecto que, en esencia, consiste en asignar nuevos valores con efectos tributarios a más de 77 millones de inmuebles.

Un problema jurídico adicional se deriva de que hoy el valor catastral, que equivale legalmente al 50% del valor de mercado, es notificado cuando cambia a los titulares de los bienes a que se refiere y esa notificación se efectúa de forma individualizada pues, como ya se ha expuesto, se trata de un dato protegido de carácter personal. Ese procedimiento de notificación individual hace que, de seguirse también en el nuevo procedimiento de valoración, se pierda totalmente su simplicidad técnica y su transparencia, dificultando de forma muy considerable la adaptación al nuevo sistema de los municipios revisados a partir de 2004. Tampoco en los municipios revisados con anterioridad a 2004 existiría simplicidad técnica en la adaptación al nuevo modelo de valoración urbana de aplicarse el criterio de la notificación individualizada. Por ello resulta imprescindible programar adecuadamente en el tiempo el paso desde el sistema actual a la tributación por valores catastrales actualizados anualmente y sustituir el sistema de notificación individualizada por un sistema de notificación colectiva, más aún en el caso de los bienes inmuebles rústicos.

b. Tributación en el IRPF de los rendimientos inmobiliarios obtenidos o imputados

Una vez descritos los nuevos procedimientos que podrían utilizarse próximamente para la valoración de los bienes inmuebles, así como el fuerte alejamiento de la realidad del mercado de las valoraciones hoy existentes en el Catastro, resulta necesario analizar la forma de tributación de esos bienes en el IRPF. Hay que advertir que la imputación de rendimientos inmobiliarios a efectos de su tributación en el IRPF, como se hace hoy en el impuesto español, puede justificarse por el hecho de que tales rendimientos forman parte de la renta de disfrute del contribuyente. Pero, en tanto que ese criterio de imputación de

rendimientos no se aplica en nuestro impuesto a otros bienes de consumo duradero, esa justificación solo puede mantenerse por el hecho de que los inmuebles tienen un gran peso en el patrimonio familiar y porque, como además ha podido comprobarse, se encuentran fuertemente infravalorados en los registros oficiales. Bajo tales circunstancias, si sus rendimientos imputados no se sometiesen a gravamen en el IRPF esos bienes quedarían casi totalmente fuera de cualquier tributación, debido al reducido peso que hoy tiene el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), lo que implicaría una diferencia muy fuerte de tratamiento fiscal –falta de neutralidad fiscal- respecto a la tributación de los capitales mobiliarios o de los rendimientos de trabajo y de actividades económicas. De ahí que, mientras no se corrijan las valoraciones de los inmuebles en el Catastro y se pueda aplicar un impuesto mucho más eficiente que el IBI actual sobre el valor patrimonial de los bienes inmuebles, se considere imprescindible incluir sin excepción en la base del IRPF todos los rendimientos meramente imputados de los inmuebles propiedad del contribuyente y puestos a disposición de su titular o de su familia para su uso o disfrute.

Los rendimientos del capital inmobiliario siguen actualmente muy diferentes vías de gravamen en el IRPF. En primer término, los rendimientos estimados procedentes de la vivienda propia que constituya el domicilio fiscal del contribuyente y de su familia no se imputan en la base imponible general de este impuesto, lo que constituye una auténtica exención de fuerte peso cuantitativo, dada la importancia que tiene en nuestro país la vivienda propia en el patrimonio familiar. Sin embargo, los rendimientos estimados de los restantes inmuebles propiedad del contribuyente y puestos a su disposición o a la de su familia para su uso y disfrute, que tienen un peso mucho más reducido en ese patrimonio, si se imputan en la base general del impuesto. A su vez los rendimientos procedentes del alquiler a terceros de locales de negocio propiedad del contribuyente también se computan en la base general del IRPF, una vez descontados los gastos fiscalmente deducibles originados por esos locales, mientras que los que se obtienen por el alquiler o cesión de viviendas igualmente se computan en la base general del impuesto una vez descontados los gastos fiscalmente deducibles originados por esas viviendas, pero con una reducción del 60% sobre el rendimiento neto obtenido. Los inmuebles incluidos y utilizados en una explotación empresarial del propio contribuyente subsumen sus hipotéticos rendimientos dentro del rendimiento total de la citada explotación y, en consecuencia, ni al contribuyente de forma directa ni a la explotación de su titularidad se le imputan rendimientos específicos por ellos.

Como ya se ha indicado, la inclusión en el IRPF de una rentabilidad imputada por el uso de viviendas de su propiedad por parte del contribuyente y de su familia constituye una cuestión muy importante debido a la necesidad de alcanzar un cierto equilibrio en el gravamen de las distintas fuentes de ingresos. En España tradicionalmente se han estimado e incluido en el IRPF los rendimientos imputados por el disfrute de esos bienes pero exonerándose últimamente los rendimientos de la vivienda propia constitutiva del domicilio habitual. Esos

rendimientos imputados no representan más que el rendimiento potencial de esos bienes estimado mediante unos valores patrimoniales muy alejados de la realidad como son los valores catastrales vigentes.

Por otra parte, parece necesario que mientras se mantenga el sistema actual de inclusión de los rendimientos inmobiliarios en la base del IRPF, la complejidad del régimen fiscal antes descrito debería ser objeto de una importante simplificación, que distinguiera entre tres clases o grupos de inmuebles. El primero, el de todos los inmuebles que usa y disfruta directamente el contribuyente y su familia, sin exención alguna para el que constituya su propio domicilio, eliminándose así una exención no justificada y costosa en términos tributarios, lo cual parece razonable cuando, al mismo tiempo, este Informe propugna la desaparición de exenciones y reducciones respecto a otros rendimientos mucho más valorados socialmente. El segundo, el de los inmuebles que se incluyan en una explotación empresarial cuyo titular sea el contribuyente y cuyos rendimientos, en consecuencia, queden subsumidos dentro de los rendimientos de la explotación citada. El tercero, el de los inmuebles que integran un capital inmobiliario objeto de cesión a terceros mediante acuerdo de alquiler o uso.

Por lo que respecta a los inmuebles del grupo primero anterior -inmuebles a disposición del contribuyente y de su familia para su directo uso y disfrute- los rendimientos imputados por los mismos deberían integrarse en la base del ahorro del IRPF puesto que, aunque imputados según la Ley vigente mediante un porcentaje que se aplica sobre el valor catastral del inmueble, ese rendimiento procede de un capital. Dos novedades se plantean en este tratamiento. La primera de ellas, que se suprime la exención o no sujeción actual de los inmuebles propiedad del contribuyente que constituya su propio domicilio. Como ya se ha expuesto, no existen razones de peso para que quede exenta o no sujeta la vivienda propia cuando se imputan rendimientos estimados para los restantes inmuebles propiedad del contribuyente y puestos a su disposición y a la de su familia para su directo uso y disfrute. Además, la inclusión de los rendimientos imputados por el domicilio habitual de sus propietarios responde al criterio general de reforma del IRPF, que pretende extender su base para aproximarla a las magnitudes económicas que le sirven de fundamento, eliminado las exenciones, deducciones y reducciones que hoy tan gravemente le afecta para reducir simultáneamente las tarifas del impuesto, cosa que también se ha propuesto por la Comisión para los rendimientos de trabajo y para los rendimientos de capital. La exención o no sujeción de que actualmente disfruta la vivienda propia destinada a domicilio constituye una apreciable laguna en esa base. Esa integración también se justifica porque en la mayor parte de las ocasiones tampoco se deduce el coste del alquiler del propio domicilio en la base general del IRPF para todos los contribuyentes que tienen su domicilio en una vivienda alquilada, sino solo para contribuyentes de rentas reducidas que tengan su domicilio en alquiler. Tal deducción se valora, además, con unos topes

relativamente reducidos para el alquiler computable anual (9.040 €) y mediante un tipo (10,05%) muy inferior al mínimo de la escala de gravamen vigente (24,75%)[27].

La segunda novedad de esta reforma consiste en que todos los rendimientos imputados por inmuebles quedarían integrados en la base del ahorro, como procedentes de un capital.

En cuanto a los inmuebles incluidos en el segundo grupo -inmuebles afectados y utilizados en una actividad empresarial de la titularidad del propio contribuyente- su tratamiento fiscal debería mantenerse como hasta ahora, es decir, no computando independientemente sus hipotéticos rendimientos, pues aparecerán integrados de modo inescindible en los rendimientos de esa actividad económica.

En los inmuebles cedidos a terceros no debería hacerse diferenciación tributaria alguna respecto al tratamiento que se aplique a los rendimientos del capital mobiliario representados por intereses y dividendos. Por tanto sus rendimientos netos, estimados de forma directa y una vez descontados sus gastos fiscalmente deducibles, deberían constituir el rendimiento cierto de un capital propiamente dicho incluyéndose, como los rendimientos de todos los demás inmuebles propiedad del contribuyente, dentro de la base del ahorro, junto a los del capital mobiliario y a las ganancias patrimoniales, sin reducción previa alguna salvo la de sus gastos justificados, entre los que no se podrían incluir nunca los correspondientes a los intereses de la financiación necesaria para su adquisición o mejora.

Finalmente, una consideración más ajustada del concepto de "valor añadido" llevaría a eximir del IVA cualquier tipo de cesión a terceros de un bien inmueble mediante el correspondiente alquiler, si ello no se opone a la normativa de la Unión Europea. Desde un punto de vista conceptual y considerándolo desde la perspectiva de sus elementos integrantes, el valor añadido está compuesto por los rendimientos de trabajo, por los rendimientos de capital tanto mueble como inmueble y por los beneficios empresariales. Desde el exclusivo punto de vista de su determinación fiscal, el valor añadido se cuantifica por la diferencia entre los ingresos obtenidos por la venta de los productos menos el coste de las adquisiciones necesarias para obtenerlos o distribuirlos, pero excluyendo siempre entre esos costes los de trabajo, los de capital y el beneficio de la empresa. A la

---

[27] La Comisión pretende seguir eximiendo de esa imputación a los domicilios propios de reducido valor poseídos por contribuyentes de rentas relativamente bajas. A tales efectos se relacionarán los valores que permiten la deducción del alquiler pagado por el propio domicilio que más arriba se han expuesto con el de los inmuebles destinados a domicilio propio que deban seguir estando exentos. Así podrían seguir quedando exentas de imputación en el IRPF las viviendas destinadas al propio domicilio y de titularidad del contribuyente cuando su renta, unida a la de su cónyuge, fuese inferior a una cifra próxima a los 20.000 € anuales, y el valor catastral del inmueble fuese inferior a 90.000 €, cifras que están también próximas a la del límite máximo de renta declarada y a la del valor máximo del alquiler para que se admita la deducción por domicilio alquilado.

vista de esas exclusiones, no tiene sentido someter al IVA ningún rendimiento derivado del alquiler de bienes inmuebles, pues tales rendimientos son de la misma naturaleza que los obtenidos por el préstamo o aportación de capitales mobiliarios, no computados en todo caso en la cuantificación fiscal del IVA.

c. Tributación patrimonial futura de los bienes inmuebles

Como ya se ha expuesto anteriormente, la Comisión considera necesario excluir definitivamente de la base del IRPF a todos los rendimientos imputados por esos bienes una vez que se establezca sobre todos los inmuebles, tanto rústicos como urbanos, una nueva tributación de naturaleza patrimonial. Esta nueva tributación patrimonial se encuadraría muy bien, además, en el cumplimiento de algunas de las recomendaciones tributarias de los Organismos internacionales ya citados. Pero es evidente que esa nueva tributación patrimonial no podría plantearse con justicia, dado las elevadas discrepancias y las diferentes antigüedades entre las valoraciones de estos bienes, hasta que no se implante el procedimiento de asignación de "valores de referencia" mediante las reformas ya descritas más arriba.

El camino más apropiado para esa nueva imposición especial de naturaleza patrimonial debería consistir en la reforma sustancialmente del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), de modo que no resultase muy costosa para el IRPF la pérdida de recaudación derivada de la exclusión de los rendimientos imputados por inmuebles. Esa exclusión debería, en todo caso, dejar en el ámbito del IRPF, y dentro de su base por ahorro, los rendimientos derivados de la cesión a terceros de bienes inmuebles, una vez descontados sus gastos fiscalmente deducibles y el IBI satisfecho[28].

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas para la tributación de los bienes inmuebles:

Propuesta núm. 10:

Debería procederse con urgencia a la implantación efectiva en todo el territorio de régimen común de un nuevo sistema anual de asignación de "valores de referencia" para todos los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica con arreglo a los siguientes criterios:

a) Los "valores de referencia" se asignarían a partir de las ponencias elaboradas con mapas de zonas de valor del suelo urbano, que permitan reconocer ámbitos homogéneos de valores de mercado de suelo en función de sus usos. Esas ponencias se vienen elaborando por la Dirección

[28] Al final de este Capítulo se inserta un breve anexo en el que se aclara estos planteamientos

General del Catastro desde 2004 partiendo de los mapas de valor del suelo de todos los municipios del territorio de régimen común, con un rango máximo de 60 jerarquías posibles, definidas para cubrir todo ese territorio.

b) La asignación de importes a esas jerarquías se actualizaría anualmente de acuerdo con la evolución del mercado. Para ello se aprovecharía la información de que ya dispone el Catastro, proveniente de los notarios, registradores de la propiedad, sociedades de tasación y agencias inmobiliarias, entre otras, y la obtenida de las comprobaciones de valores realizadas por otras Administraciones tributarias. Su observación y análisis se realizaría diariamente de forma automatizada, continua y homogénea, de manera que sus conclusiones se reflejasen en estos mapas de valores del suelo, independientes del año de revisión de los municipios.

c) El procedimiento para la determinación, actualización y notificación anual de los valores de referencia se establecería mediante norma legal específica.

d) Los nuevos "valores de referencia" no deberían tener en ningún caso la consideración de dato protegido que actualmente tiene el valor catastral. Tales valores se incorporarían a la información correspondiente a cada inmueble y su consulta debería estar abierta a todos vía Internet o por cualquier otro procedimiento rápido y eficiente, facilitándose el flujo de información para mejorar el funcionamiento actual de los mercados inmobiliarios.

<u>Propuesta núm. 11:</u>

El "valor catastral" de los inmuebles debería estar ligado al "valor de referencia" mediante el prudente porcentaje de este último que decidiese la Ley, porcentaje que debería ser igual para todos los inmuebles. Ese porcentaje, que quizá debiera ser más elevado que el 50% actual, serviría para corregir los posibles defectos u errores del procedimiento de estimación del valor de referencia. El valor catastral cambiaría anualmente al variar el valor de referencia.

<u>Propuesta núm. 12:</u>

La adaptación del valor catastral al "valor de referencia" en el porcentaje que legalmente se establezca, plantea problemas prácticos y jurídicos que deberían ser resueltos de forma progresiva teniendo en cuenta que habrán de asignarse nuevos valores con efectos tributarios a más de 77 millones de inmuebles.

En todo caso la notificación de los nuevos valores catastrales debería efectuarse mediante métodos colectivos, a través de la exposición pública de los nuevos valores y de su disponibilidad para cualquiera a través de medios telemáticos. En ningún caso esa notificación colectiva debería restar valor a los posibles recursos legales que planteasen los titulares de los bienes correspondientes.

<u>Propuesta núm. 13:</u>

Mientras que no se implante el nuevo sistema de valoración de bienes inmuebles, debería mantenerse en el IRPF la tributación de los rendimientos imputados de tales bienes con arreglo a los siguientes principios o criterios:

a) Para eliminar su exención actual, deberían incluirse entre los rendimientos de bienes inmuebles los imputables correspondientes a la vivienda propia que constituya el domicilio del contribuyente y de su familia, al objeto de evitar un tratamiento de tales rendimientos que resulta claramente discriminatorio frente al de los rendimientos procedentes de otras fuentes, que se computan inicialmente en toda su extensión y respecto a los que, además, se ha propuesto la anulación de importantes exenciones y reducciones en su base de gravamen.

b) Al objeto de atenuar esa carga para contribuyentes de rentas reducidas, podría mantenerse exento el rendimiento estimado del propio domicilio cuando la base imponible del contribuyente y de su cónyuge, previa a la referida imputación, no excediese de unos 20.000 € y el valor catastral de ese domicilio de unos 90.000 €, adoptándose las medidas adecuadas para evitar cualquier clase de "error de salto" en la aplicación del impuesto. Tales cantidades aproximan los límites de la deducción actual en el IRPF por ocupar una vivienda alquilada.

c) Deberían integrarse en la base imponible del ahorro, sin reducción alguna en su cuantía, todos los rendimientos imputados por los inmuebles propiedad del contribuyente, de uso propio o de su familia, así como los obtenidos por la cesión a terceros de esta clase de bienes, una vez que, en este último caso, sean descontados los gastos fiscalmente deducibles, sin incluir entre ellos los que correspondan a cargas financieras derivadas de su adquisición o mejora, para hacerlo compatible con la eliminación de la deducción por intereses en el caso de la compra.

d) ***Se debería proceder simultáneamente a un mejor y más amplio control de los inmuebles arrendados, para reducir el fraude en esta actividad.***

e) ***En tanto no se oponga a las normas aprobadas por la Unión Europea deberían considerarse no sujetos al IVA los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de cualquier clase de bienes inmuebles, del mismo modo que no se sujetan al IVA los intereses y dividendos obtenidos por el préstamo o la aportación de capitales mobiliarios.***

Propuesta núm. 14:

Una vez que se establezca el nuevo procedimiento de valoración de inmuebles elaborado por el Catastro y se hayan estimado todos los valores de referencia de tales inmuebles, debería excluirse de la base del IRPF la actual imputación de rendimientos inmobiliarios, sustituyéndose esa imputación por el reformado Impuesto de Bienes Inmuebles.

Propuesta núm. 15:

Dentro del IRPF solo se integrarían en la base imponible del ahorro, sin reducción alguna en su cuantía, los rendimientos derivados de la cesión a terceros de bienes inmuebles, una vez descontados los gastos fiscalmente deducibles, incluidos los satisfechos por el nuevo Impuestos de Bienes Inmuebles cuando se pusiera en vigor.

Propuesta núm. 16:

El nuevo Impuesto de Bienes Inmuebles debería responder a los siguientes criterios:

a) ***Gravaría anualmente el valor patrimonial de todos los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, situados en territorio de régimen común.***

b) ***Como ya se ha propuesto más arriba, el valor catastral de los bienes inmuebles debería establecerse, respecto al valor de referencia, en un porcentaje más elevado que el actual 50%, pero manteniendo un margen de error, razonable aunque no excesivo, para las estimaciones del valor de referencia que efectúe anualmente el Catastro.***

c) ***La estimación del valor de referencia de cada inmueble debería ser objeto de revisión anual simultánea para todos los Municipios de territorio común mediante procedimientos***

a cargo del Catastro. Esa estimación se comunicaría anualmente a los intensados de forma conjunta y pública mediante listados expuestos en los Municipios donde estuviesen situados los inmuebles y bajo un formato electrónico apropiado en la sede del Catastro.

d) Teniendo en cuenta la recurrencia anual del nuevo impuesto y que recaería sobre valores patrimoniales y no sobre rendimientos, se considera que su tipo de gravamen aplicable a los valores patrimoniales de los bienes sujetos a este impuesto debería quizá ser algo inferior al 1% de los nuevos valores catastrales.

e) El nuevo IBI debería ser de participación estatal en su recaudación, para compensar la no imputación de los rendimientos de los inmuebles de uso propio en el IRPF.

12. Gravamen de los rendimientos del capital mobiliario

El gravamen de los rendimientos procedentes de capitales mobiliarios se encuentra bien definido y tratado en la vigente Ley del IRPF, por lo que se considera que no necesita ser reformados. No obstante, como ya se contiene en la propuesta nº 2 y 7 de este Informe, debería suprimirse la exención contenida en la letra y) del art. 7 de la Ley del IRPF, relativa a los dividendos y participaciones en beneficios con un límite de 1.500 € anuales. De igual modo, debería aplicarse a estos rendimientos lo que se establece en la propuesta nº 7 de este Informe. No se repiten aquí tales propuestas para no duplicarlas innecesariamente.

13. Imposición de los rendimientos de actividades económicas

La definición de los rendimientos de explotaciones económicas se remite en la Ley del IRPF a lo que en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS) se establece para la definición fiscal de tales rendimientos, con algunas especialidades propias de las empresas individuales y de las actividades de reducida dimensión, como ha venido siendo tradicional en nuestro ordenamiento tributario.

Una de las excepciones más importantes contenidas en la Ley del IRPF respecto a las definiciones de tales rendimientos tiene efectos muy importantes en la lucha contra el fraude fiscal en el ámbito del IRPF y también en el del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Esa excepción se refiere a los métodos objetivos de estimación de rendimientos que instaura el art. 31 de la Ley del IRPF y que se refiere a los procedentes de explotaciones económicas de reducida dimensión. En pleno siglo XXI hasta los aparatos electrónicos de computación más simples son capaces de llevar una contabilidad más o menos completa de cualquier actividad económica y prácticamente en todos los establecimientos de venta al por menor existen máquinas que expiden tickets por el valor individual de cada una de sus

transacciones. Por eso, recurrir a métodos objetivos o indiciarios para estimar rendimientos netos o cifras de venta en la actualidad solo encubre las graves dificultades respecto a medios con que se encuentra la Administración tributaria para evaluar y controlar adecuadamente tales magnitudes en un número muy extenso de contribuyentes. En el epígrafe de lucha contra el fraude de este capítulo se expondrán las soluciones que se proponen para este problema.

Un problema distinto se deriva de que la actual regulación del IRPF contiene una reducción especial aplicable a determinados rendimientos procedentes de actividades económicas y que hayan sido valorados conforme al método de estimación directa de bases. Esta reducción ofrece muy graves dudas en cuanto a su justificación, sobre todo cuando aquí se propone que la mayoría de estos contribuyentes estén sometidos en el futuro al sistema de estimación directa. Por tanto, su mantenimiento supondría un agravio considerable para los perceptores de rendimientos de trabajo en un contexto en el que también se propone que se transforme la antigua reducción que afectaba a tales rendimientos. En ese mismo contexto podría autorizarse, sin embargo, el aumento del límite anual de aportación a sistemas de previsión social para quienes perciban rendimientos de actividades económicas, como anteriormente se ha hecho para los perceptores de rendimientos de trabajo.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 17:

Debería suprimirse la reducción regulada en el art. 32.2 de la vigente Ley del IRPF y aplicable, entre otros requisitos, a los rendimientos de actividades económicas determinados en régimen de estimación directa.

14. Tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales

La primera consideración que debe hacerse al tratar el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF es la de que tales ganancias y pérdidas no se computan en el PIB y, por tanto, no forman parte de esa magnitud, que es la que constituye la guía esencial para la definición genérica de la base del IRPF. Sin embargo, como esas ganancias y pérdidas constituyen una evidente manifestación de la capacidad tributaria y como, además, resulta relativamente fácil transformar los rendimientos del capital en ganancias o pérdidas patrimoniales y viceversa, los sistemas fiscales habitualmente tratan de gravar estas ganancias en el seno del IRPF para evitar el complejo problema de su separación de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario. Por ello, las ganancias y pérdidas patrimoniales deben ser objeto de gravamen en el IRPF y, una vez definidas nítidamente en su cuantía, deben ser gravadas dentro de la base que agrupe los rendimientos del ahorro y con su mismo sistema y tipo de

gravamen, al objeto de evitar los problemas que se derivarían de su diferenciación respecto a tales rendimientos.

a. Actualización de valores en las ganancias y pérdidas patrimoniales

La pauta de tributación que acaba de enunciarse plantea también sus propios problemas. El primero, el de la definición del valor de esas partidas, valor afectado especialmente por la depreciación monetaria y que ha conducido a la actualización de los valores de adquisición, tal y como se aplica ahora a los de adquisición de bienes inmuebles, lo que incide tanto sobre el IRPF como sobre el IS. Ha de resaltarse que esta actualización del valor de adquisición o inicial de los inmuebles en estos impuestos constituye un caso especial porque las Leyes de tales impuestos no contemplan la actualización de los valores de adquisición mediante coeficientes que reflejen las variaciones generales de los precios en el caso de los capitales mobiliarios, aunque sí la establezcan para el cómputo de pérdida o ganancia patrimonial derivada de la enajenación de bienes inmuebles. Dado que tampoco en el IRPF ni en el IS se actualizan los valores de las restantes partidas que integran la base imponible, debería suprimirse cualquier tipo de actualización fiscal de valores por indexación con los precios y, muy especialmente, la comentada en relación a los bienes inmuebles.

b. Diferenciación de las ganancias y pérdidas por plazos

Una segunda cuestión que se plantea en el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales dentro del IRPF se refiere a la reciente diferenciación entre las generadas en un año o menos y las generadas en periodos superiores al año. A partir de la entrada en vigor de la Ley 16/2012, las primeras se integran en la base imponible general y se gravan mediante la tarifa progresiva del impuesto mientras que, en caso de pérdidas, se compensan con el resto de los rendimientos que integran esa base hasta un 10% de tales rendimientos, aplazándose la compensación de las restantes pérdidas para sucesivos ejercicios con un máximo de cuatro y siempre con el límite cuantitativo indicado. Por el contrario, las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en periodos superiores al año forman parte de la denominada base imponible del ahorro y se gravan con los tipos especiales de la referida base, pero sin que las pérdidas de esta naturaleza puedan compensarse con los restantes rendimientos de capital que integran la referida base sino solo con otras ganancias de capital obtenidas también en el largo plazo. Esa diferenciación por plazos penaliza fiscalmente la obtención de ganancias patrimoniales a corto plazo, lo que puede suponer una interferencia con la actuación eficiente de los mercados, al provocar una cierta paralización temporal de los mercados –efecto "*lock in*"- alargando sus periodos de ajuste, lo que no solo los hará menos eficientes sino que podrá, incluso, prolongar de modo artificial la salida de una crisis, al dar motivos para una retención de activos no reconociendo sus pérdidas hasta que las diferencias patrimoniales se consideren generadas en el largo plazo, dada la penalización fiscal de las ganancias a corto. Además, la necesidad de separar las ganancias y

pérdidas patrimoniales por plazo de generación introduce una complicación adicional en el impuesto.

Todo lo anterior debería conducir a la unificación del régimen tributario de ganancias y pérdidas patrimoniales suprimiendo la separación entre las ganancias y pérdidas de corto y largo plazo e integrándolas conjuntamente en la base general del ahorro. Es cierto que la separación por plazos puede dificultar la planificación fiscal pero esa posible planificación fiscal estaría plenamente justificada, pues tanto las ganancias como las pérdidas que pudieran ser su objeto son estrictamente reales y se han producido ya antes de su efectiva materialización mediante la enajenación de los bienes que las generan. En todo caso, no debería olvidarse que la materialización de la pérdida o ganancia en el momento que se considere oportuno es un derecho que corresponde a su titular y que no debería ser penalizado pues, mientras antes se materialicen ganancias y pérdidas, antes se regularizarán los mercados y se acelerará la salida de las situaciones de crisis.

c. Compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales

Como complemento de cuanto acaba de describirse, deberían eliminarse las limitaciones actuales a la compensación de pérdidas patrimoniales con otros rendimientos dentro de la base imponible del ahorro. Como ya se ha visto, las ganancias patrimoniales resultan hoy diferenciadas en su tratamiento fiscal respecto a los restantes rendimientos del capital no tanto por razón de tipo de gravamen, que comparten actualmente con el de los rendimientos del capital mobiliario, sino por el hecho de que en el IRPF se permite la compensación de las pérdidas patrimoniales solo con ganancias de esa misma naturaleza pero no con los restantes rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario. 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, en primer término, en los problemas de definición y en la dificultad de separar las ganancias patrimoniales de los rendimientos del capital pero 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[29.] 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.

La solución que acaba de describirse conduciría, por otra parte, a la existencia de solo dos bases de gravamen y no de tres como, de hecho, ocurre actualmente[30,] lo que simplificaría el impuesto. La primera de esas bases –la base general- incluiría los rendimientos del trabajo y los rendimientos empresariales y seguiría gravada, también como hoy, por una tarifa progresiva. La segunda –es decir, la base especial o del ahorro- incluiría todos los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario y, además, todas las ganancias y pérdidas patrimoniales a corto y a largo plazo, permitiéndose la compensación de cantidades positivas y negativas en su seno, tanto en el ejercicio gravado como en los posteriores, pero sin que el posible saldo negativo de esa compensación pudiera extenderse a la base general, tratamiento compensatorio igual, por tanto, al que hoy se sigue con los rendimientos gravados en la base general

Quizá, como el momento de la generación efectiva –que no su mera acumulación- de pérdidas patrimoniales depende de la voluntad del contribuyente, que es quien decide la enajenación, podría establecerse algún límite a la compensación con

---

[29] La compensación de pérdidas con ganancias aumenta notablemente la asunción de riesgos por parte de los inversores, como demostraron hace ya muchos años Domar y Musgrave en "Proportional Income Taxation and Risk-Taking". Quarterly Journal of Economics. Vol. LVIII. 1944, pags. 388-422.

[30] En la actualidad el IRPF tiene de hecho tres bases imponibles, aunque formalmente solo se distinga entre la "base general" y la "base del ahorro". En la base general se incluyen los rendimientos del trabajo, los empresariales y los del capital inmobiliario. En la base especial o del ahorro, se incluyen hoy solo a los rendimientos del capital mobiliario. Y en la base que podría denominarse quizá "especialísima", las ganancias y pérdidas patrimoniales sin posibilidad de compensación de su saldo negativo con los rendimientos del capital mobiliario gravados en la base del ahorro. Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales netas se gravan al mismo tipo de gravamen, pero la no compensación entre ellas obliga a diferenciar entre ganancias y rendimientos, con efectos negativos para la eficiencia y con la evidente complejidad que se deriva de esa diferenciación

carácter temporal durante los primeros ejercicios de su aplicación y hasta absorber gradualmente las pérdidas patrimoniales acumuladas a consecuencia de la crisis actual, evitándose así una compensación masiva e inmediata de las pérdidas ya acumuladas. Podría, en consecuencia, establecerse que, durante los próximos ejercicios, la compensación de pérdidas patrimoniales con los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario incluidos en la llamada "base imponible del ahorro" no superase en cada ejercicio un determinado porcentaje de la cuantía de los rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, incluidos en la citada base. Ese porcentaje es igual al establecido en la Ley 16/2012 para la compensación de las pérdidas patrimoniales a corto plazo con el resto de los rendimientos incluidos en la base general del IRPF.

d. Finalización de situaciones transitorias

Otra circunstancia que afecta a la tributación actual de las ganancias y pérdidas patrimoniales es la relativa al cómputo de las derivadas de elementos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. El procedimiento de cómputo que se establece en la Disposición transitoria novena de la vigente Ley del IRPF es muy complejo y, dado los 17 años transcurridos desde la citada fecha hasta hoy, afecta además a pocos bienes. Para no mantener indefinidamente un tratamiento fiscal de carácter claramente transitorio, debería eliminarse le referido procedimiento de cálculo y sustituirse por las reglas generales de valoración de tales ganancias y pérdidas.

Un problema distinto, que afecta a una gran masa de ganancias y pérdidas patrimoniales, es el relativo a la exención actual a favor de las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación del propio domicilio siempre que se reinviertan en la adquisición de otra vivienda destinada a esa misma finalidad. Como la reinversión de la ganancia no supone más que un cambio en el inmueble que la genera, la exención de la misma debería permanecer vigente.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 18:

El tratamiento en el IRPF de las ganancias y pérdidas patrimoniales debería responder a los siguientes criterios:

a) Debería suprimirse la corrección de los valores de adquisición de bienes inmuebles con índices que reflejen la depreciación monetaria experimentada entre el momento de su compra y el de su enajenación a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF y en el IS, para reducir así el ámbito de las indexaciones de rentas y rendimientos y equiparar el tratamiento fiscal de estas

ganancias y pérdidas con el de las derivadas de capitales mobiliarios.

b) ***Debería eliminarse, por su carácter residual y por el tiempo ya transcurrido desde su puesta en vigor, el procedimiento de cómputo que se establece en la Disposición transitoria novena de la vigente Ley del IRPF para la valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, sustituyéndose por las reglas generales de valoración de tales ganancias y pérdidas.***

c) ***Debería suprimirse la diferenciación fiscal entre ganancias y pérdidas patrimoniales de corto y largo plazo de obtención e incluirse la totalidad de esas ganancias y pérdidas dentro de la base del ahorro del IRPF.***

d) ***Debería compensarse el saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales con los rendimientos de los capitales mobiliarios e inmobiliarios incluidos en la base del ahorro del IRPF, aunque mientras que no se alcance el equilibrio presupuestario estructural y debido a las especiales circunstancias de la actual crisis económica, la compensación anteriormente propuesta podría limitarse en cada ejercicio a un porcentaje de los rendimientos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, incluido en la citada base.***

15. Exención del ahorro

El debate sobre la exención del ahorro en los impuestos personales sobre la renta es bien conocido y ha originado en los últimos casi doscientos años una extensa polémica respecto a lo que debería constituir el objeto de gravamen en estos impuestos, si la renta o el gasto personal. Pero, dejando aparte esa vieja y todavía no resuelta polémica, 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. La lista podría hacerse casi interminable, pero en ocasiones esas deducciones de la renta han respondido más a la fuerte presión de los sectores beneficiarios de las materializaciones

protegidas que a los intereses generales del país o a los conceptos doctrinales del impuesto.

De todas formas, ha de subrayarse que, aunque con algunas importantes excepciones, esas aparentes desgravaciones o deducciones no suelen ser en muchos casos más que meros diferimientos en el pago del tributo, porque los rendimientos de tales colocaciones y las propias colocaciones son objeto de gravamen en el momento de la percepción por el contribuyente de las prestaciones de esos fondos o de tales seguros.

a. Problemas de una exención general del ahorro

En un plano general y con una perspectiva amplia, debe analizarse aquí la posibilidad de una exoneración completa del ahorro, lo que transformaría el IRPF en un impuesto sobre el gasto personal, como en ocasiones se ha pretendido en otros países y también en España. A este respecto, hay que recordar que la Comisión de 1998 para la reforma del IRPF era muy consciente de la necesidad de impulsar el ahorro interior a largo plazo de las familias como fuente esencial de financiación de la formación bruta de capital y que, por ello, propuso el mantenimiento inicial de los anteriores sistemas de incentivación del ahorro -materializados en la adquisición de la vivienda propia y en los planes de pensiones- y, además, recomendó como alternativa a esos sistemas, el posible establecimiento de una deducción general por ahorro, que absorbiera y generalizase los incentivos por adquisición de la vivienda y por aportaciones a planes de pensiones ya vigentes, una vez que el nuevo impuesto se hubiese consolidado. Esa deducción general por ahorro permitiría, en opinión de aquella Comisión, no solo una generalización de los incentivos entonces vigentes sino también una mayor neutralidad fiscal respecto al ahorro de las familias. Sin embargo, la Ley 40/1998 no aceptó esta propuesta, quizá porque considerase que la mera reducción de la presión fiscal mejoraba ya suficientemente el ahorro de las familias y el conjunto del ahorro nacional. Y quizá también porque se pretendía básicamente que la reducción de la carga tributaria se orientase al sostenimiento del consumo como medio de impulsar la demanda privada y la producción.

La Comisión para la reforma del IRPF de 2002 abandonó aquella idea de una deducción general por ahorro recomendando dos grupos de medidas para incentivar el ahorro a largo plazo. En primer término, una reducción especial para todos los rendimientos obtenidos a plazo superior a los cinco años. En segundo lugar, un tratamiento especial y muy favorable para el llamado ahorro-previsión, es decir, para los planes de pensiones y para los seguros que articulasen tratamientos similares a los de los planes de pensiones. La primera de estas propuestas fue aceptada parcialmente por la Ley 46/2002, pero la reducción especial se limitó exclusivamente a determinados productos de seguro mientras que la deducción de las aportaciones a planes de pensiones se admitió íntegramente, con lo que el IRPF actual articula un tratamiento muy favorable para los planes privados de pensiones y para los seguros similares a los mismos.

Una deducción general por ahorro como la descrita más arriba plantea dos problemas básicos. El primero de ellos se deriva de la dificultad de la determinación de la auténtica cuantía del ahorro anual. Es evidente que si se controlasen adecuadamente las variaciones del patrimonio, quizá pudiera establecerse una deducción en la cuota del IRPF en función del ahorro total de cada ejercicio que sustituyese al conjunto de exenciones actuales, al evitarse la posibilidad de que apareciese como ahorro de un determinado ejercicio el acumulado en otro periodo anterior. En todo caso, esa deducción debería hacerse en la cuota y no en la base, mediante una escala decreciente con la renta y tener carácter definitivo, es decir, no tratarse de un mero diferimiento impositivo, que es el tratamiento que hoy se da a los planes de pensiones. Por tanto, quizá una posible propuesta en este sentido pudiera ser también la de suprimir todas las deducciones actuales en la base que hoy pretenden apoyar determinadas colocaciones del ahorro –fondos de pensiones, seguros y similares- sustituyéndolas por una única deducción en la cuota calculada en función de la cuantía del ahorro neto del ejercicio y valorada al tipo más bajo de la escala de gravamen, una vez descontado de ese ahorro neto las colocaciones que se estimasen no pertinentes desde el punto de vista del interés general, tales como la adquisición de joyas, vehículos de lujo u otras parecidas. Pero es evidente que una deducción general por ahorro del estilo de la que acaba de describirse, configuraría un impuesto personal más próximo al gravamen sobre el gasto personal que al gravamen sobre la renta, por lo que probablemente sería rechazada por la mayor parte de la población, incluso aun cuando su cuantía fuese decreciente con la renta, puesto que las personas que más ahorran y más podrían beneficiarse del referido incentivo serían las de mayores ingresos, incluso en el caso de que sus consumos fuesen excesivos. Esa deducción fiscal se entendería en nuestro país más como una protección muy importante para los contribuyentes de rentas elevadas que como un instrumento de fomento del ahorro.

Lo que realmente debería tenerse bien en cuenta es que en el IRPF español desde la reforma de 2006 se utiliza una base especial para gravar con tipos impositivos más reducidos los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales y que en este Informe se ha propuesto la ampliación de esa base especial para incluir también en ella los rendimientos del capital inmobiliario, ciertos o meramente imputados. Todo lo cual implica un tratamiento más favorable del ahorro que, sin llegar a una exención completa ni de su cuantía anual ni de sus rendimientos, supone una tributación más aliviada de tales rendimientos y ganancias. Quede, por tanto, expresa constancia de que los rendimientos del ahorro disfrutan en el IRPF español, igual que en el impuesto personal de otros muchos países, de un tratamiento especial que favorece claramente al ahorro en general, aunque no constituya más que una exención parcial de sus rendimientos.

Pero, además de ese tratamiento especial de rendimientos y ganancias, existe también en el impuesto español y en el de otros muchos países un tratamiento

tributario específico y favorable de ciertas colocaciones o materializaciones del ahorro que se analiza seguidamente.

b. Exención temporal del ahorro con finalidades de protección social

Posiblemente el planteamiento más visible y plenamente aceptado de protección fiscal del ahorro en el IRPF en vigor y en los impuestos personales sobre la renta de otros muchos países de nuestro entorno, sea el de eximir temporalmente de tributación las aportaciones a los sistemas de protección social efectuadas con anterioridad a su jubilación, fijando cuantías máximas anuales para esas aportaciones. Ha de advertirse que posteriormente se someterán a gravan en el IRPF, bajo la tarifa progresiva general del impuesto, las cantidades que, con cargo a esos sistemas de protección social, percibirán sus titulares o sus beneficiarios, bien sea en una o varias veces como capital o mediante pagos periódicos como pensión de jubilación.

Sin embargo, como subrayan los Organismos internacionales en sus informes sobre la Hacienda pública española, esa protección fiscal del ahorro con finalidades de protección social, aun en los casos en que constituyan un mero diferimiento de la tributación, discrimina en contra de otras alternativas de colocación de ese ahorro como, por ejemplo, su materialización en depósitos, acciones u obligaciones, inmuebles distintos a la propia vivienda y otras muchas de muy diferente naturaleza que no han gozado de ese diferimiento o protección, haciendo más ineficiente el impuesto, pues el contribuyente es quien mejor conoce donde debe colocar tales ahorros conforme a sus propias preferencias. Además, dada la elevada cuantía de sus límites cuantitativos anuales, ese sistema de protección discriminan contra los aportantes de rentas más reducidas.

c. Deducciones en la base o en la cuota del IRPF

Un problema adicional que se plantea en cuanto a la exoneración parcial del ahorro es la de si podría quizá transformarse la actual deducción en la base del IRPF por aportación a sistemas de previsión social en una deducción en la cuota por tal concepto, valorando su cuantía por el tipo mínimo de la escala progresiva. Esa forma de valorar la deducción reduciría sustancialmente su regresividad actual y, además, en ese caso los rendimientos percibidos posteriormente por el contribuyente o sus beneficiarios derivados de tales sistemas podrían incluirse en la base del ahorro y tributar como tales rendimientos, en lugar de hacerlo por la escala progresiva como ahora. La tributación posterior de las pensiones por la tarifa aplicable a la base del ahorro se justificaría porque las aportaciones que las hubieran generado habrían sido desgravadas en la cuota al tipo mínimo de la escala progresiva, posiblemente bastante similar al tipo medio de gravamen del ahorro. Además, porque los rendimientos adicionales acumulados por tales sistemas de previsión serían rendimientos puros del capital y como tal deberían

ser tratados[31]. Esa, desde luego, podría ser una de las consecuencias que se derivarían de cambiar el tratamiento fiscal de esta protección desde las actuales reducciones en la base del IRPF a deducciones en la cuota del impuesto.

Sin embargo, al cambiar ese tratamiento surgiría un nuevo problema que podría afectar muy negativamente a la efectiva cuantía de las aportaciones, que podrían verse sustancialmente reducidas en la mayoría de los casos. En efecto, 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. Además, el diferimiento al tipo marginal permite a muchos contribuyentes alcanzar los topes legales de las aportaciones anuales exentas con un esfuerzo de ahorro efectivo apreciablemente menor. Quizá por todo ello la deducción en la base de esas aportaciones sea el sistema de tributación más frecuente en casi todos los países, así como la posterior transformación de todas las aportaciones efectuadas en rendimientos sometidos a la tarifa general, cualquiera que haya sido su origen, a la hora de tributar por las prestaciones recibidas de los planes de pensiones fiscalmente protegidos[32].

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 nuestra población, puede conducir con rapidez a una inevitable disminución de la cuantía individual de las pensiones

---

[31] Frente a esta posible solución suele esgrimirse por algunos que entonces habría que cambiar también el régimen fiscal que se aplica a las prestaciones del sistema público de pensiones, olvidando, en primer lugar, que el referido sistema es de naturaleza obligatoria y no voluntaria, como el de aportaciones y contribuciones a que este planteamiento se refiere; en segundo término, que sus prestaciones no reflejan las cantidades realmente aportadas por sus beneficiarios, pues responden a un criterio de reparto y no de capitalización y, finalmente, que las cotizaciones a la Seguridad Social también se deducen de los rendimientos del trabajo, es decir, de la base imponible general del IRPF, siendo valoradas fiscalmente según al tipo marginal que les corresponda y no al tipo mínimo de la escala como aquí se ha descrito para una posible propuesta, puramente hipotética por ahora.

[32] En los EE.UU., por ejemplo, las conocidas cuentas 401k articulan sus aportaciones mediante deducciones en la base del impuesto y no en la cuota, materializando sus prestaciones posteriores como rendimientos sometidos a la tarifa general cualquiera que hubiese sido su origen.

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.

d. Ámbito de las deducciones

El ámbito de las deducciones fiscales por aportación a instituciones de protección social debería circunscribirse exclusivamente a los rendimientos de trabajo y de actividades económicas porque se trata de dotar de fundamento material a rendimientos que por su naturaleza son "no fundamentados", es decir, que desaparecen al cesar la vida activa del individuo y eso solo ocurre plenamente a los rendimiento de trabajo y de una forma mucho más atenuada a los rendimientos de actividades económicas. En ese sentido, tal deducción se debe combinar con todo el tratamiento de los rendimientos de trabajo que se propone por la Comisión y no considerarse aisladamente.

e. Cuantía de la deducción por aportaciones

Un problema distinto es el que plantea la cuantía actual de la deducción. La cifra máxima hoy exenta en concepto de aportación a sistemas de previsión social responde a un doble límite, aplicándose la menor de las cantidades siguientes: el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio (50% para contribuyentes mayores de cincuenta años) o 10.000 € anuales (12.500 € para los contribuyentes con edad superior a cincuenta años). Esas cuantías son mucho más generosas que las vigentes hoy en Estados Unidos y en algunos otros países[33]. La Comisión Europea ha pedido, en su informe sobre el Programa de Estabilidad y Reformas del Reino de España de 2013, que se elimine la deducción de las aportaciones a planes de pensiones por distorsionadora y regresiva.

---

[33] 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 efecto, como se deduce de las estadísticas del IRPF, la aportación media a planes de pensiones fue de tan solo 1.375,0 € en la declaración correspondiente al ejercicio de 2011. El 60% de quienes se acogieron a esa deducción declararon el 33,3% de las cantidades deducidas, con una aportación media de 764 €. Las mayores cantidades deducidas correspondieron, como era de esperar, a los contribuyentes de rentas más elevadas. Concretamente, los 396.887 contribuyentes de rentas por encima de 60.000 € anuales (el 10,1% del total de declarantes de aportaciones) dedujeron 1.718,4 millones de euros, es decir, el 31,8% del total de tales aportaciones, con un valor medio por aportación de 4.329,6 €. Es decir, que el 10,1% de los aportantes a planes de pensiones con rentas más elevadas aportaron a esos planes más de tres veces la media de aportaciones. Pero también hay que resaltar que el valor medio de las aportaciones de los que más aportan a esos planes (10,1% del total de los aportantes) fue solo de 4.329,6 €, lo que significa que los elevados límites actuales resultan casi puramente teóricos, porque se aplican solo en contadas ocasiones y casi exclusivamente a contribuyentes con más de 60.000 € de renta. Sin duda, con el sistema actual se benefician más de los planes de pensiones los contribuyentes de rentas más elevadas que los de rentas más reducidas, no solo porque los primeros tienen mayor capacidad de ahorro sino porque, además, descuentan sus aportaciones al tipo marginal de gravamen que les corresponde, más elevado a medida que la renta gravada es más alta. Pero ni aún los contribuyentes de rentas más elevadas aproximan su aportación media a los límites fiscales de tal aportación. Concretamente, la aportación media de los contribuyentes que suscribieron planes de pensiones declarando más de 600.000 € de renta neta anual fue de 8.699,54 €, apreciablemente inferior a los 10.000 o 12.500 € anuales que señalan los límites de la aportación deducible fiscalmente. Por todo ello, parece que la generosidad de las aportaciones fiscalmente deducibles españolas es evidente pero prácticamente inoperante, por lo que quizá debieran reducirse sus actuales límites cuantitativos, aproximándolos gradualmente a los que rigen en otros países de nuestro entorno.

f. Materialización de las aportaciones

Otro de los problemas que plantea la exoneración temporal del ahorro es el de su materialización. Los Organismos internacionales insisten en que el sistema actual resulta excesivamente dirigista y discrimina en contra de determinadas materializaciones. Para responder a esas fundadas críticas lo que quizá debería hacerse es ampliar la materialización de esas aportaciones a los depósitos especiales e indisponibles constituidos en entidades financieras al estilo de los que se permiten para la materialización de estas deducciones impositivas en los Estados Unidos de América y otros países. Así se atendería algunas de las fundadas opiniones de la Comisión Europea acerca de los problemas que plantea el régimen actual de las aportaciones a esos sistemas, pero sin poner en peligro la persistencia de un sistema de financiación de pensiones complementarias de

las pensiones públicas que puede resultar esencial para la economía española en un futuro muy próximo.

g. Atención a situaciones especiales y a la edad de los aportantes

Un problema adicional que presenta la actual regulación en el IRPF de las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento es la multiplicidad de instituciones que se incluyen en esa reducción de la base imponible: aportaciones y contribuciones a planes de pensiones; aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social; primas satisfechas a planes de previsión asegurados; aportaciones de los trabajadores a los planes de previsión social empresarial; primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente los riesgos de dependencia severa o de gran dependencia y, finalmente y con algunas diferencias, las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a favor de personas discapacitadas y las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad. Parece necesario que, en aras de una mayor transparencia de las instituciones y una conducta más eficiente de los ahorradores, se proceda a una importante simplificación de tan extenso conjunto de instituciones beneficiarias.

Otra cuestión que plantea una cierta incongruencia en el sistema actual es la que se deriva de la existencia de dos límites, establecidos en función de la edad del titular, para las aportaciones fiscalmente deducibles. El primero es el que se aplica a las aportaciones de quienes tienen menos de cincuenta años de edad, cuya cuantía actual es, como ya se ha indicado, de 10.000 € anuales, mientras que el segundo, de 12.500 € anuales, se aplica a los contribuyentes con más de cincuenta años de edad. Esta diferenciación, con apreciable ventaja para los contribuyentes de más edad, pudo estar justificada en los primeros años de vigencia de esta norma, a la vista del corto número de años que quedaba a los mayores de cincuenta para acumular unas cantidades apreciables en sus planes. Pero una vez superada esa etapa inicial del actual sistema, lo que hace la diferenciación aludida es desanimar a los más jóvenes, que pueden decidir diferir sus aportaciones para cuando alcancen mayor edad dado el mayor incentivo que suponen las mismas a partir de los cincuenta años, tanto por la cuantía más elevada de la deducción fiscalmente exenta como por el tipo marginal más elevado que se soportará previsiblemente en ese momento debido a la mayor renta del interesado.

h. Finalización de situaciones transitorias

En un plano muy distinto al anterior, pero relacionado de algún modo con ciertas colocaciones del ahorro, tampoco debería perderse de vista que la antigua y hoy desaparecida protección a la adquisición de la vivienda que constituyese el propio domicilio ha dejado todavía vigente la deducción en la cuota por la financiación diferida de las adquisiciones de viviendas efectuadas con anterioridad a la desaparición del incentivo citado. Esa situación transitoria debería desaparecer en

el futuro por dos motivos. El primero, porque constituye una causa importante, como se señala por los Organismos internacionales, para no reducir el endeudamiento con mayor rapidez incluso disponiendo de fondos suficientes para ello, sino hacerlo anualmente solo hasta el límite fiscalmente permitido para esa deducción, con lo que se alarga artificial e injustificadamente el proceso de desapalancamiento de la economía española. El segundo, porque puede prolongar en varias décadas la vigencia dentro del IRPF de una institución ya eliminada. Por eso, debería plantearse la desaparición total de estas deducciones en un plazo razonable, lo que conduciría a establecer plazos y límites adecuados para su liquidación definitiva. De ese modo, además, la protección al ahorro quedaría circunscrita exclusivamente al procedimiento establecido hoy para atender a situaciones de dependencia y envejecimiento[34].

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 19:

En atención a las recomendaciones de la Comisión Europea y otros organismos internacionales y a las restricciones presupuestarias de la actual reforma fiscal, las actuales reducciones en la base del IRPF por situaciones de dependencia y envejecimiento deberían someterse a los siguientes cambios, configurándose simultáneamente como el único sistema vigente de protección del ahorro en este impuesto:

a) Debería mantenerse reservada como hasta ahora la facultad de aportar fondos exentos temporalmente a instituciones de previsión social solo a los perceptores de rendimientos de trabajo y a quienes perciban rendimientos de actividades económicas, sean contribuyentes por el IRPF y, además, menores de la edad legal de jubilación. La aportaciones podrán hacerlas también, a nombre de sus empleados, las empresas de las que obtengan esos rendimientos de trabajo.

b) Debería obligarse al titular de un plan de pensiones fiscalmente protegido a percibir las prestaciones de ese plan a partir de la edad legal de jubilación, sin prórroga

[34] Con un plazo adecuado para su vigencia, esta medida podría acelerar el desapalancamiento de la economía española sin graves pérdidas para los afectados pues en su cálculo hay que tener en cuenta la anticipación del beneficio fiscal y la no necesidad de efectuar el efectivo pago de las deudas pendientes para acogerse a la misma. La medida haría desaparecer el incentivo actual para "administrar" las deducciones en el tiempo ya que el pago efectivo de la deuda por la financiación no dependería del citado beneficio fiscal, como ocurre hoy.

posible, bien sea como capital de una sola vez o como percepción periódica.

c) ***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.***

d) ***Ampliar el régimen fiscal de planes de pensiones a las aportaciones a cuentas bancarias especiales que cumplan con los mismos requisitos de indisponibilidad y asignación que los planes y fondos de pensiones.***

e) ***Simplificar de la larga relación de instituciones que actualmente se integran dentro de este sistema de reducción de la base imponible, eliminándose muchas de ellas pero facilitando a integración de sus fondos actuales en las otras subsistentes.***

Propuesta núm. 20:

Deberían aplicarse también el sistema de protección social por envejecimiento y dependencia a las aportaciones del Estado y de los restantes entes públicos a favor de sus funcionarios, en la medida en que lo permitiese la situación presupuestaria de los organismos empleadores y, además, se derivase de nuevas condiciones pactadas en cuanto a trabajo, salarios y protección social.

Propuesta núm. 21:

Debería procederse a la liquidación definitiva de las situaciones transitorias generadas por la desaparición de la antigua protección del ahorro materializado en la adquisición de la vivienda utilizada como domicilio propio. Para su desaparición debería concederse un periodo transitorio, largo pero bien definido, estableciéndose también límites máximos de deducción anual en relación a la cuantía de la cuota del impuesto y permitiéndose la deducción aunque no se proceda a la amortización efectiva de la deuda contraída para la financiación de esas viviendas.

16. Circunstancias personales y familiares del contribuyente

Los más graves problemas que presentaba el IRPF en España desde su instauración en 1978 hasta las reformas de 1998 y 2002 eran los relativos a su grado de equidad, a su eficiencia como instrumento al servicio del crecimiento económico y a su evidente complejidad. Por ello, las Comisiones de Expertos para esas reformas propusieron la adopción gradual de un conjunto de medidas que atendiesen especialmente a las finalidades indicadas. Entre estas propuestas destacaban las dirigidas a definir la capacidad de pago de un modo distinto al aplicado hasta entonces.

a. El objeto de gravamen: la renta total o la renta disponible fiscal

Desde su instauración como impuesto principal en 1978 y hasta la reforma de 1998 el IRPF establecía que la renta objeto de gravamen era la renta total del contribuyente. Bien cierto es que existía un mínimo de exención articulado mediante un primer escalón de la tarifa a tipo cero y que se concedían determinados créditos fiscales -es decir, deducciones en la cuota- en función del número de personas dependientes del contribuyente. Pero el impuesto no excluía totalmente de la capacidad gravada la renta necesaria para atender las necesidades básicas del contribuyente y de su familia.

Frente al concepto de la renta total como objeto del impuesto que venía prevaleciendo desde la Ley 44/1978, la Comisión de la reforma de 1998 propuso en su Informe -y así lo aceptó la Ley de esa reforma- que la capacidad gravada fuese la renta disponible fiscal, entendiendo por tal el exceso sobre la que permitía satisfacer las necesidades básicas del contribuyente y de su familia.

b. El principio de la capacidad económica o de pago

El concepto de capacidad de pago en que se fundamentó el IRPF en la reforma de 1998 partía del principio de que el tributo no debería exigirse en ningún caso respecto a los recursos necesarios para la subsistencia del contribuyente y de su familia. Ésta era idea antigua y ampliamente compartida en el ámbito de la Hacienda Pública, hasta el punto de que algunos antecedentes de la misma se encuentran ya en algunos escritos de los escolásticos medievales y de los economistas españoles del siglo XVI y XVII. En esa línea, también Adam Smith, cuando analizó la imposición sobre los salarios o sobre los bienes de consumo de primera necesidad, señalaba que si, como consecuencia del impuesto, se reducía la renta disponible de los trabajadores o se elevaban los precios de los bienes que consumían éstos, resultaría necesario subir los salarios para que los trabajadores pudieran subsistir. Pero posiblemente hayan sido Jeremy Bentham[35] y, sobre

[35] "Principles of the Civil Code". Incluido en "*The Theory of Legislation*". Editado por C. K. Odgen. Paul Kegan. Londres, 1931. Esta obra apareció publicada por primera vez en 1789.

todo, John Stuart Mill[36] los que mejor definieran el concepto de capacidad tributaria o de pago a partir de la renta que superase la cobertura de las necesidades de subsistencia. Concretamente Stuart Mill señalaba que un impuesto equitativo debería dejar libre de gravamen "... un determinado ingreso mínimo suficiente para proveer a las cosas más necesarias de la vida". En su planteamiento ese mínimo debería ser adecuado "para proveer al número de personas que ordinariamente se mantienen de un solo ingreso con las cosas necesarias para la vida y la salud, con protección adecuada contra los sufrimientos corporales habituales, pero sin ninguna comodidad", entendiendo por familia a las personas "que ordinariamente se mantienen de un solo ingreso". No cabe duda de que la idea de "libre de gravamen" se corresponde mejor con la de exención (deducción en la base) que con la de desgravación (deducción en la cuota) valorada al tipo inferior de la tarifa, pero tampoco sería plenamente compatible con una desgravación valorada al tipo medio soportado por cada contribuyente.

La idea de Stuart Mill fue posteriormente recogida y elaborada por otros economistas y fundamentó la necesidad de un mínimo de exención en el IRPF, dando origen a la existencia de una progresividad efectiva incluso en impuestos aparentemente proporcionales, es decir, de un solo tipo de gravamen37. A finales de los años sesenta del pasado siglo el Informe de la Comisión Carter de Canadá volvió a insistir en el concepto de capacidad de pago medida por la renta discrecional, es decir, por aquella renta que excediese a la que cubría las necesidades básicas del sujeto y de su familia. El Informe de la Comisión Carter entendía, además, por necesidades básicas no ya las necesidades mínimas de subsistencia sino las que permitiesen "un nivel de vida conveniente por relación al de las otras unidades". Siguiendo estos criterios, la Comisión para la reforma del IRPF de 1998 propuso, como ya se ha indicado, que el nuevo IRPF gravase la renta discrecional o renta disponible fiscal, entendiendo por tal la que excediese de la cuantía del mínimo personal y familiar. Debe tenerse en cuenta, por tanto, que la definición de la "renta disponible fiscal" o de la "capacidad de pago" es siempre anterior a cualquier cálculo de progresividad en el impuesto.

c. Las necesidades básicas del contribuyente y de su familia

La propuesta acerca de un nuevo planteamiento de la capacidad tributaria o de pago –la renta discrecional o fiscalmente disponible- podría haber quedado vacía de contenido en la práctica si, al mismo tiempo, no se hubiese recomendado

---

[36] "*Principles of Political Economy*". Traducción al castellano de la edición de W. J. Ashley de 1921 por Teodoro Ortiz, bajo el título "Principios de Economía Política". Fondo de Cultura Económica, México, 1943. Reimpresión de 1996.

[37] Esa forma de progresividad mediante el efecto combinado de un solo tipo de gravamen y un mínimo de exención se denomina en ocasiones "progresividad a lo Bentham" o "progresividad benthamita".

también la adopción de un procedimiento de estimación que garantizase que su cuantía fuese la adecuada para la finalidad perseguida. A tales efectos las Comisiones de reforma de 1998 y 2002 se plantearon, en primer término, cuál debería ser la fuente de conocimiento de las necesidades básicas de una persona y de su familia. La respuesta a esta primera cuestión tenía que ser necesariamente la encuesta de presupuestos familiares, pues ninguna otra fuente estadística permite conocer detallada y periódicamente los gastos de una muestra muy significativa de hogares ordenados por estratos o niveles de renta.

El segundo problema que se plantearon las dos últimas Comisiones de reforma fue el de seleccionar las necesidades consideradas como básicas en esos presupuestos. La decisión que adoptaron fue la de considerar como tales todos los gastos contenidos en los mismos para el hogar cuyos ingresos alcanzaban exclusivamente a cubrir esas necesidades. Para elegir ese hogar se propuso que se tomase aquel cuyo gasto equivaliese a la mitad del gasto mediano de los hogares de la referida encuesta, lo cual se aproximaba al criterio del Informe Carter de pobreza relativa antes expuesto y abandonaba la idea de la renta de mera subsistencia, expresión del nivel de pobreza absoluta38. Las leyes respectivas fijaron los mínimos personales y familiares conforme a las estimaciones que se deducían de tal criterio.

El tercer problema que se plantearon las Comisiones de reforma del IRPF de 1998 y de 2002 fue el del tratamiento de determinadas situaciones especiales, tales como las derivadas de las minusvalías y elevada edad de determinados contribuyentes. En ambos casos esas situaciones daban origen a gastos superiores a los normales para la cobertura de las necesidades básicas y, por ello, se propusieron mínimos o deducciones especiales, superiores a los mínimos personales y familiares generales, para atender tales situaciones. Las dos leyes de reforma reconocieron tales situaciones especiales y los descuentos adicionales a favor de los contribuyentes en tales situaciones, aunque la Ley 46/2002 lo hizo con mayor amplitud que la Ley 40/1998, al contar con mayores márgenes presupuestarios que los disponibles en la primera reforma.

La capacidad económica de un contribuyente para pagar o soportar un impuesto se midió, pues, por la renta que excedía a la que permitiese cubrir las necesidades básicas del sujeto y de los miembros de su familia que de él dependieran. La renta excedente marcaba el límite máximo hasta el que podría teóricamente elevarse la imposición, manteniendo intacta a su vez la capacidad

---

[38] Esta forma de valorar el escalón de "pobreza relativa" fue recomendado inicialmente por *Fuchs, V. R*. en "*Comment"* al trabajo de L. A. Epstein "*Measuring the Size of the Low-Income Population*". (Incluido en Soltow, L. "*Six Papers on the Size Distribution of Wealth & Income*". *National Bureau of Economic Research*. Nueva York, 1969, pags. 198-202). Suele ser utilizado con frecuencia, especialmente por Organismos internacionales tales como la OCDE y el Banco Mundial, en análisis orientados a cifrar umbrales de pobreza definidos por el nivel relativo de gasto necesario para la cobertura de las necesidades familiares básicas.

del sujeto para generar nuevas rentas, al garantizársele algo más que su mera supervivencia y la de su familia[39]. Esa renta excedente o capacidad económica cuantificaba, por tanto, lo que los hacendistas han denominado tradicionalmente la "capacidad de pago" del sujeto[40] y su cálculo era previo a cualquier otro sobre la progresividad del impuesto.

d. La capacidad de pago en la reforma de 2006

Las normas vigentes hasta 2006 definieron el objeto del impuesto en términos de capacidad económica y, consecuentemente, dedujeron los mínimos personales y familiares de la base de gravamen. En una tarifa progresiva la exención significaba deducir tales mínimos del conjunto de rendimientos netos y ganancias patrimoniales netas, lo que de hecho suponía valorarlos al tipo marginal último de cada contribuyente, haciendo aparentemente regresiva tal deducción. Por eso la reforma del IRPF de 2006, aun reconociendo que "el mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto"41, no la eximió sino que la desgravó mediante una detracción en la cuota del tributo equivalente a la carga que directamente generaba, pero valorada a los tipos más reducidos de la tarifa.

Planteado así el tratamiento de los mínimos, sin duda se corrige su aparente efecto regresivo pero se olvida que cubrir las necesidades básicas significa eximir totalmente de gravamen a la renta mínima. Por otra parte, es evidente que la desgravación equivale a la exención cuando las tarifas no son progresivas y la base queda sujeta a un tipo único, es decir, en el caso de un impuesto proporcional en cuyo caso, aunque la exención continúe siendo un procedimiento formalmente distinto a la desgravación, sus resultados cuantitativos son idénticos. La desgravación en un impuesto progresivo también puede ser casi equivalente a la exención cuando se valora al tipo medio soportado por cada contribuyente. En la reforma de 2006, obsesionado quizá el legislador por el problema de la aparente regresividad de la exención, estableció su deducción en la cuota pero valorada mediante un procedimiento de doble liquidación al tipo mínimo que

---

[39] Las necesidades básicas son, desde hace mucho, "...no sólo las que son indispensables para el sustento, sino todas aquellas cuya falta constituiría, en cierto modo, algo indecoroso entre las gentes de buena reputación..." en expresión de Adam Smith (La riqueza de las Naciones, 1776, Pág. 769). Hoy el concepto es más amplio y comprende no solo las que garantizan la pura supervivencia sino también las que permiten al sujeto un cierto grado de integración social.

[40] Desde la perspectiva de nuestras leyes, el artículo 31-1 de la Constitución dispone que "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".

[41] Art. 56.1 de la Ley 35/2006 que regula el actual IRPF.

reconocía la existencia de un mínimo personal y familiar pero, simultáneamente, evitaba la aparente regresividad de la deducción en la base. En definitiva, el legislador de 2006 valoró la desgravación por el tipo mínimo de la escala de gravamen La desgravación, sin mencionar expresamente el tipo aplicable para su valoración, ha sido también el procedimiento recomendado por el Fondo Monetario Internacional en respuesta a una consulta directa de esta Comisión. Hay que advertir, sin embargo, que la mayoría de países de la Unión Europea, si se excluye a los que mantienen un impuesto de un solo tipo[42], aplican un sistema de deducción en la base para los mínimos personales y familiares, concediéndoles la exención completa del impuesto personal sobre la renta.

e. Cuantías de los mínimos personales y familiares

Un problema distinto pero, como ya se ha visto, claramente relacionado con el anterior es el relativo a la adecuada fijación de la cuantía de tales mínimos personales y familiares. Es evidente que esa cuantía debería estar relacionada de algún modo con la renta neta por habitante y revisarse con una cierta periodicidad. Cuando se fijaron por última vez en 2006 se cifraron en 5.151 euros anuales para el contribuyente y en una cuantía comprendida entre los 1.836 euros para el primer hijo y los 4.182 euros para el cuarto hijo y cada uno de los siguientes. En relación al PIB monetario por habitante de aquel año, las citadas cuantías representaron un 23, un 8 y un 18,7% respectivamente. Quizá en un futuro deban revisarse al alza las anteriores cantidades teniendo en cuenta, primero, que la renta neta por habitante es siempre inferior al PIB por habitante, al no deducir el PIB el consumo de capital fijo; segundo que, como ya se ha visto, suele medirse el límite de la pobreza relativa por el 40 o 50% de la renta mediana; tercero, que en una distribución de la renta habitualmente el valor mediano suele ser apreciablemente inferior al valor medio de esa distribución; y, cuarto y último, que en la fijación de esas cuantías habrían de tenerse muy en cuenta las posibilidades recaudatorias del IRPF y la de los restantes impuestos, para no crear graves problemas a la estabilidad presupuestaria.

Pero, incluso atendiendo plenamente las consideraciones anteriores, es muy posible que, teniendo en cuenta que casi todas sus cuantías actuales fueron fijadas en la Ley de 2006, las cifras del mínimo personal y familiar no estén desfasadas en la actualidad, dado que desde la fecha de su última fijación el PIB por habitante (valor medio y no mediano) ha ido disminuyendo en España, tanto en términos monetarios como en términos reales, pasando a precios corrientes de 22.364 euros en 2006 a 22.275 euros en 2012 y, en precios de 2008, desde 23.634 euros en 2006 a 22.239 en 2012. Como el PIB monetario por habitante ha

[42] Estos países suelen ser los procedentes del bloque de influencia de la antigua Unión Soviética que ahora, por primera vez, han establecido un impuesto personal sobre la renta.

disminuido en este periodo de vigencia del IRPF, no parece que resulte hoy necesaria una revisión de la cuantía de los mínimos personales y familiares[43].

Sin embargo, no cabe duda de que el criterio de la mitad de la mediana, siendo válido desde un punto de vista estadístico, es quizá demasiado exigente. Por eso el Gobierno debería proceder a una revisión de los mínimos personales y familiares desde una óptica más generosa si la situación de consolidación presupuestaria lo permitiese.

Resultaría, en todo caso, de gran interés que, una vez practicada la liquidación del impuesto, el contribuyese recibiese una información claramente presentada de sus tipos efectivos de gravamen calculados respecto a su renta total y a su renta fiscalmente disponible, así como lo que representan sus mínimos personales y familiares y el conjunto sus reducciones en la base imponible respecto a esa misma renta total, además de la información correspondiente respecto a su aportación al Estado y a su Comunidad Autónoma. La cuota del IRPF debería obtenerse aplicando las tarifas correspondientes a las bases liquidables del impuesto (general y del ahorro) definidas del modo que acaba de describirse.

f. Otras deducciones en la base del IRPF

La "Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos" incluida sorprendentemente en el Título V por el artículo 61 bis de la Ley del IRPF, debería articularse conforme al procedimiento general que se aplique en este impuesto a los donativos, es decir, mediante una deducción en la cuota calculada al tipo mínimo de la tarifa.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 22:

El tratamiento fiscal de los mínimos personales y familiares debería revisarse conforme a los siguientes criterios:

---

[43] El gasto medio por persona en España durante 2012 ha sido estimado por el INE en 10.998,74 €. Si se tiene en cuenta que habitualmente la mediana en la distribución del consumo se sitúa en torno a un 60-70% del gasto medio por persona, el consumo mediano se cifraría en torno a unos 6.600 - 7.700 € anuales. Su 50% - es decir, unos 3.300 o 3.850 €- marcaría el escalón de gasto que solo permite cubrir las necesidades básicas de una persona. Como el mínimo personal fijado en 2006 y vigente hoy es de 5.151 € anuales para el contribuyente, esta última cifra no parece estar muy desfasada de la realidad actual del consumo en España. No obstante hay que advertir que la encuesta del INE sobre presupuestos familiares tiene apreciables porcentajes de error como reconoce el propio INE, que la está sometiendo actualmente a una amplia revisión. Quizá la revisión de los mínimos fiscales debiera esperar a disponer de datos estadísticos más ajustados a la realidad que los actuales.

a) ***Debería actualizarse la cuantía del mínimo de exención por cónyuge e hijos, aplicando una cuantía adicional y más elevada por los hijos menores de tres años cuando ambos cónyuges desarrollen su actividad laboral fuera del domicilio familiar.***

b) ***Debería revisarse igualmente la cuantía del mínimo de exención por dependencia integrándose en el mismo, en la medida de lo posible, la deducción actual por rendimientos de trabajo obtenidos por personas dependientes.***

c) ***En el futuro debería procederse a la evaluación de los mínimos personales y familiares con periodicidad no superior a cada cuatro ejercicios, de modo que en ningún caso resultasen inferiores, en su conjunto y para una familia de tamaño medio, a la mitad del consumo mediano puesto de manifiesto por la encuesta de presupuestos familiares.***

d) ***Para no poner en riesgo ahora la capacidad recaudatoria del impuesto, los mínimos personales y familiares, revisados en sus actuales cuantías, deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente Ley del IRPF, pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de ese modo el concepto de capacidad económica o capacidad de pago del contribuyente.***

e) ***El contribuye debería obtener, al practicar la liquidación computerizada del impuesto, sus tipos efectivos de gravamen calculados respecto a su renta, así como lo que representen de ahorro fiscal sus mínimos personales y familiares, además de la información correspondiente respecto a su aportación al Estado y a su Comunidad Autónoma. Toda esa información le debería ser presentada de modo claro, integrado e inteligible, para que tomase fácilmente conciencia de su gravamen efectivo, de la reducción obtenida por los mínimos personales y familiares y de los entes beneficiarios de su aportación tributaria más personal y directa.***

Propuesta núm. 23

Debería reformarse, conforme al procedimiento que se aplique en este impuesto a los donativos y mediante deducción en la cuota calculada al tipo mínimo de la tarifa, la actual "Reducción por

cuotas y aportaciones a partidos políticos" incluida en el Título V por el artículo 61 bis de la Ley del IRPF.

17. Deducciones en la cuota

La reforma del IRPF que se configura a través de las propuestas anteriores de la Comisión responde a la idea general de disminuir sustancialmente el número de sus exenciones, reducciones en su base y deducciones de su cuota, compensándolas con una reducción sustancial de sus tarifas. Como ya se ha indicado anteriormente, deberían transformarse en deducciones en la cuota del impuesto todas aquellas practicadas hasta ahora sobre su base y que respondan a finalidades de política económica, que se valorarían mediante el tipo inferior de la tarifa aplicable a la base general del impuesto, aunque manteniendo exclusivamente como reducción en la base las correspondientes a las "Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento" y a las "Reducciones por pensiones compensatorias".

De todas las deducciones previstas en la cuota de este impuesto, la primera y más importante hasta ahora era la correspondiente a la adquisición de viviendas, que ya no está vigente, en términos generales, para las adquiridas a partir del 1 de enero de 2013, por lo que no parece que resulte necesario su análisis. Como los Organismos internacionales ya mencionados recomiendan la desaparición completa de este régimen quizá, como ya se ha propuesto anteriormente, debería procederse a esa completa desaparición en un plazo largo pero no excesivamente dilatado.

Las deducciones por cuentas de ahorro-empresa deberían quizá ser mantenidas en su estructura actual pese al reducido número de contribuyentes que las utilizan -en torno a unos 650- pues en ocasiones han servido para apoyar a nuevos empresarios que decidan emprender una actividad con el concurso de los socios titulares de tales cuentas.

La deducción por alquiler de la vivienda habitual debería mantenerse en sus términos actuales al objeto de no desincentivar a quienes con renta reducida se inclinen por el alquiler en lugar de la compra.

La deducción aplicable actualmente a los rendimientos del trabajo o de actividades económicas de muy modesta cuantía, debería experimentar importantes cambios, como ya se ha indicado anteriormente. Esta deducción debería afectar exclusivamente a los rendimientos de trabajo y su cuantía establecerse atendiendo a los tipos inferiores de la tarifa y a la reducción en la base por gastos no justificados que se ha propuesto anteriormente para tales rendimientos.

Uno de los problemas con los que se enfrentó la Comisión de 2002 para la reforma del IRPF fue el de coadyuvar fiscalmente al mantenimiento de la actividad laboral de las madres con hijos menores de la edad mínima de escolarización,

pues uno de los factores que más influyen en los niveles de bienestar material de una familia es la existencia de niños menores de esa edad. En primer término, porque esos hijos representan de por sí una importante carga de trabajo para las madres y, en segundo lugar, porque pueden limitar seriamente las posibilidades de obtención de renta por parte de las mujeres o afectar gravemente a la maternidad al obligarlas a buscar la necesaria compatibilidad entre maternidad y trabajo fuera del hogar. Las razones que más frecuentemente se aducen para no tener hijos se derivan de esas causas, es decir, de las cargas de todo orden que implican los hijos para las madres y del hecho de que la mujer trabaje fuera de casa, con la correspondiente dificultad para atenderlos adecuadamente. Y ese conflicto suele resolverse, en muchas ocasiones, abandonando la mujer el trabajo o no incorporándose al mismo y, en otras, abandonando la maternidad.

Por ello, la Comisión de la reforma de 2002 consideró que se debería introducir en el IRPF algún tipo especial de ayuda destinada a las mujeres con hijos menores de tres años, que es la edad en la que se inicia la escolarización. Siguiendo tal recomendación, la Ley 46/2002 estableció una importante mejora en la deducción especial en la base por cuidado de hijos menores de tres años y, además, una deducción especial en la cuota del IRPF a favor de las mujeres que tuviesen hijos en tales circunstancias y que desarrollasen una actividad por cuenta propia o ajena, deducción que daba, incluso, derecho a la devolución en caso de que no existiese cuota líquida suficiente para atender a su completa compensación y cuya devolución de forma anticipada podría solicitarse de la Agencia Tributaria. Se iniciaba así no solo un procedimiento de protección especial de la maternidad en los periodos en que los hijos no tienen edad aún para la escolarización y la madre desarrolla una actividad por cuenta propia o ajena, sino también una aproximación a lo que quizá en el futuro podría constituir un impuesto negativo sobre la renta como instrumento de protección social. Por ello la actual deducción por maternidad debería mantenerse, dada la importante finalidad que persigue.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 24:

Debería modificarse la actual deducción en la cuota del IRPF regulada en el art. 80 bis de la Ley del IRPF, aplicándola solo a rendimientos de modesta cuantía anual. Su ámbito debería ceñirse exclusivamente a los rendimientos de trabajo y su importe debería ajustarse de tal forma que quedasen efectivamente excluidos de tributación los rendimientos inferiores a la cantidad que se considere adecuada, sin perjuicio de que, en todo caso, tales rendimientos de trabajo hubieran de declararse a efectos de este impuesto.

Propuesta núm. 25:

Debería mantenerse la deducción en la cuota que hoy se aplica a los trabajadores en activo con edad superior a los 65 años, adecuando su cuantía y aplicación a las especiales características de estos trabajadores

Propuesta núm. 26:

Debería mantenerse en sus términos actuales la deducción regulada en el art. 81 del impuesto en beneficio de las mujeres con hijos menores de tres años y con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

18. Disposiciones adicionales y transitorias

La Ley del IRPF contiene un elevado número de Disposiciones Adicionales (38) y Transitorias (26) que parecen configurar otro impuesto bien distinto al lado del impuesto que se regula en los 108 artículos del texto de la Ley. Esta situación excepcional puede que sea el inevitable resultado de múltiples "parches" que se han ido adicionando al texto legal para resolver cambios difíciles de incardinar en las coordenadas de ese texto legal o para conceder espacios tributarios especiales a determinadas actividades o grupos de contribuyentes. Las disposiciones transitorias deberían responder exclusivamente, sin embargo, a ese carácter de pura temporalidad, pero en algunos da la impresión de que los cambios que añaden al texto legal son mucho más permanentes que lo que su denominación indica.

La situación descrita debería resolverse en el nuevo texto legal. A tales efectos deberían anularse sin más aquellas Disposiciones Adicionales que resultasen incompatibles con los objetivos pretendidos por la reforma que, como ya se ha insistido en diversas ocasiones, pretende anular beneficios particulares para generalizarlos cuando ello sea posible por el camino de la tarifa, e integrar en el texto legal las que merezcan permanecer en el futuro. Solo debería quedar como Disposiciones Adicionales, por tanto, las que, debiendo mantenerse, no resulte posible su integración en el texto legal por plantear graves problemas a la claridad o a la homogeneidad del mismo.

Partiendo de lo anterior, la Comisión considera poco justificadas dentro de los objetivos pretendidos por la reforma o que podrían suprimirse por haber transcurrido el plazo legal previsto para su aplicación las Disposiciones adicionales segunda (tipos de interés inferiores a los normales); tercera (planes individuales de ahorro sistemático, sin perjuicio de su integración en otro tipo de sistemas de protección contra la dependencia y el envejecimiento); vigésimo cuarta y vigésimo quinta (gastos e inversiones para habituar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información);

vigésimo sexta (deducción por nacimiento o adopción en el periodo impositivo 2010); vigésimo séptima (reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo); vigésimo novena (deducción por obras de mejora en la vivienda); trigésima (libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo), trigésimo quinta (gravámenes complementarios) y, por último, trigésimo séptima (ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles).

Por otro lado, deberían mantenerse como Disposiciones adicionales solo la duodécima (Recurso Cameral Permanente); la decimoséptima, (Remisiones normativas) y la trigésima tercera, (Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas).

Además, deberían integrarse en el texto legal todas las demás, subsumidas en los artículos del texto a que hagan referencias sus respectivos contenidos.

Por último, respecto a las Disposiciones Transitorias el criterio básico para su revisión debería ser el de proceder a su desaparición salvo cuando, muy excepcionalmente, sus efectos debieran prolongarse más allá de la entrada en vigor de la nueva Ley.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 27:

Deberían suprimirse, por incompatibilidad con los objetivos perseguidos por la reforma o por haber transcurrido el plazo legal previsto para su aplicación, las siguientes Disposiciones Adicionales:

a) Segunda (tipos de interés inferiores a los normales)

b) Tercera (planes individuales de ahorro sistemático, sin perjuicio de su transformación en otro tipo de sistemas de protección contra la dependencia y el envejecimiento)

c) Vigésimo cuarta y Vigésimo quinta (gastos e inversiones para habituar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información)

d) Vigésimo sexta (deducción por nacimiento o adopción en el periodo impositivo 2010)

e) Vigésimo séptima (reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo)

f) Vigésimo novena (deducción por obras de mejora en la vivienda)

g) Trigésima (libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo,)

h) Trigésimo quinta (gravámenes complementarios)

i) Trigésimo séptima (ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles).

<u>Propuesta núm. 28:</u>

Deberían mantenerse como Disposiciones Adicionales solo la Duodécima (Recurso Cameral Permanente); la Decimoséptima, (Remisiones normativas) y la Trigésima tercera, (Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas), integrándose en el texto ordinario de la Ley todas las demás, subsumidas en los artículos del referido texto a que hagan referencia sus respectivos contenidos.

<u>Propuesta núm. 29:</u>

Debería procederse a una revisión de las actuales Disposiciones Transitorias de la Ley del IRPF para eliminarlas salvo cuando, muy excepcionalmente, sus efectos debieran prolongarse más allá de la entrada en vigor de la nueva Ley.

19. Las tarifas del IRPF

La reducción de las tarifas de este impuesto es considerada crucial por la Comisión, que entiende que la reducción de esas tarifas debe ser la pieza clave de cierre de la reforma que propone. Esa reforma se fundamenta, como ha podido comprobarse por todo lo anterior, por una sustancial desaparición o reducción de gastos fiscales en este impuesto, es decir, de exenciones, deducciones, desgravaciones y todo tipo de circunstancias y regímenes especiales que signifiquen desigualdades no suficientemente justificadas en el tratamiento de los iguales, porque todas esas excepciones al régimen general de gravamen provocan un fuerte rechazo en quienes no pueden disfrutar de ellas y, además, erosionan en gran medida la elasticidad del impuesto y, por tanto, su capacidad para seguir con agilidad las variaciones de la renta disponible de las familias, debilitando sustancialmente su potencia recaudatoria.

Atendiendo a esas circunstancias, la Comisión está plenamente convencida de que se debe proceder a una importante rebaja, general y perceptible, en las tarifas del IRPF. Esa rebaja tendrá que ajustarse en todo caso a las posibilidades que concedan las reformas y las economías ya expuestas para cumplir con el prioritario objetivo de la consolidación presupuestaria. Junto con la rebaja de tarifas en el IS, la rebaja de tarifas del IRPF debería consumir esas nuevas y

previsibles recaudaciones, porque tanto la consolidación presupuestaria como las menores tarifas nominales de los principales impuestos directos constituyen factores fundamentales para impulsar el crecimiento de la producción española, al incitar a personas y empresas a adoptar las decisiones económicas adecuadas para alcanzarlo. No se pierda de vista a este respecto que sin ese crecimiento de la producción en un ambiente general de estabilidad en los precios y de apertura de los mercados hacia el exterior no resultará posible el pleno empleo de nuestra fuerza de trabajo.

La Comisión está convencida de que, una vez cerrados los múltiples escapes actuales de la fuerza recaudatoria del IRPF, la rebaja en sus tarifas debería ser general, significativa y, por ello, fácilmente perceptible por los contribuyentes para que puedan alcanzarse los objetivos ya señalados. Pero no son las Comisiones de Expertos las que deben diseñar en detalle las tarifas de este impuesto. Esa tarea, por la innegable carga política que conlleva, debe proponerse por el Gobierno, que es quien tiene capacidad para valorar adecuadamente ese importante componente político que las tarifas integran. Por eso constituye una tradición bien establecida, tanto en España como en otros muchos países[44], que las Comisiones de Expertos se limiten en cuanto a tarifas a efectuar recomendaciones sobre tipos máximos y mínimos y sobre el número de sus tramos, pero dejando al Gobierno la dura y compleja tarea de valorar las muchas posibilidades que, desde una perspectiva política, se abren para tal diseño.

a. Antecedentes: las tarifas, sus efectos y las reformas recientes del IRPF

En cualquier impuesto el tipo nominal de gravamen en el margen constituye un elemento esencial para su definición y para establecer su capacidad recaudatoria y, al mismo tiempo, un factor clave en la valoración del mismo por los contribuyentes y en las decisiones económicas que estos puedan adoptar a la vista de su carga aparente. En el caso del IRPF la cuestión de su tarifa constituye un tema de mayor importancia si cabe, por un doble motivo. En primer término, porque el IRPF suele ser el impuesto con mayor peso recaudatorio en los sistemas tributarios de los países más avanzados si se excluye en alguno de ellos -como en el caso de España- las cotizaciones a la Seguridad Social. En segundo lugar, porque la tarifa del IRPF suele ser progresiva en lo que se refiere a su base general de gravamen, y esa progresividad agrava los negativos efectos de los tipos nominales sobre las conductas individuales. Por ello, merecen una consideración especial los temas que afectan a las tarifas del impuesto.

Las tarifas fuertemente progresivas y los elevados tipos marginales máximos venían constituyendo uno de los factores que afectaban en mayor grado a la

---

[44] Véase a este respecto la posición adoptada por el Informe *Mirrless* en el Reino Unido, muy similar a las que mantuvieron las Comisiones para las reformas de 1998 y 2002 en España, que coinciden en líneas generales con los criterios sobre tarifas mantenidos por esta Comisión y que se exponen seguidamente.

eficiencia del impuesto anterior a las reformas de 1998 y 2002, haciendo que éste provocase efectos negativos en las decisiones de trabajar, ahorrar o asumir mayores riesgos. Como ya se ha expuesto, el IRPF anterior a esas reformas interfería y limitaba la posibilidad de crecimiento de la economía española porque reducía la capacidad del ahorro de las familias. Además, hacía perder estímulos a la actividad económica de los ciudadanos y disminuía sus deseos de asumir riesgos, favoreciendo la deslocalización fiscal y discriminando fuertemente entre distintos productos financieros. Hay que añadir también que los altos tipos marginales de gravamen y las tarifas de muchos tramos se consideran hoy como factores que, al oscurecer notablemente la carga del impuesto, dificultan las apreciaciones del contribuyente y generan ineficiencias elevadas en sus decisiones económicas. De ahí que en los últimos años la mayor parte de los países de la OCDE hayan reducido sustancialmente el número de los tramos de sus tarifas y el nivel máximo de sus tipos de gravamen. Actualmente la media de tramos de las tarifas progresivas de este impuesto se sitúa en el número de cinco para los países de la OCDE.

Por otra parte en 1998 la idea de que los marginales máximos deberían situarse por debajo del 50 por 100 había sido claramente aceptada por las principales fuerzas políticas. Además, en la campaña electoral de 1996 los dos Partidos mayoritarios propusieron en sus programas cambios de la tarifa del IRPF de forma que el marginal máximo no superase en ningún caso el 50 por 100. A la vista de ello, la Comisión para la reforma de 1998 propuso que el tipo de gravamen máximo de la escala se situase por debajo del 50 por 100, apuntando hacia el 45 por 100, con el objeto de mejorar la eficiencia del impuesto y evitar los graves riesgos de deslocalización del ahorro que tipos marginales excesivos podrían originar. La Ley 40/1998 estableció una tarifa cuyo tipo marginal máximo, computando la tarifa estatal y la autonómica, se situaba en el 48 por 100, que era el valor del tipo máximo que se aplicaba entonces en Irlanda y al que parecían dirigirse otros países de nuestro entorno. La Comisión de la reforma de 2002 propuso –y la Ley 46/2002 aceptó- que la tarifa tuviese como tipo máximo, suma de la tarifa estatal y de la autonómica, el 45 por 100 y como tipo mínimo el 15 por 100.

En cuanto al número de tramos de la tarifa, su reducción no es sólo un problema de comodidad para su aplicación como en ocasiones se ha argumentado sino, sobre todo, una apuesta por la transparencia que permita a los contribuyentes adoptar decisiones en el ámbito económico con menores posibilidades de error. De ahí que la Comisión de la reforma de 1998 propusiera que, en una primera etapa, la tarifa se compusiera solo de cinco tramos –la Ley 40/1998 estableció finalmente seis- y que, posteriormente, la tarifa se redujese a solo tres tramos. La Comisión para la reforma de 2002, partiendo ya de la existencia de seis tramos en la tarifa, propuso su reducción a cuatro, pero la Ley 46/2002 solo aceptó la reducción a cinco. Ha de añadirse que una forma razonable de establecer los límites de cada tramo de la tarifa es atender la forma en que se distribuyen las bases imponibles en el colectivo de declarantes del impuesto.

Un impuesto que se configura como se pretende que sea el IRPF reformado, ha de poseer una tarifa progresiva aplicable a la "base imponible general" y un tipo de gravamen aplicable en exclusiva a la "base imponible del ahorro". Además, como el único tipo de esta última suele coincidir en otros países con el tipo mínimo de la tarifa progresiva e, incluso, con el tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades, quizá ese debería ser el objetivo a medio plazo para tales tipos, aunque no existe razón específica suficiente para que esas coincidencias tengan necesariamente que producirse.

b. Definición de la tarifa progresiva

Si se parte de que en este impuesto tiene que existir una tarifa progresiva, por considerarse hoy prematura y compleja la idea del "impuesto lineal", debido a los negativos efectos redistributivos que supondría su puesta en vigor, esa tarifa debería simplificar notablemente el número de sus tramos para reducirlos a un máximo de cuatro, reflejando así la estructura habitual de clasificación de las rentas en la sociedad: rentas bajas, rentas medias –con dos tramos, medias bajas y medias altas- y rentas elevadas. Los límites cuantitativos de esos tramos deberían establecerse por el Gobierno atendiendo a la distribución de las rentas declaradas y a los objetivos recaudatorios que se pretendan.

El tipo mínimo de la escala progresiva de gravamen no debería ser excesivamente reducido, porque ese tipo, al aplicarse al tramo inferior de todas las rentas declaradas, será el que determine la potencia recaudatoria del impuesto. Pese a ello, si se atiende a que el tipo mínimo hoy se sitúa en el 24,75%, una rebaja apreciable del mismo debería quizá situarlo en las proximidades en cuatro o cinco puntos menos o, incluso, en niveles más reducidos si existiesen posibilidades recaudatorias suficientes. En cuanto al tipo máximo de la escala progresiva, en el cuadro nº 3 se contiene una extensa información sobre los valores actuales de tales tipos en los países de la Unión Europea, Noruega e Islandia. A través del mismo puede comprobarse como la media de tipos máximos se sitúa actualmente en el 43,7% para los países integrantes de la Unión Monetaria Europea y desciende al 38,5% como media para el conjunto de países de la Unión Europea. Además, en el periodo considerado también han disminuido las medias de los citados tipos máximos. Los tipos máximos, comparados con los de países de nuestro entorno geográfico y económico, pueden influir notablemente en la deslocalización de actividades y personas. Por eso, y por el carácter confiscatorio que en otro caso se le imputaría con razón, el tipo marginal máximo, incluido el tipo autonómico, debería ser inferior en todo caso al 50% y aproximarse, en la medida en que presupuestariamente se pueda, a los niveles medios de la Unión Monetaria[45].

[45] Los tipos de gravamen excesivamente elevados provocan una caída de la recaudación respecto a otros niveles más reducidos conocida como "efecto Laffer". La evidencia empírica reciente para España se puede encontrar en J. F. Sanz (2013)

Cuadro nº 3
Tipos máximos de gravamen en el Impuesto personal sobre la renta
(en porcentajes)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	95-13	00-13
BE	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,1	56,4	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	-6,9	-6,9
BG	50,0	50,0	40,0	40,0	40,0	40,0	38,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	24,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-40,0	-30,0
CZ	43,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	22,0	-21,0	-10,0
DK	65,7	64,7	65,9	64,5	64,2	62,9	62,8	63,0	63,0	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	55,4	55,4	55,4	55,6	-10,1	-7,3
DE	57,0	57,0	57,0	55,9	55,9	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	-9,5	-6,3
EE	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	-5,0	-5,0
IE	48,0	48,0	48,0	46,0	46,0	44,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	-7,0	-3,0
EL	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	42,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	49,0	49,0	49,0	46,0	1,0	1,0
ES	56,0	56,0	56,0	56,0	48,0	48,0	48,0	48,0	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0	52,0	52,0	-4,0	4,0
FR	59,1	59,6	57,7	59,0	59,0	59,0	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	46,8	45,0	-14,1	-14,0
IT	51,0	51,0	51,0	46,0	46,0	45,9	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	43,0	-8,0	-2,9
CY	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	38,5	38,5	-1,5	-1,5
LV	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	26,0	25,0	25,0	24,0	-1,0	-1,0
LT	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	27,0	27,0	24,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-18,0	-18,0
LU	51,3	51,3	51,3	47,2	47,2	47,2	43,1	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	42,1	41,3	43,6	-7,7	-3,6
HU	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	40,0	40,0	40,0	38,0	38,0	36,0	40,0	40,0	40,0	40,6	20,3	20,3	16,0	-28,0	-28,0
MT	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	35,0	35,0	35,0	0,0	0,0
NL	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	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	-8,0	-8,0
AT	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	50,0	50,0	50,0	0,0	0,0
PL	45,0	45,0	44,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	-13,0	-8,0
PT	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	42,0	45,9	50,0	49,0	53,0	13,0	13,0
RO	40,0	40,0	40,0	48,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-24,0	-24,0
SI	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	50,0	0,0	0,0
SK	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	38,0	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	25,0	-17,0	-17,0
FI	62,2	61,2	59,5	57,8	55,6	54,0	53,5	52,5	52,2	52,1	51,0	50,9	50,5	50,1	49,1	49,0	49,2	49,0	51,1	-11,1	-2,9
SE	61,3	61,4	54,4	56,7	53,6	51,5	53,1	55,5	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,6	-4,7	5,1
UK	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0	50,0	45,0	5,0	5,0
NO	41,7	41,7	41,7	41,7	41,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	43,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	-1,7	-7,5
IS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	46,1	46,1	31,8	31,8	-	-
EU-27	47,4	47,2	46,5	46,2	45,4	44,8	43,8	43,0	42,3	41,3	40,0	39,4	39,2	37,9	37,2	37,9	37,6	38,1	38,5	-8,9	-6,3
EA-17	49,0	49,0	48,8	48,0	47,4	47,1	45,9	44,9	43,8	42,4	41,9	41,5	41,0	40,9	40,8	41,6	42,3	43,1	43,7	-5,3	-3,4

Note: BE: Including crisis tax (1993-2002) and local surcharge. CY: Including a temporary (2 years) solidarity level at 3.5 % at most. DE: Including solidarity surcharge.
DE: Including solidarity surcharge.
DK: Including labour market contributions but excl. church tax. EL: For 2010-2012 the rate includes the solidarity contribution introduced in 2011 at a top rate of 4 % applicable on net annual income exceeding EUR 100 000. ES: Including a temporary (2012-2013) supplementary surcharge. FI: State taxes plus municipality taxes. FR: Including general social welfare contribution and welfare debt repayment levy (since 1996), which are partly deductible from PIT. HU: Including solidarity tax in 2007, 2008 and 2009. In 2012, a 27 % base increasing component is applicable for the part of monthly earnings above HUF 202 000 (EUR 653), roughly the average wage, leading to a two rate system with rates 16 % and 20.3 %. IE: The top rate excludes the top rates of Universal Social Charge which are currently 7 % of income for PAYE income earners (i.e. employed income) and 10 % for self-employed income (i.e. self-employed in excess of EUR 100 000 per annum). In addition, the top rate excludes the top rate of social contribution which is 4% of income. IT: The rate is calculated as follows: 3% solidarity contribution for 2011- 2013, plus 43 % * 0.97 (since the solidarity contribution is deductible from the PIT), plus the Rome surcharge, plus the 1.73 Latium surcharge (which includes the 0.33 increase in the tax package, which offsets the cut from 1.7 to 1.4 of the surcharge for 2012. LU: Including solidarity surcharge for Unemployment Fund (since 2002) and crisis contribution for 2011. PT: In 2011 a new surcharge of 3.5 % is levied on all aggregated categories of income, in 2012 and 2013 a 2.5 % surcharge is applied to the highest income bracket. RO: In 2010, the Senate's Budget Committee approved the decrease of individual

income tax rate from 16 % to 10 %. In order for the provision to enter into force, it has to be further approved by the Senate and by the Chamber of Deputies. SE: State taxes plus municipality taxes. SI: An additional tax bracket introduced for 2013 and 2014 on a temporary basis. From 1 January 2013, taxable income above EUR 69 313 will be taxed at a rate of 50 %. UK: Additional higher rate of 50 % introduced for income exceeding GBP 150 000 from fiscal year 2010-2011; the top PIT rate of 50 % will be cut to 45 % as of 2013. NO: Including surtax.
Source: EU Commission service

c. Gravamen de la base del ahorro

La base del ahorro debería ser gravada mediante un tipo único, que es lo más habitual en los impuestos duales. Ese tipo debería estar muy próximo al inferior de la tarifa progresiva.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 30:

La tarifa progresiva, aplicable a la base liquidable general del IRPF, debería responder a los siguientes criterios:

a) El tipo nominal mínimo de esa tarifa debería experimentar una reducción importante respecto al 24,75% actual, cuando resulte posible atendiendo a las exigencias de la consolidación presupuestaria.

b) El número de tramos de la tarifa progresiva no debería ser superior a cuatro, para mejorar la transparencia y racionalidad de las decisiones económicas de los contribuyentes.

c) El tipo nominal máximo de la tarifa, incluidos los tipos autonómicos, no debería superar en ningún caso el 50% y aproximarse, cuando resulte posible, al tipo máximo que en promedio se aplica en los países de la Unión Monetaria para evitar efectos de deslocalización de personas, actividades, ahorros e inversiones.

Propuesta núm. 31:

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.

20. Calibración de la reforma del IRPF

Una reforma del IRPF tan extensa como la que aquí se propone implica cambios importantes en la distribución de su carga, difíciles de medir porque alguno de esos cambios, tales como los que se agrupan en el Capítulo VIII de este Informe relativos a la lucha contra el fraude fiscal, pueden inducir alteraciones en la población y en las rentas que se integren en el tributo, haciendo heterogénea cualquier comparación con la situación anterior. Pero también es cierto que la mayoría de las reformas que aquí se han propuesto pueden generar cambios en la distribución del peso del impuesto que, si fuesen negativos para esa distribución, deberían ser cuidadosamente valorados y compensados por el Gobierno mediante la alteración de algunos parámetros contenidos en la estructura del tributo al formular el Proyecto de Ley. En ese Proyecto es donde se cuantificarán las tarifas y los demás elementos que determinarán las cuotas correspondientes.

Sin duda, desde un plano ideal la calibración final del impuesto debería tomar en consideración todos los tipos impositivos y todos los parámetros que lo configuran. Pero en un planteamiento más realista, el ajuste final de la carga podría lograrse razonablemente bien utilizando de forma conjunta solo cuatro variables: la primera, los tipos de la tarifa; la segunda, el ámbito de sus tramos; la tercera, la deducción de gastos no justificables en los rendimientos de trabajo y, la cuarta y última, la deducción en la cuota para evitar el pago del impuesto a los contribuyentes con reducidos rendimientos de trabajo. Un ajuste cuidadoso de esas cuatro variables podría neutralizar cualquier distribución no deseada de la carga que pudiera aparecer como consecuencia de una reforma tan extensa, profunda y compleja como la que aquí se ha expuesto.

Al no proponer la Comisión en su Informe ni los tipos de las tarifas ni el ámbito de sus tramos ni los restantes parámetros que definen el valor de la carga por considerar, como han hecho otras muchas Comisiones de este tipo en España y en otros países, que esa tarea corresponde exclusivamente al Gobierno, es evidente que tampoco puede efectuar la valoración final de sus efectos distributivos, pero cree que esa valoración será positiva a poco que se sigan sus recomendaciones.

21. Notas finales

Las reformas que la Comisión propone en este capítulo destinado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas responden, tanto en su individualidad como en su consideración conjunta, a los propósitos u objetivos enunciados en su principio. Se ha procurado reducir al mínimo el extenso presupuesto de gastos fiscales que afectan al impuesto. Se han propuesto límites y condiciones para sus tarifas nominales que implican una considerable reducción de las mismas. Se han propuesto en otro capítulo de este Informe –concretamente, en el VIII- soluciones que podrían reducir considerablemente el fraude fiscal. Se han diseñado las

medidas de reforma para que se mejore la eficiencia y la justicia de este tributo y del sistema impositivo en su conjunto. Se han atendido las principales recomendaciones de los Organismos internacionales. Y se ha tenido especial cuidado en combinar temporalmente todas las propuestas de reforma, tanto en este impuesto como en los restantes que integran el sistema impositivo, de modo que no se perturbe la pauta prevista de consolidación presupuestaria.

La Comisión, por tanto, considera que ha dado cumplimiento al mandato recibido respecto al IRPF. Pero al mismo tiempo advierte que las propuestas que ha formulado no recogen todas las reformas posibles en este impuesto sino solo las que se han considerado esenciales desde el punto de vista de su estructura conceptual, de su capacidad recaudatoria o de sus positivos efectos sobre la equidad y la eficiencia de la economía española. En todas esas propuestas las soluciones elegidas han estado siempre precedidas de muchas y variadas reflexiones y amplios debates internos. La Comisión, además, ha estado abierta y ha estudiado las muy diversas alternativas ofrecidas por las organizaciones o personas que les han hecho llegar sus opiniones, incardinándolas en las suyas cuando ha considerado que coadyuvaban a la consecución de los propósitos y objetivos perseguidos por la reforma.

22. Bibliografía consultada

Bentham, J.: “Principles of the Civil Code”. Incluido en “The Theory of Legislation”. Editado por C. K. Odgen. Paul Kegan. Londres, 1931. Esta obra apareció publicada por primera vez en 1789.

Blum, W. J. y Kalven Jr., H.: “The Uneasy Case for Progressive Taxation”. The University of Chicago Press. Chicago, 1953. Traducción al castellano bajo el título “El Impuesto Pregresivo: Un Tema Difícil”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972.

Cohen Stuart, A. J.: “On Progressive Taxation”. La Haya, 1889. Incluido en Musgrave, R. A. y Peacock, A. (1967). Pags. 48-71.

Comisión Carter: “Report of the Royal Commission on Taxation”. 5 vol. Queen’s Printer. Roger Duhamel, M.S.R.C. Ottawa, 1966-1967. Existe versión española del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975.

Domar, D. y Musgrave, R. A.: “Proportional Income Taxation and Risk-Taking”. Quarterly Journal of Economics. Vol. LVIII. 1944, pags. 388-422.

Fagan, E. D.: “Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation”. Journal of Political Economy. Vol 46. Agosto de 1938. Pags 457-498.

Fernández Navarrete, P.: “Conservación de Monarquías y Discursos Políticos”. Edición del Instituto de Estudios Fiscales en la colección “Clásicos del Pensamiento Económico”, con estudio preliminar de Michael D. Gordon. Madrid, 1982.

Fuchs, V. R.: “Comment” al trabajo de L. A. Epstein “Measuring the Size of the Low-Income Population”. Incluido en Soltow, L. (1969). Pags. 198-202.

Fuentes Quintana, E.(director): “La reforma fiscal y los problemas de la Hacienda Pública española”. Ed. Civitas, S.A, Madrid 1990.

Fuentes Quintana, E. (Ed.): “Economía y Economistas españoles” .Volumen 8. Círculo de lectores. Madrid, 2004.

Goode, R.: “The Individual Income Tax”. Studies of Government Finance. The Brookings Institution. Washington, 1964. Existe traducción al castellano publicada por el Instituto de Estudios Fiscales bajo el título “El Impuesto sobre la Renta”. Madrid, 1973.

Instituto de Estudios Fiscales: “Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Madrid, 1999.

Instituto de Estudios Fiscales: “Evaluación de los efectos de la reforma del IRPF en la Ley 40/1998”. Madrid, 2001

Instituto de Estudios Fiscales: “Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Madrid, 2002. (2002-a).

Instituto de Estudios Fiscales: “Informe sobre el Sistema Tributario Español”. Volumen I y Volumen II. Madrid, 2002. (2002-b).

International Monetary Fund: “Taxing Times”. Fiscal Monitor. Octubre 2013.

Mill, J. S.: “Principles of Political Economy”. Traducción al castellano de la edición de W. J. Ashley de 1921 por Teodoro Ortiz, bajo el título “Principios de Economía Política”. Fondo de Cultura Económica, México, 1943. Reimpresión de 1996.

Mirrlees, J.: “Tax by Design”. Institute for Fiscal Studies. Oxford University Press. Londres, 2011. Traducción al castellano de Julio Viñuelas publicada por la Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 2013.

Musgrave, R. A. y Peacock, A.: “Classics in the Theory of Public Finance”. MacMillan & San Martin’s Press. Nueva York, 1967. “¿Es la subida de tipos marginales rentable en términos recaudatorios?. Caracterización de la curva de Laffer del IRPF español”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2014 (mimeo).

Smith, A.: “An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations”. Strahan and Cadell. Londres, 1776. Traducción al castellano de la edición de Edwin Cannan de 1904 por Gabriel Franco, bajo el título “La riqueza de las naciones”. Fondo de Cultura Económica, México, 1958.

Soltow, L. (ed.): “Six Papers on the Size Distribution of Wealth & Income”. National Bureau of Economic Research. Nueva York, 1969.

U. S. Treasury Department: “Individual Income Tax Exemptions”. Washington, 1947.

ANEXO

TRATAMIENTO FISCAL DE LA VIVIENDA

En relación con el tratamiento fiscal de la vivienda, dado que este bien es gravado por varios impuestos, la Comisión ha tratado de dar una cierta coherencia a ese gravamen, partiendo de los siguientes objetivos de neutralidad:

- Objetivo 1: neutralidad en el tratamiento de la tenencia de vivienda en propiedad frente al alquiler.
- Objetivo 2: neutralidad en la decisión de invertir en vivienda frente a activos alternativos.
- Objetivo 3: neutralidad en la decisión de consumir en vivienda frente al consumo de otros bienes.

Como resultado de este análisis global del tratamiento fiscal de la vivienda se han efectuado las propuestas de reforma que se detallan en este Informe y que se ofrecen aquí de forma esquemática para el caso de la imposición sobre personas físicas. A tales efectos, se realiza, en primer lugar, un planteamiento sobre cómo debería ser el tratamiento fiscal de los rendimientos de los alquileres en el IRPF.

Bajo las propuestas efectuadas en este Capítulo, el rendimiento neto después de impuestos y gastos para un arrendador vendría dada por la siguiente expresión:

$$IL=(1-t)(R -d- IBI + g) \quad [1]$$

donde IL es el rendimiento neto del arrendador, t es el tipo impositivo del ahorro, R es el rendimiento bruto recibido por el arrendador, d incluye los gastos por depreciación, mantenimiento, etc. (por ejemplo, gastos de comunidad, si los paga el arrendador) que se consideran deducibles, IBI se refiere al impuesto del mismo nombre que también es deducible, y g es la ganancia o pérdida de capital en el caso de venta del inmueble.

Los principales cambios que se proponen en relación con el IRPF actual son:

1. Los rendimientos del alquiler pasan a tributar al tipo impositivo del ahorro, eliminándose la deducción sobre esos rendimientos existente en la actualidad (60%). Se trata con ello de lograr la neutralidad de esta clase de inversiones en relación con los rendimientos de activos alternativos que se gravan también al tipo del ahorro.
2. No se consideran deducibles los intereses de los préstamos, ya que tampoco se admiten como deducibles los intereses de los préstamos que financian la adquisición de otros activos por parte de los individuos,

todo lo cual contribuye a la reducción del sesgo fiscal a favor del endeudamiento.

3. No se permiten actualización de valores para el cálculo de la ganancia de capital derivada de la venta de bienes inmuebles, igual que tampoco se corrigen monetariamente las ganancias de capital obtenidas en activos no inmobiliarios.

Con este tratamiento podría lograrse el objetivo 2, es decir, la neutralidad en la decisión de invertir en vivienda para alquilar frente a invertir en activos alternativos[46]. Para alcanzar el objetivo 1 (neutralidad en el tratamiento de la tenencia de la vivienda en propiedad y alquiler), resultaría necesario que el tratamiento fiscal aplicable a los propietarios por su vivienda habitual (o segunda residencia) sea similar al de los propietarios de inmuebles en alquiler, es decir, que:

$$IO=(1-t)(Ri -d- IBI +g) \quad [2]$$

en donde Io es la renta neta del propietario que vive en su vivienda y Ri sería la estimación de la renta imputada.

Para que las expresiones [1] y [2] sean iguales –y, por tanto, sea igual el rendimiento neto del propietario en caso de alquiler y en caso de uso propio- deberá cumplirse que

$$IL= (1-t)(R -d- IBI + g) = (1-t)(RI -d- IBI +g) = IO \quad [3]$$

lo que obviamente se cumple siempre que R = RI, es decir, siempre que el rendimiento bruto por alquiler sea igual a al rendimiento bruto imputado por el uso propio de la vivienda. Lo que resalta importante que para que se cumpla el objetivo de neutralidad en el tratamiento de la vivienda es lo siguiente:

- Que todos los elementos que influyen en ambos casos influyen en el rendimiento neto sean iguales. Es decir, que “d”, IBI y “g” sean iguales tanto en el caso del alquiler como en el de uso propio.
- Que el rendimiento bruto en caso de alquiler “R” sea igual al rendimiento bruto imputado “Ri” en caso de vivienda de uso propio, lo que prueba la importancia de mantener una imputación de rendimientos por uso propio equivalente a los rendimientos del mercado de alquileres.

Bajo la expresión [3], los principales cambios en relación con el IRPF actual son: 1) que los rendimientos imputados de la vivienda habitual pasan a tributar al tipo del ahorro, salvo para individuos por debajo de un determinado nivel de renta o

[46] Podría pensarse que la ganancia de capital derivada de la vivienda alquilada tiene un tratamiento fiscal más desfavorable que el de algunos activos financieros (fondos de inversión) o el de la vivienda habitual en propiedad, dado que la venta de estos fondos que se destina a comprar otro fondo de inversión o la reinversión de la plusvalía derivada de la venta de la vivienda habitual no tributa.

titulares de una vivienda con un valor por debajo de un determinado umbral[47], para los cuales el inmueble de uso propio destinado a vivienda habitual queda exento de gravamen; 2) que se mantiene la no deducibilidad de los intereses del préstamo para la compra de vivienda; 3) que para calcular el rendimiento objeto de tributación se debería permitir la deducibilidad de los gastos de depreciación, mantenimiento y otros similares y, además, el IBI satisfecho.

Sin embargo, la Comisión considera que no debería permitirse la deducibilidad de los gastos por depreciación y mantenimiento en el caso de viviendas de uso propio, dado que el rendimiento imputado de esas viviendas (Ri) se estima a tanto alzado sobre un valor significativamente por debajo del de mercado (valor catastral).

Por otro lado, la vivienda es también un bien de consumo y, de acuerdo con el objetivo 3 de neutralidad en las decisiones de consumo[48], se debería gravar su compra al mismo tipo que el resto de los bienes. Esto justificaría que la combinación de la imputación de la vivienda en el IRPF junto con el tipo del IVA aplicado a la vivienda, que se propone mantener en el 10%, alcance un nivel de imposición similar al del tipo general del IVA, 21%[49.]

En cuanto al ITP, su existencia supone gravar dos veces el mismo bien, dado que la vivienda ya fue gravada por el IVA en su momento. Eso desincentiva las transacciones sobre viviendas de segunda mano y resulta, por tanto, ineficiente. Por esa razón se propone la eliminación gradual del ITP.

---

[47] Ello permite también mantener, como se efectúa en la propuesta de esta Comisión, una deducción para los arrendatarios que reúnan las mismas características de renta.

[48] Que sería también extensible desde el punto de vista de la producción, dado que el valor añadido de este sector debe ser tratado de la misma manera que el del resto de sectores.

[49] Esto se conseguiría, aproximadamente, si el valor catastral fuese realmente el 50% del valor real y el tipo de la base de ahorro en el IRPF fuese del 20%.

APÉNDICE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes contiene el régimen tributario general aplicable a las rentas obtenidas en España por personas físicas o jurídicas no residentes en los supuestos en que no exista Convenio de Doble Imposición o, existiendo éste, determine que ciertas categorías de rentas serán gravadas sin limitación por el Estado de la fuente.

1. Consideraciones generales

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes es un impuesto de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas o jurídicas no residentes en el mismo. La Ley del Impuesto se contiene en el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004.

Para determinar la tributación de las personas físicas o jurídicas no residentes hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Que la no residencia en territorio español ha de establecerse de acuerdo con los criterios de la Ley del IRPF y de la Ley del IS. En caso contrario resultarán de aplicación estos últimos tributos.
- Que el régimen tributario será diferente según que la persona física o jurídica no residente obtenga la renta gravada a través de un establecimiento permanente en España o no.
- Que exista Convenio de Doble Imposición ratificado por España, pues el Convenio tiene siempre prevalencia sobre la ley interna.

2. Régimen general de tributación de no residentes

La tributación en España de no residentes plantea dos problemas distintos. El primero, la determinación de cuales habrán de ser las rentas gravadas en España. El segundo, el régimen fiscal que les resultará aplicable.

a. Rentas gravadas en España

Para determinar las rentas sujetas a tributación por este impuesto ha de tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- La **localización del bien o el ejercicio de un derecho** determinará que cuando el bien esté situado en territorio español o el derecho se ejercite en este territorio los rentas de los mismos estarán sujetas a tributación por este impuesto. A estos efectos se incluyen los rendimientos obtenidos y los rendimientos inmobiliarios imputados, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles sitos en territorio español.
- La **residencia del pagador** del rendimiento, de forma que se someterán a gravamen los rendimientos obtenidos por el no residente cuando son satisfechos por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en este territorio salvo que se encuentren expresamente exceptuados de gravamen.
- La **residencia del emisor de títulos valores**, de forma que se someten a tributación los dividendos y ganancias patrimoniales de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Por último se tendrá en cuenta el **lugar de realización**, considerando que los rendimientos de actividades económicas que se realicen en España con o sin establecimiento permanente serán objeto de tributación por este impuesto.

b. Régimen fiscal aplicable

El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes está constituido por la obtención en territorio español por las personas físicas o jurídicas no residentes de rentas, dinerarias o en especie. Esas rentas pueden provenir de:

- Rendimientos de actividades económicas obtenidos a través de un establecimiento permanente.
- Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de un establecimiento permanente, tales como las derivadas de prestaciones de servicios utilizados en España (proyectos, asistencia técnica y otros similares); rendimientos de actuaciones de artistas y deportistas y otros.
- Rendimientos de trabajo cuando deriven de una actividad desarrollada en España; pensiones generadas en España; retribuciones de administradores y miembros de consejos de administración de entidades residentes y otros similares.
- Intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario satisfechos por residentes en España.
- Dividendos y otros rendimientos de fondos propios de entidades residentes.
- Rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los imputados por bienes inmuebles situados en España.

- Ganancias patrimoniales de bienes o derechos situados en España o que puedan ejercitarse en España.

La Ley del IRNR contiene los supuestos de no sujeción y de rentas exentas.

En los supuestos de obtención de renta a través de un establecimiento permanente en España tanto la Ley del IRNR como los Convenios de doble imposición establecen que las rentas de tales establecimientos serán gravados de acuerdo con el régimen general aplicable a las personas físicas o jurídicas residentes en España con determinadas especialidades. Sin embargo, cuando se trate de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente la Ley del IRNR determina su tributación sobre una base imponible que, generalmente, estará constituida por los ingresos brutos sin deducción de gastos que implícitamente son tenidos en cuenta aplicando tipos más bajos que en el IRPF o en el IS. Los tipos aplicables en 2013 eran los siguientes:

Rentas	Tipos impositivos
Tipo general	24,75
Trabajadores de temporada	2
Pensiones	8,30 a 40
Rendimientos de trabajadores misiones diplomáticas	8
Operaciones de reaseguro	1,5
Intereses y dividendos	21
Cánones	24,75
Entidades de navegación marítima o aérea	4
Ganancias patrimoniales	21

3. Régimen especial de "Residente no domiciliado"

En general la tributación de los no residentes en los supuestos de obtención de rentas a través de establecimientos permanente o en el caso de rendimientos del capital mobiliario (intereses, dividendos y cánones) siguen los criterios contenidos en el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, por lo que la Comisión considera que su tributación responde al régimen normalmente aplicado en otros países y que, consecuentemente, no requieren propuestas de reforma que, en su caso, exigiría la denuncia de los convenios internacionales suscritos y ratificados por España.

Por ello el análisis se centrará en el tratamiento de determinadas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y, en especial, en el régimen de tributación de los "residentes no domiciliados" que aplican otros países y que es el área al que se referirán las propuestas de reforma. A tal fin se expone en forma

sucinta el concepto de “residente no domiciliado” o “residente no habitual” y el régimen fiscal aplicable en España y en otros países que son competidores de nuestro país en turismo residencial o en inversiones inmobiliarias.

a. Contenido básico del régimen fiscal de “residente no domiciliado”

Consiste en un régimen preferencial que tiene por objeto atraer personas físicas al país de que se trate. Estas personas deben cumplir ciertos requisitos:

- que efectúen inversiones esencialmente inmobiliarias. El régimen fiscal de “residente no domiciliado” trata de ser un mecanismo de atracción de turismo residencial aprovechando las ventajas de su localización en España.
- también se han establecido disposiciones preferenciales para la atracción de “talento”, encaminadas a recuperar a determinados profesionales o científicos a sus países de origen o incluso como medida para atraer científicos para fomentar la investigación e innovación tecnológica.
- también se ha establecido este régimen para atraer a pensionistas del centro y norte de Europa, fomentando el turismo residencial para reducir el grado de estacionalidad de la actividad turística.

El régimen fiscal de “residente no domiciliado” es de origen anglosajón, por lo que en el área mediterránea el caso paradigmático quizá sea el de Malta. Sin embargo otros países han adoptado medidas en este campo como puede ser el caso de Portugal para atraer tanto a inversores inmobiliarios como a pensionistas y también los casos de Italia y de Francia.

En Portugal existe desde 2009 un régimen especial aplicable a los “residentes no habituales”, que son las personas que, adquiriendo la residencia fiscal en Portugal, con arreglo a las normas generales, no han sido residentes en dicho país en ninguno de los cinco años anteriores. El régimen fiscal especial supone:

- Exención de los rendimientos de trabajo dependiente siempre que estén gravados en otro Estado de acuerdo con un Convenio de doble imposición o cuando no existiendo ese Convenio tales rendimientos no se consideren obtenidos en Portugal.
- Exención de los rendimientos obtenidos en el extranjero de actividades económicas de carácter científico, artístico o técnico que puedan estar gravados, aunque no lo estén efectivamente, en el otro Estado de acuerdo con un Convenio de doble imposición o cuando, no existiendo Convenio, tampoco se trate de países declarados paraísos fiscales.
- Exención de las pensiones siempre que estén gravadas en otro Estado de acuerdo con un Convenio de doble imposición o que no se consideren obtenidas en Portugal.

- Gravamen al tipo fijo del 20% de los rendimientos anteriores cuando, con elevado valor añadido, procedan de actividades de carácter científico, artístico o técnico que no gocen de las exenciones citadas

La exención de las pensiones supone un claro incentivo para atraer a pensionistas de otros países de Europa, pues basta para aplicar la exención con que aquellas no se entiendan obtenidas en Portugal, lo que sucede cuando la entidad pagadora no tenga allí su residencia. Por tanto los pensionistas procedentes de otros países pueden quedar exonerados de tributación por sus pensiones privadas, ya que la mayoría de los Convenios de doble imposición establecen que las pensiones, con excepción de las públicas, se gravarán en el Estado de residencia y no en el de la fuente.

En Italia el régimen fiscal de "impatriados" está dirigido a la atracción de científicos. Los rendimientos de trabajo o del autoempleo obtenidos por investigadores que hayan estado trabajando fuera al menos dos años y comiencen a trabajar en Italia entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2014, están exentos en un 90 por ciento del Impuesto sobre la Renta. Este incentivo se aplica en el año en el que se adquiere la residencia italiana y en los dos siguientes.

Existe también una exención parcial para los nacionales de la Unión Europea nacidos en o después del 1 de enero de 1969 que estén en posesión de un título universitario y que, después de residir al menos 24 meses consecutivos en Italia, hayan trabajado o estudiado fuera de su país de origen o de Italia al menos dos años y, posteriormente, adquieran de nuevo la residencia italiana. La exención se aplica a los rendimientos del trabajo dependiente, del autoempleo y de actividades económicas. Su importe depende del género, porque consiste en un 80 por ciento para las mujeres y de un 70 por ciento para los hombres. El régimen estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 2015.

En Francia existen dos regímenes de impatriados de corte clásico, dirigidos a la atracción de inversiones empresariales. Por lo que se refiere al primero de ellos, existe un "régimen simplificado" para las prestaciones especiales pagadas a trabajadores extranjeros asignados provisionalmente a las sedes o centros logísticos de grupos multinacionales situados en Francia. Ese régimen se aplica caso por caso y debe ser objeto de solicitud expresa a la Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales. La aplicación de este régimen está sujeta a la condición de que la asignación temporal del trabajador no exceda de 6 años.

El segundo régimen entró en vigor el 1 de enero de 2004 y se aplica a los empleados y directivos de empresas extranjeras enviados a Francia, siempre que no hayan sido residentes en ese país en los cinco años anteriores. Este régimen consiste en una exención parcial, que cubre la remuneración adicional directamente vinculada al establecimiento del trabajador en Francia. Se amplió en 2008, pudiendo beneficiarse del mismo los trabajadores no residentes que sean directamente reclutados por una empresa establecida en Francia, lo que significa

que no resulta necesario que sean trabajadores previos de un grupo multinacional. También se ha ampliado a trabajadores autónomos que, no habiendo residido en los últimos cinco años en Francia, se trasladen a ese país no más tarde del 31 de diciembre de 2011 y lleven a cabo ciertas actividades cualificadas o inviertan en pequeñas o medianas empresas con una cifra mínima de 1.300.000 euros.

Bajo este régimen, la remuneración "adicional" vinculada al establecimiento del trabajador en Francia está exenta y se cifra en el 30 por ciento de la remuneración total. El período de exención finaliza el 31 de diciembre del quinto año siguiente a aquel en el que el trabajador comience su actividad en Francia. Si existen remuneraciones por actividades desarrolladas en el extranjero, se encuentran totalmente exentas. No obstante, la cantidad que se puede beneficiar por la suma de la exención parcial y de estas últimas exenciones no puede exceder del 50 por ciento de la remuneración total.

En caso de que sean aplicables los dos regímenes descritos, el trabajador debe optar, de manera irrevocable, por uno u otro.

b. Régimen fiscal aplicable en España

La Ley del IRPF contempla en su artículo 93 y en la Disposición Transitoria décimo séptima un régimen de opción de tributación por el IRPF o por el IRNR para las personas físicas que adquieran la residencia fiscal en España manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes cuando concurran determinadas circunstancias que, en forma resumida, son las siguientes:

- Que no hayan sido residentes durante los diez años anteriores.
- Que el desplazamiento a España sea consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que los trabajos se desarrollen en España aunque parte de los mismos se realicen en el extranjero siempre que la retribución por esa última parte no supere el 15 por 100 del total o del 30 por 100 si asume funciones en otra empresa del grupo.
- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de esa relación laboral no estén exentos en el IRNR.
- Que los rendimientos previsibles en cada uno de los períodos impositivos en que se aplique este régimen no supere 600.000 euros anuales. Este requisito no se exige a los contribuyentes que se hubieran desplazado a España antes del 1 de enero de 2010.

La aplicación de este régimen especial de tributación supone determinar la deuda tributaria del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en España aplicando las normas del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España. A tal fin se aplicarán las siguientes reglas:

- Tributan de forma separada por cada devengo de renta, sin compensación entre ellas.
- La base liquidable se calcula independientemente para cada una de las rentas.
- La cuota íntegra se determina aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen del IRNR. Actualmente el tipo general es del 24,75 por 100.
- La cuota diferencial se determina minorando de la cuota íntegra las deducciones por donativos y por retenciones e ingresos a cuenta.
- Las retenciones e ingresos a cuenta se determinarán de acuerdo con las normas del IRNR.
- En las transmisiones de bienes inmuebles situados en España existe la obligación de retener el 3 por 100 de la contraprestación acordada.
- El contribuyente que opte por tributar por el IRNR quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio, únicamente por los bienes y derechos sitos o que puedan ejercitarse en territorio español.

4. Problemas del régimen español de residentes no domiciliados

Ha podido comprobarse, a la vista de lo anterior, que otros países de la Unión Europea tienen importantes ventajas fiscales para atraer inversores y pensionistas extranjeros en detrimento de nuestro país. La fiscalidad española y la complejidad administrativa derivada de las obligaciones que adquieren como residentes fiscales constituyen serios desincentivos a la hora de decidir la localización de pensionistas o de inversiones inmobiliarias en España. Las desventajas que pueden observarse son las siguientes:

- Tributación sobre la renta y el patrimonio mundial. Con el actual régimen tributario España tiene uno de los mayores tipos impositivos sobre la renta y somete a imposición la renta y el patrimonio mundial, tributo este último que ha sido eliminado en casi todos los demás países de la Unión, lo que nos hace mucho menos competitivos en comparación con otros países, con tributación exclusiva sobre la renta generada o remitida al país.
- Rentas inmobiliarias imputadas, concepto de renta que no se utiliza en otros países y que, por su carácter presunto, es difícil de entender por el contribuyente. La mayoría de los pensionistas extranjeros tienen como único o principal activo una vivienda en España gravada por tres impuestos: IBI; Patrimonio y renta imputada en el IRNR o IRPF.

- Tributación de la herencia por el cónyuge, lo que, en el caso de los pensionistas de medio o bajo nivel de renta, les crea dificultades financieras para seguir manteniendo su domicilio en España.
- Obtención del NIE. El primer obstáculo al que se enfrenta el no residente es la complejidad administrativa para la obtención del Número de Identificación de Extranjeros, cuyo trámite debería simplificarse.
- La exigencia establecida en la reciente Ley 7/2012 de comunicar a la Agencia Tributaria todas las propiedades, cuentas, depósitos, acciones y cualesquiera otros bienes que los contribuyentes posean en el extranjero. Es una medida lógica y necesaria dado el fin que persigue, pero que ha causado un fundamentado malestar entre el colectivo de extranjeros residentes en España porque les resulta quizá algo sorprendente que la Administración española les requiera más información que la de su propio país.

5. Reforma del régimen español de residentes no domiciliados

España tiene una elevada bolsa de inmuebles sin vender especialmente en zonas costeras dada la gran atonía del mercado inmobiliario y a pesar de la fuerte caída de precios de las viviendas de segunda residencia. La reactivación económica en otros países europeos, y la llegada de inversores de países del centro y norte de Europa puede constituir un factor importante para la reactivación del mercado inmobiliario en las zonas de turismo residencial. Sin embargo el régimen fiscal constituye un obstáculo que empieza a tener un peso negativo decisorio, especialmente al competir con países vecinos con un clima similar pero con una fiscalidad más atractiva que la española.

Un problema que se plantea en España deriva del hecho de que las normas para facilitar la obtención del permiso de residencia exigen la adquisición de una vivienda con una inversión de más de 500.000 euros además de la permanencia en España por más de 6 meses, lo que convierte al inversor extranjero en residente fiscal, que quedará sometido al régimen general de tributación por obligación personal en IRPF, IP y ISD obligándole a tributar por su renta, patrimonio y herencia mundial, a diferencia de otros países competidores que han establecido un régimen especial de residentes no habituales.

Por tanto las propuestas de reforma deberían encaminarse a evitar el desplazamiento de potenciales inversores, administradores, directivos y pensionistas extranjeros hacia otros países que ofrecen un tratamiento fiscal más atractivo en un contexto de fuerte competencia fiscal. Con ello podrían beneficiarse las zonas españolas de turismo convencional que tienen de siempre el problema de la gran estacionalidad existente en la actividad económica, al que ahora se ha añadido el de la gran bolsa de inmuebles sin vender. La reducción de la estacionalidad del turismo favorecería el empleo y el consumo gracias a que el turismo residencial tiene un mayor potencial económico que el estacional.

Además la Comisión considera que se debería facilitar, o al menos no impedir, el desplazamiento a España de administradores y directivos de empresas multinacionales y, en particular, de empresas multilatinas. Algunos países de nuestro entorno, y notablemente el Reino Unido y Portugal, cuentan con regímenes tributarios diseñados específicamente para atraer a estas personas de alta renta, eliminando algunas de las restricciones impuestas a administradores y directivos, reduciendo la pérdida de atractivo respecto al modelo británico.

La modificación del vigente régimen de residentes no habituales debería acercar el tratamiento fiscal español al existente en otros países que compiten muy directa y próximamente con España a la hora de atraer inversores inmobiliarios. Una de sus medidas podría consistir en ampliar el alcance del elemento subjetivo del actual régimen especial de tributación sobre la renta, que solo incluye ahora a los desplazados a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y por tanto, sólo es aplicable a aquellas actividades por cuenta ajena que producen rendimientos de esa naturaleza. En este sentido, sería muy importante adoptar el modelo británico y portugués, que se aplica a un más amplio espectro de potenciales contribuyentes sin discriminar la naturaleza de las rentas obtenidas.

Otra medida podría consistir en modificar o eliminar la restricción del nivel de renta, fijada actualmente en 600.000 €, con el fin de atraer a inversores de alto nivel adquisitivo, administradores, directivos y artistas o deportistas de élite para que establezcan su residencia no habitual en España, lo que redundaría en una mayor recaudación y en la atracción de talento y, potencialmente, poder de decisión de empresas multinacionales.

Actualmente el régimen español de residentes no habituales no es de aplicación si el directivo obtiene más de un 15% de sus rentas del trabajo fuera de España. La asunción de funciones directivas en empresas multinacionales puede exigir al empleado la coordinación y control de otras entidades del grupo. Esta restricción añade incertidumbre al tratamiento fiscal de una persona que ha podido ganar la residencia fiscal en España, por lo que debería modificarse.

Adicionalmente se podrían adecuar los elementos temporales del régimen fiscal de residentes no habituales, estableciendo como requisito la no residencia en España en los 5 años anteriores al desplazamiento y la duración del régimen en 10 años. Se podría también eliminar la imputación de rentas inmobiliarias, ya que constituyen un claro desincentivo para localizar la residencia en España de inversores y pensionistas.

La normativa española incluye una serie de restricciones formales que limitan su aplicación y suponen un coste para el potencial contribuyente sin que sean evidentes los beneficios para la Hacienda Pública. La Comisión considera que deberían ser suprimidos o reformados. En concreto: la rigidez de los plazos de ejercicio de la opción por el régimen que solo puede ser ejercitada en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad en España; o la tributación de las rentas pendientes de imputación en el momento de la pérdida de la condición de residente en España que se debe integrar en la base imponible

del impuesto del último ejercicio impositivo en que se es residente en España, salvo que se traslade a otros países de la Unión Europea en cuyo caso se permite una integración gradual.

En el ámbito de la imposición sobre sucesiones y donaciones debería procederse a la supresión de las discriminaciones que puedan existir en la tributación de no residentes respecto a residentes y, además, la que se genera según sea la Comunidad Autónoma de residencia.

Un colectivo de gran interés económico para España lo constituyen los pensionistas extranjeros que residen en nuestro país. La mayoría de los pensionistas extranjeros residentes en España proceden de países con los que existe Convenio de Doble Imposición. El modelo de Convenio de la OCDE establece que las pensiones pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde resida salvo las pensiones públicas, que deben tributar en el Estado que las satisfaga con la única excepción de las pagadas a un nacional y residente del otro Estado, que tributarán donde resida. En consecuencia, cuando resulte de aplicación un Convenio las pensiones públicas solo pueden someterse a tributación en el Estado que las paga mientras que las privadas solo tributan en el Estado de residencia del perceptor. Cuando el pensionista no residente sea residente de un país sin Convenio, las pensiones que pudiera percibir de un pagador residente en España estarán gravadas con la tarifa establecida en el IRNR, que oscila entre el 8,30 y el 40 por 100.

En los supuestos en que el pensionista obtenga pensiones privadas soportará tipos impositivos elevados que pueden alcanzar actualmente el 56 por 100 si es residente fiscal en España y el 40 por 100 si es residente en un país sin Convenio de doble imposición. Este régimen puede desincentivar la adquisición de la residencia fiscal en España en el primer caso y a la contratación de fondos de pensiones en España en el segundo, dados los elevados tipos impositivos citados.

Otro de los problemas a los que se enfrentan los extranjeros para cumplimentar sus obligaciones tributarias radica en la complejidad del procedimiento para la obtención del Número de Identificación de Extranjeros (NIE), debiendo seguir un doble trámite: en la Comisaría de Policía de Extranjeros y en la AEAT. La Comisión considera que para el pago de los tributos se deberían facilitar los trámites a todo sujeto pasivo, eliminando obstáculos que no tengan justificación como es el referido doble trámite, especialmente en los casos en que el no residente ni siquiera se desplace a España para la liquidación de ciertos tributos como ocurre con los herederos o legatarios obligados al pago del Impuesto sobre Sucesiones y, en general, cuando el no residente no tenga intención de desarrollar actividad económica en nuestro país.

Debería eximirse o simplificarse la obligación de presentar la actual declaración de datos a los residentes no habituales de nacionalidad extranjera. La citada declaración tiene como finalidad reforzar los mecanismos de lucha contra el

fraude fiscal, pero la información requerida es muy prolija y en ocasiones difícil de obtener, lo que añade complejidad a las obligaciones tributarias de los extranjeros que deciden residir en España.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 32:

Debería modificarse la Ley del IRPF para establecer un "régimen fiscal para los extranjeros residentes no habituales", de modo que respondiese a los siguientes criterios o principios:

a) Ampliar el ámbito subjetivo de este régimen a los supuestos en que el desplazamiento del extranjero se produzca tanto como consecuencia de un contrato de trabajo como del desarrollo de actividades económicas sin establecimiento permanente o como administradores o accionistas significativos y pensionistas o perceptores de rentas mobiliarias o inmobiliarias.

b) Eliminar el requisito de que las retribuciones no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.

c) Eliminar el requisito de que el porcentaje de rentas generadas fuera de España sea inferior a un 15% de sus rentas del trabajo o al menos situar ese requisito en el 50% de las rentas del trabajo.

d) Establecer el requisito de que el contribuyente no haya sido residente en España durante los 5 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

e) Añadir que ese régimen resultará de aplicación durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y los diez períodos impositivos siguientes.

f) Suprimir la imputación de renta inmobiliaria a efectos de determinar la base imponible de los contribuyentes acogidos a ese régimen.

g) Establecer para las pensiones y haberes pasivos acogidas a este régimen un tipo de gravamen equivalente al tipo mínimo del impuesto.

h) Aplicar la reducción establecida por la transmisión mortis causa de la vivienda habitual en los casos en que el contribuyente sea residente no habitual en España.

i) Simplificar o eximir de la declaración de datos, en los casos en que se considere que no sean relevantes para la lucha contra el fraude fiscal, blanqueo de capitales o prevención

del terrorismo, a los extranjeros residentes no habituales acogidos a este régimen.

<u>Propuesta núm. 33:</u>

Debería simplificarse el proceso administrativo para la obtención del NIE necesario para el pago de los tributos facilitando su obtención por medios informáticos en la AEAT, eliminando el trámite previo en la Comisaría de Extranjeros en especial cuando el extranjero no vaya a desplazarse a España ni vaya a realizar actividad económica en España

CAPÍTULO III

REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es una de las figuras más importantes de cualquier sistema tributario moderno, no tanto por su importancia recaudatoria, que también puede ser elevada, como por su capacidad de control sobre los rendimientos que se generan en el ámbito societario y, sobre todo, por su influencia sobre las decisiones empresariales de inversión y de localización de la actividad de esas empresas.

La Comisión considera que la reforma de este impuesto es un elemento esencial en la tarea de hacer más eficiente y neutral el sistema impositivo español y cree que esa reforma debe conseguir un doble objetivo. Primero, recomponer la base del impuesto, afectada hoy por numerosas exenciones y deducciones de toda índole que no responden a la realidad de los hechos aunque puedan derivarse de normas contables especiales. Segundo, lograr una financiación más equilibrada de los activos de las empresas mediante recursos propios y endeudamiento que la hoy inducida hacia la financiación ajena por motivos fiscales y, más concretamente, por la deducibilidad prácticamente sin límites de los gastos financieros netos frente a la no deducibilidad de los dividendos. Tercero, impedir que los beneficios procedentes del extranjero queden sin soportar una tributación mínima en España o en el país de procedencia, cosa que hoy ocurre con excesiva frecuencia. Cuarto, compensar las reformas anteriores con reducciones importantes en los tipos nominales de gravamen.

1. Aspectos generales del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades ha sido objeto recientemente de importantes reformas en España y en la mayoría de los países de su entorno, pero ello no impide que la Comisión proponga otras reformas adicionales aunque, como es lógico, esas reformas que ahora se propondrán tendrán muy en cuenta las ya efectuadas. Como aspectos generales de esta figura tributaria se expondrán una definición del impuesto y una breve historia del mismo, así como su configuración actual y su importancia recaudatoria.

a. Definición y breve historia

El Impuesto sobre Sociedades puede ser definido como el impuesto directo que grava generalmente el beneficio fiscal de las sociedades sometidas al mismo en el periodo de la imposición. Esta definición obliga a precisar varios conceptos

incluidos en ella. El primero, que el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo porque recae sobre una magnitud económica en el momento de su generación y no en el de su aplicación al consumo o al ahorro. El segundo, que grava generalmente el beneficio fiscal, es decir, una magnitud definida por las normas legales y reglamentarias que regulan el tributo y relacionada con una magnitud económica, el beneficio de la entidad. El tercero, que grava exclusivamente a las sociedades sometidas a tributación y no a los empresarios individuales ni a las entidades exentas o no sujetas. Finalmente, que el impuesto tiene carácter periódico y que se refiere siempre a un determinado periodo, el periodo de la imposición.

Puede decirse que, aunque los antecedentes del Impuesto sobre Sociedades se remontan a varios siglos atrás, la aparición de este impuesto con sus características actuales no se produce prácticamente hasta los inicios del siglo XX. Pero hay que esperar hasta bien entrada la segunda mitad de ese siglo para que este impuesto se incorpore al sistema fiscal de muchos países avanzados. En Europa esa incorporación, un tanto tardía, se produce impulsada por las recomendaciones del Informe Neumark (1962).

Las dos fuerzas que impulsaron el Impuesto sobre las Sociedades respondían a criterios bien distintos. La primera respondía al conjunto de circunstancias que dieron origen a la aparición de las sociedades mercantiles modernas. Entre ellas, el inicio de la fundamentación jurídica de las sociedades, como señalan, entre otros, James y Nobes (1978); la aparición de la contabilidad por partida doble en el siglo XIII, que permitió la separación del patrimonio personal y del patrimonio dedicado a los negocios y que llevó a que, entre el siglo XVI y el XIX, se estableciese la separación de responsabilidades entre uno y otro patrimonio, con la correspondiente limitación de responsabilidad para el patrimonio empresarial organizado bajo forma social; finalmente, la separación entre la propiedad y la gestión del negocio, lo que se produjo entre el siglo XIX y el XX. Todas estas circunstancias facilitaron y justificaron la aparición de las sociedades mercantiles modernas.

La otra fuerza que impulsó la aparición del Impuesto sobre Sociedades fue la necesidad de mayores ingresos públicos y la existencia de algún obstáculo que impedía obtenerlos por la vía de la imposición personal sobre la renta. Tal fue la situación con el que se enfrentaron los Estados Unidos de América en 1909 y en España en 1920. En Estados Unidos el impuesto nace ante la imposibilidad constitucional de establecer un impuesto personal sobre la renta y la necesidad de obtener fondos federales para atender el creciente gasto público de esa naturaleza. En España, el impuesto surge, aunque bajo la forma de un tributo sobre las utilidades del capital mobiliario aplicable a las sociedades y empresas individuales que obtuviesen beneficios, por la imposibilidad política, que no constitucional, de introducir un auténtico impuesto sobre la renta personal, después de numerosos fracasos en ese intento.

El origen remoto de este impuesto en España se encuentra en la reforma tributaria de 1845, (Ministro Món) cuando se crea el Subsidio Industrial y de Comercio con el propósito de gravar, aunque muy indirectamente, los beneficios de industriales y comerciantes, tanto individuos como sociedades. El Subsidio acaba organizándose mediante una doble cuota, la primera de carácter fijo mediante una tarifa con cuotas clasificadas por actividades y otras circunstancias y la segunda mediante una muy rudimentaria valoración de beneficios o ventas. Esta segunda cuota es la que, también con definiciones aún muy imprecisas, termina por constituir la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria[50] en la reforma de 1900 (Ministro Fernández Villaverde), que trata de gravar los beneficios empresariales, tanto obtenidos por personas individuales como por sociedades. Hay que esperar a la reforma de 1920, debida al impulso y concepción del Profesor Flores de Lemus, para que la Tarifa III precisara, casi de la misma forma de hoy, el concepto de beneficio empresarial. Formalmente, sin embargo, la tributación de los beneficios empresariales, individuales o societarios, permanece unida en una misma figura tributaria -la Tarifa III de Utilidades- hasta la reforma de 1957 (Ministro Navarro Rubio).

b. Configuración actual

La configuración actual del Impuesto sobre Sociedades procede de la reforma que se llevó a cabo a finales de 1995, sustituyendo al modelo de impuesto que había estado en vigor desde 1979, cuando en el marco de la reforma tributaria abordada en aquella época y denominada de la democracia se modernizó nuestro sistema tributario.

La principal razón que impulsó en 1995 el cambio de modelo del Impuesto sobre Sociedades hay que encontrarla en la previa reforma de la legislación mercantil de 1989 y aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990, pues era necesario clarificar cual debería ser la relación entre las normas contables y el Impuesto sobre Sociedades. En la anterior normativa había prevalecido el criterio de la autonomía de las normas tributarias para determinar la base del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando en las normas reglamentarias existían numerosas referencias contables. Pero la nueva normativa contable a que se ha hecho referencia exigía un cambio de modelo tributario en el que la contabilidad tuviese mayor influencia en la determinación del beneficio fiscal.

En efecto, la normativa anterior que se aplicó desde 1979 configuraba un Impuesto sobre Sociedades que se fundamentaba en la determinación fiscal de la

[50] La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria contenía tres Tarifas o Impuestos distintos. La Tarifa I traba de gravar los rendimientos del trabajo; la Tarifa II, los rendimientos del capital mobiliario y, finalmente, la Tarifa III, los rendimientos derivados de la aplicación conjunta de capital y de trabajo. Sin embargo, en sus primeros años la definición de las bases de esas Tarifas fue muy imperfecta y abundantes los supuestos poco justificados de no sujeción o exención.

base del impuesto y por ello en el cálculo de los ingresos fiscalmente computables y de las partidas fiscalmente deducibles, eran las normas tributarias las que tenían que ser tenidas en cuenta para tal determinación. Es decir, que existía una total independencia entre el beneficio contable y el beneficio fiscal, ya que la definición de este último se fundamentaba en normas tributarias y no contables, todo ello sin perjuicio de que la regulación de tal impuesto contuviese numerosas referencias contables.

Por el contrario, a partir de 1996 la base del Impuesto sobre Sociedades se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en su Ley reguladora, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones dictadas en desarrollo de las citadas normas. Esto es, en contraposición de lo que ocurría en el anterior modelo, para la determinación de la base del Impuesto sobre Sociedades desde 1996 se parte del resultado contable de la entidad, el cual se corregirá por la aplicación de los preceptos establecidos en su Ley reguladora.

La diferencia no es baladí, sino de gran transcendencia, puesto que se pasó de un sistema en el que el beneficio contable carecía de significación a efectos impositivos, porque cada partida de ingreso o gasto se calificaba fiscalmente como computable o no computable y como deducible o no deducible, respectivamente, a otro en el que punto de partida es precisamente el resultado contable, aunque luego puede ser corregido si conforme a las normas reguladoras del impuesto existen ingresos contables que no son computables a efectos tributarios, ingresos no contabilizados que deban tenerse en cuenta para su gravamen, gastos contables no calificados como deducibles fiscalmente o gastos que puedan ser deducidos aun cuando no hayan tenido reflejo contable.

Esta configuración del impuesto se confirmó, años más tarde, cuando la Ley, promulgada en 2007, modificó la regulación del Impuesto sobre Sociedades adaptándola a la legislación mercantil en materia contable, para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Como se indicaba en la citada Ley, la base de este Impuesto parte del resultado contable, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base siendo, por tanto, necesaria su adaptación al marco contable del Plan General de Contabilidad de 2007, actualmente vigente. Y se señalaba también en la referida Ley que las modificaciones en el Impuesto se habían realizado persiguiendo que afectasen lo menos posible a la base que se derivaba de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretendió que el Impuesto sobre Sociedades tuviese una posición neutral en la reforma contable.

Ahora bien, además de fundamentar su base tributaria en el beneficio contable, aunque aplicando numerosas correcciones como acaba de indicarse, el Impuesto sobre Sociedades completa su configuración actual aplicando a la base un tipo de gravamen, practicando en la cuota resultante deducciones por doble imposición y bonificaciones, y existiendo múltiples incentivos fiscales y regímenes especiales.

c. Importancia recaudatoria del impuesto

El Impuesto sobre Sociedades constituye una figura de gran importancia en el sistema fiscal de nuestro país. En concreto, como puede apreciarse en el cuadro nº 1, es el tercer impuesto en potencia recaudatoria, por detrás del IRPF y el IVA, habiendo representado hace pocos años, en concreto en 2007 (44.823 millones de euros) algo más del 22 por 100 del total de ingresos tributarios (200.676 millones de euros).

Cuadro nº 1
Ingresos tributarios totales (millones de euros)

Impuestos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	% Δ 07/12
IRPF	72.614	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	-2,75%
IS	44.823	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435	-52,18%
IRNR	2.427	2.262	2.342	2.564	2.040	1.708	-29,63%
Otros impuestos directos	115	107	74	88	118	1.319	
IVA	55.851	48.021	33.567	49.086	49.302	50.464	-9,65%
Impuestos Especiales	19.786	19.570	19.349	19.806	18.983	18.209	-7,97%
Tráfico Exterior	1.720	1.566	1.318	1.522	1.531	1.429	-16,92%
Impuesto sobre Primas de Seguro	1.491	1.502	1.406	1.435	1.419	1.378	-7,58%
Otros impuestos indirectos	13	18	15	44	15	113	
Tasas y otros ingresos	1.836	1.765	1.907	1.816	1.938	1.892	3,05%
Total ingresos tributarios	200.676	173.453	144.023	159.536	161.760	168.566	-16,00%

Fuente: AEAT

Como también puede apreciarse en el cuadro nº 1, la crisis económica ha incidido de forma apreciable en la evolución de los ingresos tributarios, habiendo disminuido los ingresos totales en el periodo 2007-2012 un 16 por 100 (de 200.676 a 168.566 millones de euros). Este descenso fue mucho más intenso en el Impuesto sobre Sociedades pues la pérdida recaudatoria fue de un 52,18 por 100 (de 44.823 a 21.435 millones de euros), a pesar de que la recaudación de este impuesto se incrementó un 29 por 100 en 2012 respecto al año anterior, debido principalmente a determinadas medidas de carácter coyuntural y, en especial, a la supresión del incentivo fiscal de libertad de amortización, aprobadas al inicio de la presente legislatura.

Este descenso de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades se registró también a nivel internacional, aunque en nuestro país este fenómeno fue bastante más acusado, como reflejo de la elevada elasticidad al ciclo económico de esta figura tributaria. En efecto, en el siguiente cuadro y para los países de la OCDE figura el porcentaje que representa la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en relación con el PIB y puede observarse que el valor medio del conjunto de países disminuyó del 3,8 por 100 en 2007 al 2,9 por 100 en 2010 (es decir, en

casi el 24 por 100), mientras que en España, para el mismo periodo, ese descenso fue del 4,7 por 100 al 1,8 por 100 (en torno al 61 por 100).

Cuadro nº 2

Table 11. Taxes on corporate income (1200) as percentage of GDP
Tableau 11. Impôts sur les bénéfices des sociétés (1200) en pourcentage du PIB

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Australia / Australie	3.4	3.1	2.6	4.0	4.2	6.1	6.9	5.9	4.8	4.8
Austria / Autriche[1]	1.8	1.6	1.4	1.4	1.4	2.0	2.4	2.5	1.7	1.9
Belgium / Belgique	1.9	2.7	2.2	2.0	2.3	3.2	3.5	3.3	2.5	2.7
Canada	3.8	4.3	2.7	2.5	2.9	4.4	3.5	3.4	3.4	3.3
Chile / Chili	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Czech Republic / République tchèque	..	..	..	..	4.4	3.4	4.7	4.2	3.6	3.4
Denmark / Danemark[1]	1.4	1.2	2.2	1.7	2.3	3.3	3.8	3.3	2.3	2.7
Estonia / Estonie	..	..	..	..	2.4	0.9	1.6	1.6	1.9	1.4
Finland / Finlande	2.5	1.7	1.4	2.0	2.3	5.9	3.9	3.5	2.0	2.6
France[1]	1.8	1.8	1.9	2.2	2.1	3.1	3.0	2.9	1.5	2.1
Germany / Allemagne[2]	2.5	1.5	2.2	1.7	1.0	1.8	2.2	1.9	1.3	1.5
Greece / Grèce[1]	0.3	0.7	0.7	1.5	1.8	4.2	2.6	2.5	2.5	2.4
Hungary / Hongrie	..	..	..	..	1.9	2.2	2.8	2.6	2.3	1.2
Iceland / Islande	0.5	0.8	0.9	0.9	0.9	1.2	2.5	1.9	1.8	1.0
Ireland / Irlande	2.3	1.4	1.1	1.6	2.7	3.7	3.4	2.8	2.4	2.5
Israel / Israël	..	..	..	..	3.1	3.9	4.5	3.5	2.8	2.9
Italy / Italie	1.8	1.6	3.1	3.8	3.5	2.9	3.8	3.7	3.1	2.8
Japan / Japon	4.0	4.2	5.6	6.4	4.2	3.7	4.8	3.9	2.6	3.2
Korea / Corée	..	1.3	1.8	2.5	2.3	3.2	4.0	4.2	3.7	3.5
Luxembourg	3.1	5.1	7.0	5.6	6.6	7.0	5.3	5.1	5.6	5.7
Mexico / Mexique	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Netherlands / Pays-Bas	2.6	3.1	3.0	3.2	3.1	4.0	3.2	3.2	2.0	2.2
New Zealand / Nouvelle-Zélande	4.9	3.3	2.6	2.4	4.3	4.1	4.9	4.4	3.5	3.8
Norway / Norvège	1.1	1.1	7.3	3.7	3.8	8.9	11.0	12.1	9.1	10.1
Poland / Pologne	..	..	..	..	2.8	2.4	2.8	2.7	2.3	2.0
Portugal	..	..	..	2.1	2.3	3.7	3.6	3.7	2.9	2.8
Slovak Republic / République slovaque	..	..	..	..	6.0	2.6	3.0	3.1	2.5	2.5
Slovenia / Slovénie	..	..	..	..	0.5	1.2	3.2	2.5	1.8	1.9
Spain / Espagne[1]	1.4	1.3	1.4	2.9	1.7	3.1	4.7	2.8	2.2	1.8
Sweden / Suède	2.0	1.8	1.7	1.6	2.8	3.9	3.7	3.0	3.0	3.5
Switzerland / Suisse	1.3	2.0	1.7	1.8	1.7	2.6	3.0	3.1	3.0	2.9
Turkey / Turquie	0.5	0.6	1.1	1.0	1.1	1.8	1.6	1.8	1.9	1.9
United Kingdom / Royaume-Uni	1.3	2.2	4.7	3.5	2.8	3.5	3.4	3.6	2.8	3.1
United States / États-Unis	4.0	2.9	1.9	2.4	2.9	2.6	3.0	2.0	1.8	2.7
Unweighted average / Moyenne non pondérée										
OECD-Total / OCDE-Total	**2.2**	**2.1**	**2.6**	**2.6**	**2.8**	**3.4**	**3.8**	**3.5**	**2.8**	**2.9**

1. The total tax revenue has been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes. The capital transfer has been allocated between tax headings in proportion to the reported tax revenue, except for Austria where it has been allocated to the social security contributions heading.
2. From 1991 the figures relate to the united Germany.
1. Le total des recettes fiscales a été diminué du montant de tout transfert en capital représentant les impôts non perçus. Le transfert en capital a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales, sauf pour l'Autriche, où ce transfert a été réparti entre les rubriques relatives aux cotisations de sécurité sociale.
2. Depuis 1991, les chiffres se rapportent à l'Allemagne unifiée.

Y en el cuadro nº 3 figura, también para los países de la OCDE, el porcentaje que representa la recaudación del Impuesto sobre Sociedades respecto a los ingresos fiscales totales, incluyendo las cotizaciones de la Seguridad Social. También en este caso el valor medio de los países de la OCDE disminuye del 10,6 por 100 en 2007 al 8,6 por 100 en 2010 mientras que en nuestro país ese porcentaje desciende del 12,5 por 100 al 5,5 por 100.

En definitiva, este acusado descenso de los ingresos del Impuesto sobre Sociedades que se registra en nuestro país, junto con las numerosas medidas

aprobadas en los dos últimos años -muchas de ellas de carácter temporal y con claros fines recaudatorios- y, por otra parte, el hecho de que el tipo nominal se sitúe en un nivel elevado en relación con los países de nuestro entorno, han propiciado que hayan surgido opiniones desde diversos ámbitos reclamando una reforma de este impuesto. Además, recientemente se han llevado a término reformas tributarias en los países de nuestro entorno que han afectado al Impuesto sobre Sociedades y se anuncian otras para un futuro inmediato, dentro de un contexto internacional de fuerte competencia fiscal. Por otra parte los organismos internacionales han realizado determinadas recomendaciones en materia impositiva a España, que afectan también a este impuesto. En consecuencia, parece que ha llegado el momento de abordar una profunda reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Cuadro nº 3

Table 12. Taxes on corporate income (1200) as percentage of total taxation
Tableau 12. Impôts sur les bénéfices des sociétés (1200) en pourcentage du total des recettes fiscales

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Australia / Australie	16.3	12.4	9.4	14.1	14.8	20.2	23.1	21.7	18.7	18.5
Austria / Autriche[1]	5.4	4.4	3.5	3.6	3.3	4.6	5.8	5.8	4.0	4.6
Belgium / Belgique	6.2	6.9	4.9	4.8	5.4	7.2	8.0	7.6	5.8	6.2
Canada	14.9	13.6	8.2	7.0	8.2	12.2	10.6	10.4	10.6	10.7
Chile / Chili	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Czech Republic / République tchèque	..	..	..	..	12.2	9.9	13.1	12.1	10.5	9.9
Denmark / Danemark[1]	4.5	3.2	4.8	3.7	4.8	6.6	7.7	6.9	4.8	5.8
Estonia / Estonie	..	..	..	..	6.7	2.9	5.2	5.1	5.2	4.0
Finland / Finlande	8.1	4.7	3.4	4.5	5.0	12.5	9.0	8.1	4.7	6.0
France[1]	5.3	5.2	4.5	5.3	4.9	6.9	6.8	6.7	3.5	5.0
Germany / Allemagne[2]	7.8	4.4	6.1	4.8	2.8	4.8	6.1	5.2	3.6	4.2
Greece / Grèce[1]	1.8	3.4	2.7	5.5	6.3	12.2	7.9	7.8	8.1	7.8
Hungary / Hongrie	..	..	..	..	4.5	5.7	7.0	6.6	5.7	3.3
Iceland / Islande	1.8	2.6	3.1	2.8	3.0	3.3	6.1	5.2	5.2	2.7
Ireland / Irlande	9.1	4.8	3.2	5.0	8.5	11.8	10.9	9.7	8.7	9.1
Israel / Israël	..	..	..	..	8.6	10.6	12.5	10.3	8.8	9.0
Italy / Italie	6.9	6.3	9.3	10.0	8.7	6.9	8.8	8.6	7.2	6.6
Japan / Japon	22.2	20.6	21.0	22.4	15.9	13.8	16.8	13.7	9.6	11.6
Korea / Corée	..	8.9	11.4	12.8	11.6	14.1	15.1	15.9	14.4	13.9
Luxembourg	11.0	15.6	17.7	15.8	17.7	17.8	14.8	14.3	14.7	15.5
Mexico / Mexique	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
Netherlands / Pays-Bas	8.1	7.7	7.0	7.5	7.5	10.1	8.4	8.1	5.3	5.6
New Zealand / Nouvelle-Zélande	20.7	11.8	8.3	6.5	11.9	12.4	14.2	13.1	11.0	12.2
Norway / Norvège	3.8	2.9	17.2	9.0	9.2	20.9	25.7	28.8	21.5	23.5
Poland / Pologne	..	..	..	..	7.7	7.4	7.9	7.9	7.2	6.3
Portugal	..	..	..	8.0	7.8	12.1	11.1	11.3	9.3	9.1
Slovak Republic / République slovaque	..	..	..	..	15.0	7.7	10.1	10.6	8.6	8.9
Slovenia / Slovénie	..	..	..	..	1.3	3.1	8.6	6.8	4.9	5.0
Spain / Espagne[1]	9.2	6.9	5.1	8.8	5.4	8.9	12.5	8.5	7.2	5.5
Sweden / Suède	6.1	4.3	3.5	3.1	5.8	7.6	7.8	6.4	6.4	7.6
Switzerland / Suisse	7.7	8.5	6.8	7.1	6.4	8.8	10.8	11.1	10.5	10.3
Turkey / Turquie	4.8	5.1	9.5	6.7	6.7	7.3	6.8	7.3	7.7	7.4
United Kingdom / Royaume-Uni	4.4	6.2	12.6	9.9	8.1	9.7	9.4	10.0	8.1	8.8
United States / États-Unis	16.4	11.4	7.5	8.9	10.3	8.7	10.8	7.5	7.4	10.8
Unweighted average / Moyenne non pondérée										
OECD-Total / OCDE-Total	**8.8**	**7.6**	**7.9**	**7.9**	**8.0**	**9.6**	**10.6**	**10.0**	**8.4**	**8.6**

1. The total tax revenue has been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes. The capital transfer has been allocated between tax headings in proportion to the reported tax revenue, except for Austria where it has been allocated to the social security contributions heading.
2. From 1991 the figures relate to the united Germany.
1. Le total des recettes fiscales a été diminué du montant de tout transfert en capital représentant les impôts non perçus. Le transfert en capital a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales, sauf pour l'Autriche, où ce transfert a été réparti entre les rubriques relatives aux cotisations de sécurité sociale.
2. Depuis 1991, les chiffres se rapportent à l'Allemagne unifiée.

2. Recomendaciones de los Organismos internacionales sobre este impuesto

Recientemente, la Comisión Europea, el Consejo Europeo y el Fondo Monetario Internacional han formulado determinadas recomendaciones en relación con la reforma del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, el Consejo Europeo en sus últimas recomendaciones a España de junio de 2013 y en el marco de una revisión del sistema fiscal propone explícitamente tomar medidas adicionales para reducir el sesgo al endeudamiento en el Impuesto sobre Sociedades.

La Comisión Europea en su valoración del Programa de Estabilidad y Programa Nacional de Reformas de España 2013, así como en el informe en profundidad en el marco del Procedimiento sobre desequilibrios excesivos, además de fundamentar las recomendaciones del Consejo Europeo, sugiere adicionalmente en relación con el Impuesto sobre Sociedades:

- La reconsideración de las deducciones que reducen la tributación efectiva de forma muy significativa y hacen que las PYMES, a pesar de estar sujetas a un tipo más reducido, paguen un tipo efectivo más elevado que las grandes empresas.
- Una evaluación de la deducción por I+D, cuya eficiencia no parece justificar su coste fiscal.
- Una reconsideración de la existencia de hecho de tipos progresivos en el Impuesto sobre Sociedades, dado que puede generar desincentivos al crecimiento empresarial.

Por su parte, el Fondo Monetario Internacional en su último informe relativo a España de julio de 2013 propone eliminar los obstáculos al crecimiento de las empresas entre los que señala los umbrales relativos al tamaño empresarial.

Para la Comisión, las anteriores recomendaciones de los organismos internacionales parecen señalar con claridad las tres grandes áreas en las que debería incidir la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

En primer término, los organismos internacionales recomiendan con insistencia la adopción de medidas adicionales para reducir el sesgo que introduce el impuesto en favor del endeudamiento, pues al ser los intereses satisfechos a terceros fiscalmente deducibles en la base del impuesto, una planificación fiscal cada día más agresiva en muchos países, entre ellos en el nuestro, ha propiciado un exceso de endeudamiento para erosionar la base del Impuesto sobre Sociedades. Con la finalidad de ampliar la base del impuesto y combatir este problema se estableció en el año 2012 una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros dentro de un cierto margen temporal. Como era de esperar, los organismos internacionales no han puesto objeción a esas limitaciones sino que han exigido medidas adicionales contra la erosión de la base. En consecuencia, para la Comisión la reforma del Impuesto sobre Sociedades debe conseguir, de una parte, una mayor eficiencia contra el excesivo endeudamiento por motivos

fiscales y, de otra, una mayor certidumbre, eficiencia y credibilidad en la deducibilidad fiscal de determinados conceptos de gasto, lo que sería coherente con la reducción del tipo general pues contribuiría, junto con otras medidas, a preservar la consolidación presupuestaria.

En segundo lugar, los organismos internacionales recomiendan que se reconsideren las deducciones existentes en este impuesto, pues reducen la tributación efectiva de forma muy significativa, solicitando, en particular, una evaluación de la deducción por I+D, cuya eficiencia no parece justificar su coste fiscal. Esta recomendación está plenamente justificada pues, según las estadísticas de recaudación de la AEAT correspondiente a 2011, para los grupos consolidados el tipo efectivo sobre la base se sitúa en el 17,7 por 100 y sobre el beneficio contable en el 3,5 por 100. En el caso de las empresas que no forman grupo los referidos porcentajes son el 19,2 por 100 y el 16,7 por 100. Por tanto, para la Comisión las deducciones, bien en la base o en la cuota, constituyen el tercer área sobre el que deben focalizarse las medidas de reforma, de modo que se reduzca apreciablemente la diferencia entre el tipo nominal y el efectivo y, al mismo tiempo, se contribuya al fortalecimiento de la consolidación fiscal.

Por último, según los organismos internacionales el régimen de las empresas de reducida dimensión, en el que se establece un tipo del 25 por 100 para las primeros 300.000 euros de base, aplicándose el tipo general del 30 por 100 sobre el exceso, configura de hecho una tarifa progresiva que constituye un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial. Máxime si se tiene en cuenta que es precisamente el reducido tamaño medio de la empresa española el que explica una parte de sus problemas de productividad[51.] En efecto, el número de empresas acogidas a tal régimen es muy elevado, como lo pone de manifiesto las estadísticas oficiales del Impuesto sobre Sociedades del año 2011, pues del total de empresas, que ascendió a 1.421.429, las de reducida dimensión fueron 1.167.540, es decir, más de un 82% del total, elevado porcentaje al que es posible que contribuya la referida diferenciación de tipos nominales de gravamen, que dificulta el crecimiento de las empresas y quizá conduzca a su fragmentación por razones puramente fiscales. Sin embargo, la referida recomendación no debería interpretarse como una sugerencia para que se eleve el referido tipo reducido, pues también alertan de que las empresas de reducida dimensión soportan un tipo efectivo superior al de las grandes empresas. En consecuencia, suprimir los obstáculos al crecimiento empresarial exigiría mejor el reducir el nivel del tipo general, lo que constituye la propuesta central de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de la adopción de otras medidas para preservar la consolidación fiscal.

Como consecuencia de lo anterior seguidamente se expondrán las reformas recientes que han afectado a la base del IS y las propuestas de la Comisión de

---

[51] Véase, por ejemplo, FEDEA & McKinsey (2010). “Una agenda de crecimiento para España”.

Expertos en relación con la base, con las deducciones y respecto a otras medidas, así como sobre el tipo de gravamen.

3. Reformas recientes en la base del IS

A lo largo de 2012 y 2013 se han adoptado una serie de medidas en relación a la base del IS que se describirán seguidamente. Esas medidas se pueden agrupar, de una parte, en las que inciden sobre los gastos financieros y, de otra, en las que afectan a la amortización o deterioro del inmovilizado.

a. Cambios respectos a los gastos financieros

Algunas de las medidas recientemente adoptadas en el IS se refieren a la no deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo y a la limitación general a la deducción de gastos financieros:

- No deducibilidad de los gastos por deudas con entidades del grupo

En los últimos años los países de nuestro entorno han modificado su legislación fiscal con la finalidad de endurecer el tratamiento tributario de lo que se denomina situaciones de subcapitalización. Estas medidas han tenido por finalidad el poner freno al abuso de la financiación por deuda dentro del ámbito de los grupos empresariales, al ser los intereses de esas deudas deducibles para determinar la base del impuesto, en lugar de financiar a las empresas del grupo mediante capital, ya que no son deducibles los dividendos para calcular la referida base.

Por ello, en el Real Decreto-Ley 12/2012, y aplicable ya en el mencionado año, se estableció un nuevo supuesto de partida no deducible para determinar la base del Impuesto sobre Sociedades. Esa nueva partida no deducible se refería a los *"gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones".*

Merece reseñarse que sobre esta cuestión -es decir, sobre la financiación mediante deuda de las adquisiciones por parte de una entidad española de participaciones sobre sociedades del grupo sin concurrir una motivación económica suficiente- ya venía actuando la Administración Tributaria, por lo que el Real Decreto-Ley constituye un respaldo a tal proceder.

Por ello, en la exposición de motivos de la norma reseñada se señala que "*se establece el carácter no deducible para aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, respecto de los*

cuales se venía reaccionando por parte de la Administración Tributaria cuando no se apreciaba la concurrencia de motivos económicos válidos"

- Limitación general a la deducción de gastos financieros

El Real Decreto-Ley 12/2012 estableció, además, una medida muy novedosa, modificada posteriormente por el Real Decreto-Ley 20/2012 que, dada su enorme transcendencia, fue objeto de una minuciosa regulación por una Resolución de la Dirección General de Tributos. Esta medida, como se indica expresamente en tal Resolución, supone una limitación general en la deducción de gastos financieros, que se convierte en la práctica en una regla de imputación temporal específica, permitiendo esa deducción en ejercicios futuros de manera similar a la compensación de bases imponibles negativas.

En concreto, se establece que los gastos financieros netos son deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo, entendiéndose por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios. Y respecto al beneficio operativo se establece que se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas de pérdidas y ganancias, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos todos ellos que figuran en el modelo oficial de cuenta de pérdidas y ganancias. A este resultado, que guarda una gran similitud con la magnitud denominada *EBITDA* (*Earnings Before Interest Taxes Depreciation Amortization*) y a la que se hará referencia más adelante, hay que adicionar los dividendos o participaciones en beneficios de determinadas entidades con la finalidad, según se señala en la Resolución mencionada, de equiparar el tratamiento de las entidades holdings con el del resto de entidades.

Esta medida se completa con dos importantes criterios adicionales. De una parte, se establece que serán deducibles, en todo caso, los gastos financieros netos del año por un importe de 1 millón de euros y, de otra, que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en el ejercicio se podrán deducir en los ejercicios impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Es decir, se establece un umbral de 1 millón de euros para deducir gastos financieros netos dentro del ejercicio y esa limitación a la deducibilidad se difiere temporalmente para que pueda efectuarse dentro de un periodo de 18 años. Así mismo, se establece que esta limitación no resultará de aplicación a las entidades de crédito y aseguradoras.

Esta medida tan novedosa se justifica, según se señala expresamente en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, porque "*favorece de manera indirecta la capitalización empresarial y responde, con figuras análogas a nuestro derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional*".

Así, países de nuestro entorno como son Alemania, Francia, Italia y Portugal han establecido medidas de limitación de los gastos financieros. En concreto, en Alemania se llevó a cabo una reforma en el año 2008, que ha inspirado claramente la realizada en nuestro país, estableciéndose la regla de limitación de los intereses deducibles con la finalidad de evitar el endeudamiento excesivo de las sociedades. Así, en la legislación fiscal alemana se prevé que cuando los intereses satisfechos excedan de los intereses percibidos, la carga del interés neto sólo es deducible hasta el 30 por 100 del EBITDA. Sin embargo, los intereses no deducibles en un ejercicio son totalmente trasladables a los ejercicios siguientes sin limitación temporal, estableciéndose inicialmente un umbral de 1 millón de euros para aplicar esta medida, umbral que posteriormente se ha elevado a 3 millones.

Sin embargo, el régimen alemán presenta dos diferencias importantes con el aplicado en nuestro país. La primera, que esa medida se aplica en Alemania únicamente a las sociedades que pertenecen a un grupo, mientras que en España se aplica tanto a las entidades individuales como a las que forman parte de un grupo mercantil. Y la segunda que, según el régimen vigente en Alemania, una sociedad que pertenezca a un grupo puede evitar la regla de limitación de los intereses cuando demuestre que su ratio de endeudamiento es igual o mejor que el del grupo al que pertenece, mientras que esta regla no se aplica en nuestro país pues resultaría discriminatoria respecto a las entidades individuales.

En Francia el régimen establecido es diferente pues no se permite la deducibilidad de los gastos financieros netos cuando en un ejercicio exceden de 3 millones de euros. En este caso, sólo el 75 por 100 de los gastos financieros netos es deducible, aplicándose la limitación a la totalidad de los gastos financieros netos y no a la cantidad en exceso. Además, el importe de los gastos financieros no deducidos en un ejercicio no se puede trasladar a ejercicios posteriores. Es decir, no se trata de una medida de imputación temporal como sucede en Alemania o España sino de un supuesto de no deducción definitiva, incidiendo en la definición de la base del Impuesto sobre Sociedades.

b. Medidas sobre la amortización o el deterioro del inmovilizado

Estas medidas se refieren a la limitación temporal de las amortizaciones fiscalmente deducibles del inmovilizado material, de las referidas a inmovilizado intangible, de las relativas a inversiones inmobiliarias y de las referidas al deterioro tanto del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio como al inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

- Amortizaciones del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

En la Ley 16/2012 se estableció para los años 2013 y 2014, y siempre que se tratase de entidades que no sean empresas de reducida dimensión, una limitación de la amortización fiscal de los activos mencionados, de forma que esa amortización no sobrepasase el 70 por 100 del máximo permitido. La amortización

contable no deducida fiscalmente en los años citados, se deduciría de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se iniciase dentro del año 2015.

- Deterioro del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio

En el Real Decreto-Ley 12/2012 se estableció para los años 2012 y 2013 (ampliado a los años 2014 y 2015 por la Ley 16/2013) una reducción del porcentaje de deducción correspondiente al fondo de comercio que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y siempre que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades, pasando ese porcentaje desde el 5 al 1 por 100.

- Deterioro del inmovilizado intangible con vida útil indefinida

En el Real Decreto-Ley 20/2012, se estableció una medida similar, también para los años 2012 y 2013 (ampliados luego a los años 2014 y 2015 por la Ley16/2013), de reducción del porcentaje de deducción del 10 al 2 por 100 para el inmovilizado intangible con vida útil indefinida que se hubiese puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso y siempre que la entidad adquirente y transmitente no formasen parte de un grupo de sociedades.

4. Propuestas de reforma en la base del impuesto

Como antes se ha indicado, en línea con la recomendación de los organismos internacionales para evitar la erosión de la base del impuesto producida por un excesivo endeudamiento, un primer frente para la reforma del Impuesto sobre Sociedades sería el de establecer un conjunto de medidas que tuviese como finalidad conseguir, de una parte, una mayor eficiencia contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales y, de otra, una mayor certidumbre, eficiencia y credibilidad en la deducibilidad fiscal de determinados conceptos de gasto, de modo que, al mismo tiempo, se posibilitase la propuesta, que se explicitará más adelante, de una reducción del tipo general, pues contribuiría a preservar la consolidación fiscal.

Como recientemente se han adoptado diversas medidas con una finalidad similar, se considera de interés recordarlas brevemente pues, como más adelante se comprobará, constituyen un precedente de las propuestas que posteriormente se formularán. A tales efectos, las medidas adoptadas en el año 2012 que acaban de reseñarse pueden resumirse en los siguientes puntos:

- No deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo.
- Limitación general a la deducción de gastos financieros, como modalidad de imputación temporal específica a efectos fiscales.

- Limitaciones temporales al deterioro fiscal del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio o con vida útil indefinida.
- Limitaciones temporales a la amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias.

Curiosamente las anteriores medidas para reforzar la base del Impuesto parecen orientar la base del impuesto no hacia los beneficios sino hacia la magnitud conocida como *EBITDA*[52]. Como podrá comprobarse, las nuevas medidas que se proponen en este Informe van en la misma dirección, es decir, se encaminan a luchar contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales que erosiona la base del impuesto y a dotar de mayor certidumbre, eficiencia y credibilidad a la deducibilidad fiscal de la amortización y del deterioro de activos.

Sin embargo la Comisión considera que, en sentido estricto, no se trata de adoptar el *EBITDA* como nueva base del impuesto, sino de tomar nuevas medidas que refuercen las ya adoptadas, aunque sin duda esas medidas constituyen de hecho una aproximación hacia la magnitud EBITDA. En concreto, tales medidas son las que seguidamente se describen.

a. Medidas contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales

La Comisión ha analizado la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos introducida en el año 2012 y, tras un detenido debate, ha llegado a la conclusión de que al tratarse de una medida temporal con un amplio periodo -18 años- para recuperar el gasto financiero neto no deducido fiscalmente, resulta poco eficiente para reducir el sesgo al endeudamiento, como recomiendan los organismos internacionales. Por ello, con la finalidad de dotar de mayor eficiencia a la medida ya vigente de limitación de los gastos financieros netos, la Comisión ha analizado varias alternativas para su mejora.

La primera de las alternativas debatidas consistía en descontar de los resultados contables el coste de oportunidad de los recursos propios. Esa posible solución, seguida por algunos países, se conoce en la terminología internacional como *ACE* (*Allowance for Corporate Equity*). Hay que subrayar que lo que se excluiría de la base de gravamen no sería la retribución obtenida por los recursos propios sino el coste de oportunidad de esos recursos, lo que exigiría definir ese coste y evaluar las variaciones experimentadas por tales recursos durante el ejercicio, es decir, el valor medio de los recursos propios en el periodo de la imposición. Esas dificultades, sin embargo, podrían evitarse si se excluyesen de la base del IS los

[52] En efecto, el EBITDA, que es un término muy utilizado en el ámbito financiero aunque no se encuentre reconocido en la normativa contable española, significa "beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización", en inglés " *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*" En la fiscalidad americana *"depreciation*" se refiere más a la pérdida de valor sistemática y gradual que experimentan los activos fijos materiales y "*amortization*" al mismo concepto pero referido a activos fijos intangibles.

dividendos pagados, pero esa solución no resultaría neutral respecto a la financiación al quedar probablemente sesgado a favor de los recursos propios, pues los dividendos y los beneficios no distribuidos suelen implicar una retribución porcentualmente superior a la de los recursos ajenos, al incluir la prima de riesgo por la posibilidad de que la entidad obtenga pérdidas en lugar de beneficios. El coste de oportunidad de los recursos propios suele estimarse fiscalmente utilizando un tipo “nocional” de interés, habitualmente coincidente con el interés del bono estatal a largo plazo.

Parece evidente que, al descontarse de los resultados contables ese rendimiento "nocional", se estaría facilitando la financiación de nuevas inversiones mediante ampliaciones de capital frente a la financiación mediante deuda y préstamos bancarios, lo que incidiría muy positivamente en la eficiencia de tales inversiones pues los financiadores con capital (accionistas) participan no solo de los beneficios sino también de las posibles pérdidas de las mismas. Los accionistas, en consecuencia, estarían más interesados en la eficiencia de las nuevas inversiones para cuya financiación se reclamase sus aportaciones de capital que los meros acreedores por otras formas de financiación.

Otras consecuencias de esa posible deducción en el resultado contable resultan también muy interesantes. En primer término, porque esa deducción representaría una menor presión fiscal efectiva sobre los beneficios societarios si se mantuviese el tipo nominal de gravamen y, en consecuencia, un posible estímulo para las inversiones y para la localización de entidades en el territorio nacional. En segundo lugar, porque esa deducción induciría un menor endeudamiento de las entidades y una mayor recurrencia a la financiación mediante recursos propios, con menores niveles de apalancamiento en las sociedades. Además, porque la deducción podría inducir también una menor distribución de beneficios y la generación de mayores ahorros, pues la acumulación de esos beneficios en las reservas de la sociedad y el consiguiente aumento de sus fondos propios le proporcionaría un tratamiento más favorable en el IS. Por último, porque un gravamen más próximo al concepto de beneficio económico podría reducir la traslación a corto plazo del IS a los precios, según conclusiones generalmente aceptadas al menos desde la tercera década del siglo XX. Ha de advertirse, en todo caso, que esta deducción no entraría en conflicto con las normas comunitarias, pues ya se aplica en el sistema fiscal belga.

Los problemas que se derivarían de una solución tipo ACE serían también considerables. En primer término, esa solución pondría en grave riesgo la consolidación presupuestaria, al conducir directamente a una sustancial reducción de las recaudaciones por el IS. En segundo lugar, la solución ACE exigiría de un aumento considerable de los tipos nominales del IS si hubiera de mantenerse la recaudación de esta figura impositiva, lo que entraría en directa contradicción con el objetivo de reducir los tipos nominales de gravamen que la Comisión considera

prioritario[53]. Finalmente, unos tipos impositivos nominales como los actuales -e, incluso, más elevados, que serían los necesarios para evitar un desplome considerable de la recaudación al aplicarse el sistema ACE- resultarían disuasorios para muchos inversores, que los compararían de inmediato con los apreciablemente más reducidos que se aplican en los países de nuestro entorno, dejando en franca desventaja una posible localización de inversiones en España. Por eso la Comisión ha considerado que la aplicación del sistema ACE en nuestro país solo tendría sentido si lo aplicasen, al menos, los restantes países de la UE.

La segunda de las alternativas analizadas por la Comisión sería la de mantener el modelo actual de imputación temporal del exceso de gastos financieros netos no deducidos fiscalmente pero, siguiendo el ejemplo de Portugal, ir reduciendo de forma gradual de 18 a 5 años el plazo para la recuperación de esos gastos no deducidos. Tras un amplio debate la Comisión ha considerado que esta alternativa seguiría siendo poco eficiente para limitar el excesivo endeudamiento por motivos fiscales, porque mantendría un elevado nivel de incertidumbre.

La tercera alternativa analizada ha sido la de transformar la actual limitación general de los gastos financieros netos mediante su imputación temporal en un nuevo supuesto de partida fiscalmente no deducible, sin imputación temporal alguna. Esto significaría que habría que suprimir la norma actual, en la que se establece que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción se pueden deducir en los ejercicios impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Esa supresión podría ser gradual de forma paralela a la reducción del tipo general y, a partir de entonces, la limitación se convertiría en permanente como ya sucede en Francia. Aunque esta medida resulta más eficiente que la anterior para limitar los gastos financieros, la Comisión ha considerado que en esta fórmula no existe una relación explícita entre la limitación de los gastos financieros y la reducción del excesivo endeudamiento por parte de las empresas, que es precisamente lo que piden en sus recomendaciones los organismos internacionales.

Y, finalmente, la cuarta alternativa sería la de establecer una nueva fórmula que vincule la deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos a un nivel equilibrado de endeudamiento con la finalidad de luchar de forma eficiente contra el endeudamiento impulsado exclusivamente por razones fiscales. Actualmente las empresas y grupos en nuestro país financian sus activos totales a través de recursos propios (patrimonio neto en la terminología contable) y recursos ajenos

---

[53] Véase, por ejemplo, L. Jérez y F. Picos: "La neutralidad financiera en el Impuesto sobre Sociedades. Microsimulación de las opciones de reforma para España". Hacienda Pública Española, 203-(4/2012): 23-56. Los autores simulan para el caso español el efecto sobre los tipos impositivos de la introducción de la fórmula ACE y CBIT (*Comprehensive Business Income tax*, que supone eliminar la deducción de los intereses) imponiendo que la recaudación permanezca constante. En el primer caso, el tipo del impuesto debería elevarse al 40,4%, mientras que en el segundo se podría reducir hasta el 23,1%.

(pasivo corriente y no corriente en la terminología contable) en una proporción aproximada del 35/65 por 100. La Comisión opina que lo más adecuado para reducir el fuerte apalancamiento actual de la economía española sería conseguir en el ámbito empresarial el equilibrio entre ambas fuentes de financiación, es decir, una proporción 50/50 por 100. Esta alternativa pretende que, hasta que se consiga el equilibrio entre fuentes de financiación, resulten fiscalmente no deducibles los gastos financieros netos que correspondan al exceso de endeudamiento, es decir, que no puedan deducirse los gastos financieros netos correspondientes a los recursos ajenos que superen la cota máxima que, siguiendo una pauta de descenso gradual hacia el equilibrio entre fuentes de financiación, se establezca cada año para el endeudamiento respecto a los activos totales. Sin duda, esta cuarta alternativa tiene la ventaja de incidir directamente sobre el endeudamiento excesivo originado por motivos fiscales, al vincular la limitación de los gastos financieros netos a un nivel equilibrado del mismo, mientras que la fórmula hoy vigente lo hace respecto al beneficio operativo. Además, al tener esa regla carácter permanente y no temporal resulta más eficiente que la medida actualmente en vigor y permite fortalecer la base del impuesto si se persiste en un exceso de endeudamiento.,

Quizá pudiera objetarse que la fórmula indicada tendría cierto parecido a la de subcapitalización que estuvo en vigor hasta 2011 y que terminó fracasando en sus propósitos. Sin embargo, ambas medidas resultan muy diferentes, pues la subcapitalización era una norma anti-abuso que únicamente intentaba restringir el excesivo endeudamiento, directo o indirecto, de una entidad con otras entidades no residentes con las que estuviese vinculada. Además, la subcapitalización excluía de este ámbito a las entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, no se aplicaba tampoco en el caso de entidades residentes en países con convenio bilateral para eliminar la doble imposición a causa de producir discriminación según el criterio jurisprudencial y, asimismo, la jurisprudencia había reducido las condiciones para calificar el endeudamiento indirecto. Con tales restricciones la fórmula de la subcapitalización terminó quedando prácticamente en nada. Y en cuanto al posible problema que podría tener esta alternativa en relación al riesgo de una planificación fiscal que intentase equilibrar endeudamiento y recursos propios para evitar así la no deducibilidad fiscal de los gastos financieros, no hay que olvidar que la normativa vigente sobre operaciones vinculadas permitiría a la Administración Tributaria contrarrestar las posibles maniobras que a ese respecto se llevasen a efecto.

Por todo lo anterior, la Comisión, sopesando las ventajas e inconvenientes de cada una de las alternativas expuestas, se ha inclinado finalmente por la última de las fórmulas comentadas, al considerarla la más eficiente contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales sin poner en riesgo las restantes finalidades de la reforma y, especialmente, el objetivo de consolidación presupuestaria. Sin embargo, habida cuenta del excesivo endeudamiento que actualmente tienen determinadas empresas y grupos en nuestro país, la Comisión considera que la medida anterior debería aplicarse gradualmente en un periodo de cinco años. A

este respecto, habría que establecer un factor de corrección consistente en que en el primer año la no deducibilidad de los gastos financieros netos se restringiese al 20 por 100 del importe resultante de la solución anterior, el segundo año al 40 por 100 y así sucesivamente. Asimismo, la Comisión considera que, además de la aplicación gradual de la medida de limitación de los gastos financieros netos conforme a la propuesta anterior, debería establecerse un umbral, que ya existe en la norma actual, de deducibilidad fiscal de tales gastos que podría fijarse, como máximo, en un millón de euros, que es el importe establecido en la regulación vigente. Por último, se considera que esta medida no resulta aplicable a determinadas entidades por la índole de las actividades que realizan, como ocurría en la anterior norma de subcapitalización y sucede ahora en la norma actual de limitación de gastos financieros netos. En consecuencia, habría que mantener las excepciones de carácter técnico -entidades de crédito y aseguradoras- que ya existen en la norma vigente. Por ello, la Comisión formula la siguiente propuesta:

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 34:

Debería reformarse la actual legislación del Impuesto sobre Sociedades al objeto de:

a) Establecer la deducibilidad fiscal sin limitación alguna de los gastos financieros netos si estos no superan la cifra de un millón de euros en cada ejercicio.

b) Si los gastos financieros netos superasen el límite anterior, deberían considerarse fiscalmente no deducible los correspondientes al exceso de endeudamiento de la entidad respecto al porcentaje sobre activos totales que se establezca por las normas del Impuesto.

c) Debería establecerse que el porcentaje sobre activos totales anterior iría disminuyendo desde un 65% hasta un 50%, a razón de un 3% cada año, al objeto impulsar una financiación equilibrada de las entidades respecto a sus recursos propios.

d) Deberían mantenerse respecto a estas normas las excepciones que ya existen en la norma vigente sobre limitación de gastos financieros, relativas a entidades de crédito y empresas de seguros.

b. Deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado

En relación con la amortización del inmovilizado, los actuales coeficientes fiscales que se establecen para los diferentes sectores económicos y en función de las

distintas clases de elementos amortizables son prolijos, complejos y no se ajustan, en determinados supuestos, a la vida útil de los activos. Con frecuencia se encuentran en muchas empresas elementos del inmovilizado en perfecto funcionamiento pero ya totalmente amortizados fiscalmente. Como esta situación resulta relativamente frecuente, induce a pensar que las vigentes tablas de amortización se calcularon en su día para vidas útiles apreciablemente más cortas que las que se dan en la realidad.

Por otra parte y como ya se ha indicado, las vigentes tablas de amortización son excesivamente prolijas y detallistas. Teniendo en cuenta que los coeficientes de amortización fiscal no expresan más que unos valores que deberían ser valores medios para grandes categorías de activos, pues resulta imposible prever la depreciación efectiva de cada elemento material distinto en todas las ramas, sectores y subsectores de la actividad económica, las tablas actuales parecen excesivamente detalladas. Tampoco debería perderse de vista a este respecto que los citados coeficientes solo pretenden justificar la amortización sin necesidad de probar la efectividad de la misma, por lo que en su estimación debería prevalecer la idea de unos valores medios para grandes categorías de bienes y no una estimación detallada dirigida por una pretensión de universalismo en la clasificación, como ocurre en buena medida con los coeficientes actuales.

Por ello, sería razonable acometer una revisión de los referidos coeficientes con la finalidad de conseguir una drástica simplificación y, al mismo tiempo, con el propósito de valorar más adecuadamente sus cuantías. A este respecto, como actualmente existe una medida temporal, como anteriormente se ha indicado, de limitación al 70 por 100 de los coeficientes máximos de amortización sería razonable prorrogar la misma hasta que se lleve a efecto la referida revisión.

Así mismo, los regímenes de libertad de amortización o de amortización acelerada que continúan vigentes en el Impuesto sobre Sociedades merecen una especial atención. En concreto, es bien sabido que la libertad fiscal de amortización supone, de hecho, conceder a la empresa la posibilidad de una exención plena del impuesto por los rendimientos derivados de la inversión. Por ello, habría que evitar, en todo caso, la introducción de incentivos implícitos por la vía de la aceleración de las amortizaciones fiscales, pues de tales incentivos se tiene escasa conciencia y, por ello, parecen influir poco en las decisiones de inversión.

A este respecto, conviene recordar que la Ley 4/2008 estableció una medida de libertad de amortización que inicialmente se aplicaría en 2009 y 2010 para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siempre y cuando se mantuviera durante 24 meses la plantilla media. Posteriormente, en abril de 2010 se amplió esta medida a 2011 y 2012. Meses más tarde, se amplió nuevamente esta medida hasta el año 2015 y sin condicionar el incentivo al mantenimiento de plantilla. Finalmente, y debido a su elevado impacto recaudatorio y a su escasa, por no decir nula, eficiencia para incentivar la realización de inversiones, en 2012 se derogó y se estableció una

limitación respecto de las cantidades pendientes de aplicar. Sin embargo, subsisten en la normativa del Impuesto sobre Sociedades otros supuestos de libertad de amortización o de amortización acelerada, en concreto, los supuestos que se contemplan en el artículo 11.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (sociedades anónimas laborales, activos mineros, inmovilizado y gastos afectos a investigación y desarrollo, explotaciones asociativas prioritarias) y en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión que se regula en el Capítulo XII del Título VII. En definitiva, habría que suprimir estos incentivos fiscales en la base del impuesto cuya más que dudosa eficiencia no se justifica debido a su elevado coste recaudatorio.

Finalmente es necesario recordar que, además de los ya señalados, existe un régimen fiscal de amortización acelerada sobre el que se fundamenta el régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero que se regula en el Capítulo XIII del Título VII. La desaparición de los restantes regímenes de amortización acelerada obliga a adoptar idéntica medida también para tales contratos, cuya mayor virtualidad es la de añadir esa ventaja fiscal y una opción de compra al arrendamiento de un bien material de naturaleza empresarial.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 35:

Debería realizarse una revisión en profundidad de los actuales coeficientes fiscales de amortización conforme a los siguientes criterios:

a) Conseguir una drástica simplificación en el número de tales coeficientes fiscales.

b) Ajustar mejor esos coeficientes a la vida útil media de los activos a los que se aplican.

c) Prorrogar, hasta que esta revisión se lleve a efecto, la medida vigente de limitación a su 70 por 100 el valor de los coeficientes máximos de amortización actuales.

Propuesta núm. 36:

Deberían suprimirse los regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada vigentes en el artículo 11.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades y en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión que se regula en el Capítulo XII del Título VII de la mencionada norma.

Propuesta núm. 37:

Debería suprimirse el régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero que se regula en el Capítulo XIII del Título VII del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

c. Deducibilidad fiscal del deterioro del inmovilizado

Existen dos normas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la que se permiten una cuasi amortización del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio (al 5%) y del inmovilizado intangible con vida útil indefinida (al 10%). Contablemente, sin embargo, no se amortizan esos activos y solo se permite la deducción por deterioro siempre que se demuestre por la empresa, señalándose en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que la deducción fiscal no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, que en estos casos el Impuesto sobre Sociedades es más generoso que la norma contable y por ello, como antes se indicó, en el año 2012 y en la Ley 16/2013 se han reducido temporalmente (desde 2012 a 2015) los reseñados porcentajes (del 5 al 1 por 100 y del 10 al 2 por 100). Pues bien, habida cuenta que las criterios contables sobre deterioros son de una enorme subjetividad lo más razonable sería establecer con carácter permanente un porcentaje de deducción reducido, para ambos supuestos, que podría situarse en torno al 2,50 por 100.

Por la misma razón de la gran subjetividad que afecta a los criterios sobre deterioro, también sería razonable diferir el efecto fiscal de las perdidas por deterioro reversibles registradas contablemente y correspondientes al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangible con vida útil definida y, siempre que no se traten de activos no corrientes mantenidos o disponibles para la venta, trasladar ese reconocimiento fiscal al momento de la transmisión del activo en cuestión o al momento de su baja como consecuencia de pérdidas irreversibles.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 38:

Debería establecerse con carácter permanente un porcentaje de amortización fiscal reducido, tanto para el inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio como para el inmovilizado intangible de vida útil indefinida. Ese porcentaje no debería superar el 2,50 por 100.

Propuesta núm. 39:

Debería diferirse la deducibilidad fiscal de las perdidas por deterioro reversible registradas contablemente y correspondientes

al inmovilizado material, a inversiones inmobiliarias o a intangibles con vida útil definida al momento de la enajenación de tales activos o al de su baja a consecuencia de pérdidas irreversibles, siempre que no se traten de activos no corrientes mantenidos o disponibles para la venta.

d. Deducibilidad fiscal del deterioro de determinados valores representativos de deuda

El artículo 12.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda que coticen en mercados organizados con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas por el conjunto de valores poseídos. En cambio, no se admite la deducibilidad fiscal en los valores que no coticen ni se revierten fiscalmente esas pérdidas cuando los valores vuelven a cotizar al alza.

Pues bien, teniendo en cuenta el criterio que se ha propuesto anteriormente para el deterioro del inmovilizado y al objeto de dotar de mayor certeza a la perdida por deterioro en el caso de valores representativos de deuda y siempre que correspondan a inversiones mantenidas hasta el vencimiento, sería razonable no permitir la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro que se registren contablemente por criterios de valoración y que correspondan a tales valores, de modo que únicamente se admitan fiscalmente las pérdidas que se originen por la baja, enajenación o cancelación de los referidos valores representativos de deuda.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 40:

No debería permitirse la deducción fiscal de las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda cuando, correspondiendo a inversiones que se mantengan hasta el vencimiento, se registren contablemente por aplicación de criterios de valoración, salvo que las pérdidas se originen por la baja, enajenación o cancelación de los referidos valores.

5. Reformas en relación con las deducciones

El tercer frente de la reforma del Impuesto sobre Sociedades lo constituye, como antes se ha indicado y de conformidad con las recomendaciones de los organismos internacionales, una profunda y efectiva reconsideración de las diversas y numerosas deducciones del impuesto que coadyuven a reducir el tipo general y a elevar el tipo efectivo. A este respecto, las medidas que se proponen

se refieren, de una parte, a las deducciones para evitar la doble imposición y, de otra, a los denominados incentivos fiscales.

a. Deducciones para evitar la doble imposición

Las medidas que se proponen se refieren a la deducción para evitar la doble imposición interna, a la exención para evitar la doble imposición internacional, al régimen de transparencia fiscal internacional y al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

- Deducción para evitar la doble imposición interna

Por diversos motivos, la subsistencia de la deducción por doble imposición interna resulta, en estos momentos, altamente cuestionable. En primer lugar, porque es bien conocido que el Impuesto sobre Sociedades, a largo plazo se difunde convirtiéndose en un impuesto sobre toda la economía en su conjunto. En segundo término, porque la Comisión Europea ha requerido a España para que corrija lo que considera una imposición discriminatoria sobre inversiones en sociedades no residentes, porque la deducción por doble imposición interna se aplica cualquiera que sea el porcentaje de participación (50 por 100 de la cuota íntegra correspondiente al dividendo para participaciones inferiores al 5 por 100 y el 100 por 100 de tal cuota íntegra para participaciones superiores al 5 por 100) mientras que la exención o la deducción para evitar la doble imposición internacional únicamente se aplica cuando la participación es de al menos el 5 por 100. En tercer lugar, porque la Ley 35/2006 ya suprimió la deducción para evitar la doble imposición interna en el IRPF, de modo que desde entonces ha existido un tratamiento asimétrico dependiendo de si el inversor era persona física o sociedad. Finalmente, porque la subsistencia de la deducción para evitar la doble imposición interna en el Impuesto sobre Sociedades induce, debido a la denominada “ingeniería fiscal”, a la realización de prácticas inadecuadas como el denominado “lavado de dividendos”.

Una posible solución que equipararía el trato de los dividendos percibidos por personas físicas y sociedades podría consistir en la supresión completa de la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, como ya se hizo para las personas físicas en la reforma del IRPF del año 2006. Sin embargo, la situación en el Impuesto sobre Sociedades es diferente, pues al existir participaciones indirectas de segundo y sucesivos niveles, la posibilidad de una tributación en cascada de los dividendos percibidos por las sociedades puede resultar muy probable. Por ello, la Comisión considera que no resulta adecuado la supresión completa de esa deducción.

Sin embargo, hay que tener en cuenta también que la regulación vigente de la deducción para evitar la doble imposición interna contiene unos requisitos de participación sobre la sociedad que reparte los dividendos que no son comparables a los que se exigen en otros países de nuestro entorno. En efecto, en la vigente normativa española esta deducción se aplica, cualquiera que sea el porcentaje de participación y hasta un 50 por 100 de la cuota íntegra si la

participación no supera el 5 por 100, pero se eleva hasta el 100 por 100 de la cuota íntegra cuando las participaciones superan ese porcentaje. En el régimen fiscal común de la Unión Europea de sociedades matrices y filiales la doble imposición de los dividendos se evita a partir de un porcentaje de participación mínimo del 10 por 100 y en determinados países de la Unión Europea también se establecen porcentajes mínimos de participación, además de que nunca la doble imposición se evita en su totalidad. Así, en Bélgica se exige una participación mínima del 10 por 100 y la exención solo se aplica en ese caso sobre el 95 por 100 de los dividendos percibidos. En Dinamarca, Luxemburgo y Portugal también se exige una participación mínima del 10 por 100 para la exención. En Francia se exige una participación mínima del 5 por 100 pero el régimen de exención se aplica únicamente al 95 por 100 de los dividendos recibidos. Y en Alemania e Italia no se exige porcentaje alguno de participación, pero el régimen de exención se aplica únicamente al 95 por 100 de los dividendos percibidos.

Además, en nuestra normativa tanto la exención para evitar la doble imposición internacional como, alternativamente, la deducción en la cuota para evitar esa doble imposición internacional exigen para su aplicación que la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100. En consecuencia, sería deseable restringir el ámbito de aplicación de la actual deducción para evitar la doble imposición interna a las participaciones iguales o superiores al 5 por 100 para armonizarla con la exención o deducción para evitar la doble imposición internacional. De este modo se resolvería, al mismo tiempo, el expediente ya iniciado contra España por la Comisión Europea al que antes se ha hecho referencia.

Por último, ha de advertirse que existe en el mundo empresarial una operación que comercialmente se conoce como “pago de un dividendo en especie”, que utiliza la entrega de acciones liberadas al accionista en lugar de pagar el dividendo. En realidad se trata de una simple operación de ampliación de capital con cargo a reservas y entrega a los socios de las nuevas acciones totalmente liberadas. El tratamiento fiscal de esta operación fue consultado a la Dirección General de Tributos, que consideró fundamentándose en la normativa contable, al no existir precepto en el Impuesto sobre Sociedades sobre la misma, aunque si existe en el IRPF, que la “suscripción de la ampliación de capital con cargo a reservas no determina la integración de renta alguna en la base imponible de los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”. En consecuencia, si se suprimiese o se restringiera el ámbito de aplicación de la actual deducción por doble imposición interna, se podría recurrir para evitar el impuesto al pago de “dividendos en especie”, pues de ese modo la entidad inversora en otra que percibiese tales “dividendos” no tributaría mientras mantuviese su inversión en la sociedad que los pagase. Este tratamiento fiscal del pago de los dividendos mediante entrega de acciones liberadas es evidente que favorece la financiación de las empresas vía capital y no mediante endeudamiento, al producirse así la acumulación en sus reservas de los beneficios no distribuidos. De ahí que, con la finalidad de alcanzar una mayor seguridad jurídica en este aspecto, sería

razonable dar respaldo legal en el Impuesto sobre Sociedades al criterio ya reseñado de la Dirección General de Tributos sobre suscripción de una ampliación de capital con cargo a reservas y distribución entre los accionistas de las nuevas acciones totalmente liberadas, estableciéndose de este modo una regulación uniforme respecto a la que ya existe en el IRPF.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 41:

Debería transformarse la actual deducción en la cuota para evitar la doble imposición interna en una exención que solo se aplicaría cuando el porcentaje de participación fuese, al menos, del 5 por 100, armonizándose de esta forma con los regímenes vigentes –exención y deducción en la cuota- para evitar la doble imposición internacional.

Propuesta núm. 42:

Debería regularse en el Impuesto sobre Sociedades un tratamiento fiscal uniforme con el que ya existe en el IRPF para la suscripción de una ampliación de capital con cargo a reservas, por la que se reciban las nuevas acciones totalmente liberadas.

- Exención para evitar la doble imposición internacional

La exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuentes extranjera derivada de la transmisión de valores se estableció a finales de 1996 como opción más favorable -con la justificación de fomentar la internacionalización de las empresas españolas- que la deducción en la cuota para evitar la doble imposición internacional que ya existía y que sigue vigente. En consecuencia, en la normativa actual del Impuesto sobre Sociedades existen dos mecanismos alternativos –exención en la base y deducción en la cuota- para evitar la denominada doble imposición internacional. En las estadísticas de recaudación de la AEAT de 2012 se ofrecen los siguientes datos expresados en millones de euros.

Empresas no Grupo

	2007	2011
Resultado contable positivo	**110.806**	**57.941**
Exención doble imposición	**-3.498**	**-3.645**

Grupos consolidados

	2007	2011
Resultado contable positivo	**107.213**	**85.948**
Exención doble imposición	**-13.668**	**-21.123**

Es decir, que en el periodo más intenso de la crisis, cuando los beneficios contables se han reducido, la parte exenta por la doble imposición internacional -que obviamente disminuye la base sometida al Impuesto sobre Sociedades- ha aumentado especialmente y de forma espectacular en los Grupos consolidados, pues en el año 2011 la exención representó casi un 25% del resultado contable positivo frente al 12,7% que suponía en 2007.

Tan elevado coste recaudatorio parece tener su explicación en la regulación de este régimen de exención por doble imposición internacional y en los amplios criterios que se siguen para su aplicación en España a la vista de la experiencia de otros países. En efecto, para aplicar esta exención se pide en el impuesto español, de una parte, que la entidad participada, como mínimo al 5 por 100, haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a nuestro Impuesto sobre Sociedades, pero no se exige que haya soportado una tributación mínima sino que es suficiente que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional y que contenga cláusula de intercambio de información. De otra, se regula que los beneficios exentos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero estableciéndose unos requisitos mínimos de muy difícil comprobación.

En cambio, los criterios que se exigen en otros países son bastante más estrictos. Así, por ejemplo, en Portugal el régimen de exención se aplica únicamente en el ámbito de la Unión Europea y cuando la entidad participada soporte una tributación mínima en el extranjero del 10 por 100. En Luxemburgo se exige una tributación mínima del 10,5 por 100. En Bélgica el régimen de exención se aplica cuando la participación es superior al 10 por 100, tienen un test de tributación en el exterior para la entidad participada y la exención abarca hasta el 95 por 100 de los dividendos percibidos, pero no es una exención total. En Italia el régimen de exención se aplica únicamente si la entidad participada se encuentra en un país de su lista blanca y la exención abarca también hasta el 95 por 100 del dividendo percibido. En Dinamarca el régimen de exención se aplica cuando el porcentaje de participación es, como mínimo, del 10 por 100. Y en Francia la participación mínima del 5 por 100 ha de mantenerse durante 2 años y la exención abarca solo hasta el 95 por 100 de los dividendos percibidos. Además, recientemente se ha aprobado una Propuesta de Directiva comunitaria para modificar el régimen de matrices y filiales en el ámbito de la Unión Europea estableciéndose cláusulas anti-abuso al objeto de evitar situaciones de doble no imposición derivadas de la

libre circulación de dividendos entre las filiales de una multinacional y su matriz con fines de elusión fiscal.

Por todo lo anterior, la Comisión considera que sería razonable exigir que en el régimen de exención por doble imposición internacional se estableciese una tributación mínima por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada que podría fijarse a través del nivel del tipo impositivo, pudiendo servir de referencia que el tipo más bajo del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea es el 10 por 100. Y para aquellas entidades participadas que soportasen una tributación inferior podría aplicarse la deducción en la cuota para evitar la doble imposición internacional que continuaría vigente.

Ahora bien, si se estableciese en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional una tributación mínima por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada, sería también razonable suprimir el requisito hoy vigente de la realización de una actividad empresarial en el extranjero, ya que se trata de una condición de difícil comprobación.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 43:

El régimen de exención para evitar la doble imposición internacional debería ser modificado para:

a) Establecer un nuevo requisito consistente en que la entidad participada soporte por el impuesto extranjero una tributación mínima del 10 por 100 sobre su beneficio en el país a que se refiera.

b) Suprimir en este régimen el requisito hoy vigente de la realización de una actividad empresarial en el extranjero.

- Régimen de las entidades de tenencia de valores en el extranjero

La regulación del régimen de las entidades de tenencia de valores en el extranjero que se contiene en el Capítulo XIV del Título VII de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades se fundamenta en la exención para evitar la doble imposición internacional y en la deducción para evitar la doble imposición interna. Ahora bien, la propuesta que se ha formulado anteriormente incide tanto en el régimen de exención como en la deducción por doble imposición interna y, además, con la finalidad en ambos casos de restringir su ámbito de aplicación.

En consecuencia, como el referido régimen fiscal de tenencia de valores en el extranjero se ve especialmente afectado por las citadas medidas, sería razonable realizar una revisión del referido régimen con la finalidad, al menos, de actualizar el importe actual de 6 millones de euros del valor de adquisición de la participación a efectos de considerarse cumplido el requisito de participación mínima que se exige en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 44:

Debería realizarse una revisión del régimen especial de las entidades de tenencia de valores en el extranjero, elevando apreciablemente la cuantía actual de 6 millones de euros para el valor de adquisición de una participación mínima, a efectos de considerar cumplido el requisito que se exige en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional.

b. Reducción de incentivos fiscales

Conviene recordar que la reducción de 5 puntos porcentuales del tipo general del Impuesto (del 35% al 30%) que fue establecida por la Ley 35/2006 estuvo acompañada de otra medida importante consistente en la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones. A este respecto, en el preámbulo de la citada ley se indicaba que: "*Por lo que respecta a los incentivos fiscales, éstos han de justificarse con base en desequilibrios del mercado ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios. En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión".*

Sin embargo, en años posteriores quedaron sin efecto algunas de las eliminaciones previstas e incluso se establecieron nuevos incentivos fiscales, como ha sucedido recientemente con la Ley 14/2013. Por ello, para comprobar el impacto recaudatorio de los cambios que se han producido en los incentivos fiscales desde la referida Ley 35/2006 hasta los momentos actuales, se expondrán los datos sobre beneficios fiscales que se encuentran en los Presupuestos Generales del Estado de 2006 y 2014 y que se reflejan en los cuadros nº 4 y 5:

Cuadro nº 4
BENEFICIOS FISCALES 2006 (millones euros)

a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	2.667,09
b) Tipo de gravamen reducido para Pymes	756,64
c) Ajuste por dotaciones a la RIC	745,90
d) Saldos pendientes de incentivos a la inversión	414,21
e) Tipo de gravamen reducido Sociedades de inversión	350,13
f) Restantes tipos reducidos de gravamen	306,13
g) Deducciones por gastos e inversiones en I+D+i	261,44
h) Bonificaciones en la cuota	194,77
i) Deducciones por inversiones en Canarias	175,62
j) Deducciones por gastos e inversiones en artículos de exportación	170,77
k) Otros incentivos	491,04
TOTAL	**6.533,74**

Si se comparan los datos de los beneficios fiscales correspondientes a 2006 (cuadro nº 4) y los previstos para 2014 (cuadro nº 5) se comprueba que durante este periodo su cuantía total ha pasado de 6.533,74 a 3.309,95 millones de euros, es decir, que se ha reducido casi en la mitad. Sin embargo, si la comparación se realiza excluyendo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, tipo reducido Pymes, dotaciones a la RIC, tipo reducido sociedades de inversión, restantes tipos reducidos y la deducción por inversiones en Canarias, que son todos ellos incentivos fiscales que no se suprimieron por la Ley 35/ 2006 y que también se mantienen en la actualidad, el importe total de los beneficios fiscales restantes pasa de 1.532,23 a 2.205,78 millones de euros. En definitiva, que las modificaciones posteriores a la Ley 35/2006 no sólo no han compensado la supresión prevista de incentivos fiscales sino que se ha incrementado su cuantía total. Y, en cambio, han sido los incentivos fiscales no suprimidos, mencionados anteriormente, los que han experimentado una apreciable reducción en el periodo analizado pasando de 5.001,51 a 1.104,17 millones de euros, destacando especialmente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 2.667,09 a 174,15.

En un informe sobre la "Reforma del Impuesto sobre Sociedades" que a mediados de 1992 elaboraron unos catedráticos universitarios de Hacienda Pública bajo la dirección del Profesor Fuentes Quintana[54] se señalaba que *"En general, los estudios sobre la eficacia de los incentivos fiscales, muestran una extremada cautela sobre la conveniencia de su uso, más allá de los límites antes indicados. En particular, se ha destacado que la relación por cociente entre el incremento*

[54] En el escrito de remisión del informe al Director General del Instituto de Estudios Fiscales, el Profesor Fuentes Quintana comunicaba que en su redacción habían intervenido directamente, bajo su dirección, los Profesores Lagares Calvo, Castellano Real y Valle Sánchez.

inducido en la inversión y la renuncia a los ingresos impositivos que todo incentivo implica muy raramente alcanza la unidad". Y en un artículo publicado recientemente[55] *se señala que "Uno de los mayores problemas que se plantea hoy al IS en relación a los objetivos de política económica es el de la proliferación de incentivos fiscales que se han ido introduciendo en su estructura y que se mantienen en ella pese al paso de los años. La mayoría de esos incentivos apenas si tienen algún efecto positivo sobre las finalidades que se pretendían con su introducción, pero la inercia, la presión de los grupos interesados y la falta de evaluación de tales efectos ha hecho que se mantengan de forma indefinida. Parece razonable pensar, por tanto, que cualquier reforma del IS debería comenzar haciendo desaparecer muchos de esos incentivos y permitiendo así que se pueda soportar mejor el posible coste recaudatorio de tal reforma".*

Por último, la Comisión Europea, como antes se ha indicado, solicita una evaluación de la deducción por I+D+i. En este sentido, la evidencia empírica disponible para España sobre su efectividad no es concluyente pero permite identificar importantes deficiencias y su falta de eficiencia no parece justificar su coste fiscal, en particular en el actual proceso de consolidación fiscal, lo cual no impide que se exploren vías alternativas para fomentar la inversión en I+D+i en España, que mantiene niveles muy inferiores a los de otros países desarrollados, con efectos negativos para la productividad de la economía[56].

Todo lo anterior justifica sobradamente una reducción real y efectiva de los incentivos fiscales vigentes en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la experiencia de la Ley 35/2006 en materia de reducción de incentivos no ha podido ser más desalentadora, pues los incentivos terminan por ampliarse pese a las prescripciones legales para su reducción.

La Comisión ha debatido ampliamente sobre los incentivos fiscales en este impuesto teniendo muy en cuenta los objetivos que pretende la reforma y ha llegado a la conclusión de que una acción importante en este ámbito, como se necesita para cumplir tales objetivos, conduce inevitablemente a la supresión, en principio, de todas las deducciones del Capítulo IV del Título VI del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. En ese Capítulo se encuentran la

---

[55] "El Impuesto sobre Sociedades", por Manuel J. Lagares Calvo. Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Ernst &Young, Abogados. Aranzadi-Thomson Reuter. Pamplona 2010. Pág. 65.

[56] Véase, entre otros, Corchuelo, M. B. (2006), «Incentivos fiscales en I+D y decisiones de innovación», Revista de Economía Aplicada, 14(40): 5-34; D. Romero, B. Barruso y M. J. Delgado (2010) "Incentivos fiscales a la inversión empresarial en I+D en el Impuesto de Sociedades: cuestiones para el debate". Revista de Economía nº 4. Septiembre de 2010; Heijgs, J.; Buesa, M.; Herrera, L., y Valadéz, P. (2006), «Evaluación de los incentivos fiscales a la I+D+i en España basado en el propensity Score Matching», Instituto de Análisis Industrial y Financiero, Documento de Investigación; J.M. Labeaga y E. Martínez-Ros (2012): "Influencia de las políticas públicas de incentivos a la I+D+I sobre la propensión innovadora y el comportamiento de la empresa española", Papeles de Economía Española, N.º 132, 2012.

deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; la deducción por inversión de beneficios establecida por la Ley 14/2013; la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, restablecida recientemente; la deducción por inversiones medioambientales; la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, que ha sido ampliada por la Ley 14/2013; la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios; y las deducciones por creación de empleo establecidas por la Ley 3/2012. Debido a su importante contenido social podría mantenerse, como excepción, la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

Existen otros incentivos fiscales que no se regulan en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, que se regulan en el artículo 27 de la Ley 49/2002, incluyen una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Pues bien, por las mismas razones ya expuestas debería suprimir así mismo tal deducción.

Cuadro nº 5

BENEFICIOS FISCALES 2014 EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, POR CONCEPTOS			
Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
A. *Ajustes en la base imponible:*	-	**251,74**	7,6%
A.1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	5.223	94,47	2,9%
A.2. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	2.607	112,59	3,4%
A.3. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje	70	28,03	0,8%
A.4. Incentivos fiscales al mecenazgo	896	11,42	0,3%
A.5. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	5,23	0,2%
B. *Tipos reducidos:*	**379.307**	**1.251,57**	37,8%
B.1. Tipo del 25% para PYME	285.664	495,53	15,0%
B.2. Reducción del tipo para PYME por mantenimiento o creación de empleo	66.507	365,76	11,1%
B.3. Reducción del tipo para entidades de nueva creación (1)	20.000	176,00	5,3%
B.4. Sociedades de inversión	1.583	52,43	1,6%
B.5. Restantes entidades	5.553	161,85	4,9%
C. *Bonificaciones en la cuota íntegra* :	-	**188,23**	5,7%
C.1. Cooperativas especialmente protegidas	1.839	15,41	0,5%
C.2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	684	22,50	0,7%
C.3. Actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales	263	28,84	0,9%
C.4. Operaciones financieras	273	14,21	0,4%
C.5. Empresas navieras en Canarias	22	26,23	0,8%
C.6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	305	59,17	1,8%
C.7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	457	21,87	0,7%
D. *Deducciones en la cuota íntegra:*	-	**1.618,41**	48,9%
D.1. Protección del medio ambiente	298	12,45	0,4%
D.2. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	394	3,11	0,1%
D.3. Creación de empleo por contratos de apoyo a los emprendedores (2)	13.307	40,27	1,2%
D.4. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	1.969	243,27	7,3%
D.5. Producciones cinematográficas	31	5,89	0,2%
D.6. Patrimonio histórico	12	0,02	0,0%
D.7. Formación profesional	1.883	0,49	0,0%
D.8. Edición de libros	62	0,59	0,0%
D.9. Inversiones en Canarias	4.217	107,62	3,3%
D.10. Reinversión de beneficios extraordinarios	3.026	174,15	5,3%
D.11. Inversión de beneficios de PYME (1)	185.000	547,00	16,5%
D.12. Donaciones	6.260	67,34	2,0%
D.13. Acontecimientos de excepcional interés público (3)	429	77,19	2,3%
D.14. Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	-	339,02	10,2%
TOTAL	**-**	**3.309,95**	**100%**

(1) Nuevos incentivos fiscales que se aplican para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, estimándose por primera vez en este PBF.

(2) Deducciones que entraron en vigor el 12 de febrero de 2012, estimándose por primera vez en este PBF.

(3) Se incluyen las deducciones de los 26 acontecimientos vigentes en 2013.

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

<u>Propuesta núm. 45:</u>

a) Deberían suprimirse, para cumplir con los objetivos propuestos para esta reforma y con las recomendaciones de los Organismos internacionales a este respecto:

b) Todas las deducciones del Capítulo IV del Título VI del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades –deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; deducción por inversión de beneficios, deducción por inversiones en producciones cinematográficas; deducción por inversiones medioambientales; deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducciones por creación de empleo- excepto, en su caso, la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

c) La deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que se regulan en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

6. Otras propuestas de reforma

Las propuestas anteriores no cierran el ámbito de las reformas que la Comisión propone en el Impuesto sobre Sociedades. De ahí que se analicen seguidamente las deducciones por depreciación monetaria y la relativa a empresas de reducida dimensión:

a. Deducción por depreciación monetaria

El artículo 15, apartado 9, de la ley del Impuesto sobre Sociedades establece que, en el caso exclusivo de transmisiones de inmuebles, para determinar la ganancia patrimonial que deba incluirse en la base del impuesto se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde 1983. Esta norma ha subsistido muchos años porque se fundamentaba en la creencia –que la crisis económica ha demostrado que era falsa- de que los inmuebles se revalorizaban todos años. Además, cada cierto tiempo se viene aprobando una norma sobre actualización de balances, la última recientemente en 2012.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 46:

Debería suprimirse la norma del artículo 15, apartado 9, del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, por la que se establece que, en el caso de transmisiones de inmuebles, para determinar la ganancia patrimonial que habrá de incluirse en la base se deducirá el importe de la depreciación monetaria.

b. Régimen de las empresas de reducida dimensión

Algunas de las medidas que se han propuesto anteriormente o que se propondrán más adelante inciden directamente en el régimen de las empresas de reducida dimensión que se regula en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, la reducción notable del tipo de gravamen general que se propondrá seguidamente, dejará inoperante el actual tipo que se aplica a las empresas de reducida dimensión, evitándose así que constituya un estímulo para el fraccionamiento de las empresas. Igual ocurrirá con la supresión de todos los regímenes de libertad de amortización o amortización acelerada y con la supresión del incentivo fiscal de deducción por reinversión de beneficios. Con ello se dará cumplimiento, además, a lo que la Comisión Europea y el Fondo Monetario Internacional han pedido respecto a la eliminación de los obstáculos fiscales al crecimiento empresarial, de los que el actual régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas es uno de los más destacados.

La Comisión considera que los cambios propuestos conducen inevitablemente a la supresión del referido régimen fiscal y a una rápida unificación de tipos de gravamen, que habrá de lograrse al reducirse el tipo general del Impuesto sobre Sociedades, pero sin aumentar el tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión, que seguirá siendo por ahora del 25%.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 47:

Debería suprimirse el régimen de las empresas de reducida dimensión que se regula en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, pero sin que ello suponga aumento de su actual tipo de gravamen.

7. Reforma del tipo general de gravamen

Uno de los más importantes objetivos de la reforma del sistema tributario español que propone la Comisión es la de reducir sustancialmente los tipos nominales de gravamen de los impuestos directos en paralelo con una mejor y más amplia definición de sus bases imponibles y de una reducción muy considerable de las exenciones, reducciones y deducciones hoy vigentes en esos impuestos. Las

posibles reformas que se analizarán seguidamente se refieren tanto al tipo general como a los tipos especiales del Impuesto sobre Sociedades.

a. La reforma del tipo general

Como antes se ha indicado, la recomendación de los organismos internacionales de suprimir los obstáculos al crecimiento empresarial exigiría una reducción apreciable del tipo general de gravamen de modo que el tipo reducido para las empresas de reducida dimensión quede inoperante y deje de ser un estímulo para el fraccionamiento de las empresas. Pero existen también otros motivos para proponer esta medida, como son los siguientes:

En primer lugar, el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades que es, como antes se ha indicado, el 30 por 100, se sitúa en la banda alta de los tipos de gravamen existentes en los Estados miembros de la Unión Europea. En concreto, el tipo medio de gravamen de los 27 países de la Unión Europea se sitúa en 2013 en el 23,2 por 100 y de los 17 países del área euro en el 25,9 por 100, como se constata en el cuadro nº 6.

En segundo término, parece que esta tendencia a la reducción de los tipos se está extendiendo a otros países de nuestro entorno, por ejemplo recientemente en el caso de Portugal[57]. Es evidente, por tanto, que podría desarrollarse en un futuro no lejano una fuerte competencia fiscal en este impuesto.

Por otra parte, si la reforma tributaria que se desea acometer tiene entre sus objetivos el de favorecer el desarrollo económico del país, la reducción del tipo general del Impuesto sobre Sociedades contribuiría de forma importante a la consecución de este objetivo, facilitando la captación de inversiones internacionales[58].

---

[57] En Portugal se ha anunciado recientemente una reducción importante del tipo del Impuesto sobre Sociedades pasando del 31,5 por 100 actual – superior al tipo general del impuesto español – al 29,5 por 100 en 2014, al 27,5 por 100 en 2015, al 25,5 en 2016, al 23,5 por 100 en 2017 y, finalmente, al 19 por 100 en el año 2018.

[58] Para un análisis de la importancia de la reducción de los tipos legales del impuesto para la inversión y su relación con los tipos marginales y medios, véase por ejemplo, E. Albi (2013): "Propuestas de reforma para el Impuesto sobre Sociedades", Institut d'Economia de Barcelona; y Sanz, J.F., D. Romero y B. Barruso (2011), Imposición Efectiva sobre las Rentas del Capital Corporativo: Medición e Interpretación, Estudios de la Fundación, Serie Análisis, FUNCAS.

Cuadro nº 6
Tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Difference 1995-2013	Difference 2000-2013
BE	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	-6.2	-6.2
BG	40.0	40.0	40.2	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-30.0	-22.5
CZ	41.0	39.0	39.0	35.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	-22.0	-12.0
DK	34.0	34.0	34.0	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	-9.0	-7.0
DE	56.8	56.7	56.7	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	29.8	29.8	29.8	29.8	29.8	29.8	-27.0	-21.8
EE	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	-5.0	-5.0
IE	40.0	38.0	36.0	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	-27.5	-11.5
EL	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	-14.0	-14.0
ES	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	-5.0	-5.0
FR	36.7	36.7	41.7	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	-0.6	-1.7
IT	52.2	53.2	53.2	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	-20.8	-9.9
CY	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-15.0	-19.0
LV	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-10.0	-10.0
LT	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-14.0	-9.0
LU	40.9	40.9	39.3	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	-11.7	-8.2
HU	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	1.0	1.0
MT	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	35.0	35.0	35.0	0.0	0.0
NL	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	-10.0	-10.0
AT	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	-9.0	-9.0
PL	40.0	40.0	38.0	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	-21.0	-11.0
PT	39.6	39.6	39.6	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	-8.1	-3.7
RO	38.0	38.0	38.0	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	-22.0	-9.0
SI	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	-8.0	-8.0
SK	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	-17.0	-6.0
FI	25.0	28.0	28.0	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	-0.5	-4.5
SE	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	-6.0	-6.0
UK	33.0	33.0	31.0	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	-10.0	-7.0
IS	33.0	33.0	33.0	33.0	30.0	30.0	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0	20.0	-13.0	-10.0
NO	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	0.0	0.0
EU-27	35.3	35.3	35.2	34.1	33.5	31.9	30.7	29.3	28.3	27.0	25.5	25.3	24.5	24.0	23.9	23.3	23.1	23.0	23.2	-12.2	-8.7
EA-17	36.8	37.0	37.0	35.8	35.2	34.4	33.0	31.8	30.4	29.6	28.1	27.7	26.8	26.3	26.2	25.6	25.3	25.4	25.9	-10.9	-8.4

Fuente: Taxation trends in the European Union. 2013 edition. Eurostat. European Comission

Además, una reducción del tipo general reduciría el coste recaudatorio de las correcciones al resultado contable que se realizan para determinar la base del impuesto, sobre todo por parte de las grandes empresas. En efecto, en el año 2011 los ajustes por consolidación, supusieron 43.399 millones de euros, lo que representaba más de la mitad de los resultados contables de los grupos fiscales, que ascendieron a 85.948 millones de euros. Es necesario indicar, en todo caso, que las eliminaciones fiscales por operaciones dentro de un grupo fiscal en el proceso de consolidación se hacen en España de acuerdo con la normativa contable específica de la consolidación, es decir, de acuerdo con lo que dispone el Código de Comercio y las Normas sobre formulación de Cuentas Anuales Consolidadas generales o específicas de entidades de crédito y seguros. Y que estos criterios son coincidentes con los contenidos en la Propuesta de Directiva del Consejo de la UE, relativa a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) de 2011 que, conforme a lo establecido en su art. 59, permite la eliminación de tales operaciones sin restricciones dentro del grupo.

Por último, si la reducción del tipo general de gravamen fuese significativa también quedarían inoperantes los tipos reducidos del 25 o 20 por ciento que actualmente se aplican a determinadas entidades (mutuas de seguros generales,

sociedades de garantía recíproca, sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, asociaciones empresariales, empresas de reducida dimensión, entre otras).

Ahora bien, para que esta reducción del tipo general no tenga un impacto negativo en la recaudación de este impuesto que ponga en riesgo la consolidación fiscal, su implementación tendría que ser gradual, al objeto de dar tiempo para que las demás propuestas de reforma en relación con la base, las deducciones, los regímenes especiales y las otras medidas aquí propuestas produzcan el efecto recaudatorio esperado.

Sin embargo, para que la reducción del tipo general permita estimular el crecimiento de la economía española sería necesario que en 2015, primer año de la reforma, se produjese una bajada significativa del tipo general de gravamen, quizá situándolo en el 25 por 100, dejando para un momento inmediato posterior el situarlo en su posición final del 20 por 100.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 48:

Debería reducirse el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, actualmente en el 30 por 100, de forma que:

a) A la entrada en vigor de la reforma se situase en las proximidades del 25 por 100.

b) En una segunda etapa de la reforma debería situarse de forma definitiva en valores próximos al 20 por 100.

Una reforma del Impuesto sobre Sociedades que implique un cambio en el tipo nominal de gravamen tiene efectos muy concretos sobre el valor de los activos por impuestos diferidos y, en consecuencia, sobre la situación patrimonial de las empresas, hasta el punto de obligar recientemente a una modificación del Texto Refundido del Impuesto, mediante el Real Decreto-ley 14/2013, al objeto de convertir determinados activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Administración tributaria.

Una reducción del tipo general del impuesto, como la que se ha propuesto, debe tener en cuenta su incidencia en los activos y pasivos por impuesto diferido que lucen en el balance de las empresas, pues las variaciones en su valoración repercutirían en su situación patrimonial. A este respecto, y de acuerdo con la normativa contable, los activos por impuesto diferido surgen por tres causas: la primera, por las diferencias temporarias deducibles; la segunda, por el derecho a compensar en ejercicios futuros las pérdidas fiscales; y la tercera, por las deducciones en la cuota que queden pendientes de aplicar fiscalmente. Por su parte, los pasivos por impuesto diferido se reconocen únicamente por las diferencias temporarias imponibles.

Las diferencias temporarias se producen normalmente por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación que se emplean para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, terminan revirtiendo en periodos subsiguientes. Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar por el Impuesto sobre Sociedades en ejercicios futuros y las diferencias temporarias imponibles, por el contrario, son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar.

Como ha podido comprobarse, la reducción del tipo general del Impuesto sobre Sociedades incide en los activos y pasivos por impuesto diferido que hayan surgido por diferencias temporarias deducibles o imponibles, respectivamente, con repercusión tanto en el ámbito fiscal como en el contable y patrimonial. Respecto al ámbito fiscal, la reducción del tipo produce, como se comprobará a continuación, excesos o defectos de tributación. Como puede comprobarse a través de un sencillo ejemplo, los ajustes que se realizan en la base por diferencias temporarias deducibles producen excesos de tributación.

En concreto, en el cuadro nº 7 se consideran dos sociedades (A y B) que registren ambas idénticos resultados contables en los dos años que se contemplan. En el año 2014 el tipo del Impuesto sobre Sociedades es el 30 por 100 y en el año 2015 el tipo se ha reducido al 25 por 100. En la sociedad A no existen ajustes al beneficio contable para determinar la base. En cambio, en la sociedad B existen en el año 2014 unos gastos financieros por importe de 400 que, de acuerdo con la norma aprobada en el año 2012, no son fiscalmente deducibles, lo que origina un ajuste positivo al resultado contable para calcular la base del impuesto en ese año. Sin embargo, esos gastos financieros, al cumplir las condiciones establecidas en la referida norma, pueden deducirse en el año 2015 aplicándose un ajuste negativo en el resultado contable para calcular la base por el importe indicado.

Cuadro nº 7
Impacto de los tipos de gravamen por diferencias temporarias deducibles

	Sociedad A		**Sociedad B**	
	Año 2014 (30%)	**Año 2015 (25%)**	**Año 2014 (30%)**	**Año 2015 (25%)**
Bº contable	1.000	1.500	1.000	1.500
Ajuste	0	0	+400	-400
Base	1.000	1.500	1.400	1.100
Cuota	300	375	420	275

Puede comprobarse en este ejemplo que la sociedad A tributa, sumando los dos años considerados, por 675, mientras que la sociedad B tributa en esos dos años por una suma total de 695. Es decir, que al existir en la sociedad B un ajuste al

resultado contable para calcular la base del impuesto (positivo en el primer año y negativo en el siguiente) y producirse entre ambos años un descenso del tipo del 30 al 25 por 100, se origina en la referida sociedad un exceso de imposición que se valora en 20, equivalente al 5 por 100 (30% menos 25%) del importe del ajuste (400). Este exceso de imposición podría solucionarse estableciendo para la sociedad B y en 2015, año en que revierte el ajuste fiscal, una deducción en la cuota por el importe de tal sobreimposición, es decir, de 20.

La cuantía de la corrección en forma de deducción en la cuota que habría que practicar en el ejercicio en que revierte el ajuste o diferencia temporaria (año 2015) equivale a aplicar la reducción de tipos (30% menos 25% igual a 5%) al importe del ajuste que haya originado un incremento de la cuota en el año 2014. Así, en el ejemplo del cuadro nº 7 la totalidad del ajuste positivo (400) ha repercutido en una mayor cuota en el año 2014 y por ello la corrección en forma de deducción en el año 2015 debería ser de un 5% de 400 = 20.

En el caso de diferencias temporarias imponibles la reducción del tipo produce defectos de imposición, como se comprueba en el ejemplo que se representa en el cuadro nº 8.

Cuadro nº 8
Impacto de los tipos de gravamen por diferencias temporarias imponibles

	Sociedad A		Sociedad B	
	Año 2014 (30%)	Año 2015 (25%)	Año 2014 (30%)	Año 2015 (25%)
Bº contable	1.000	1.500	1.000	1.500
Ajuste	0	0	-400	+400
Base	1.000	1.500	600	1.900
Cuota	300	375	180	475

En este caso se produce un defecto de imposición pues la tributación total de la sociedad A es de 675 y la de la sociedad B, como consecuencia de los ajustes y la reducción del tipo general, es de 655. Por tanto, la corrección que evitaría este defecto de imposición consistiría en incrementar la cuota de la sociedad B en el segundo año en 20. En otros términos, la cuantía de la corrección en forma de incremento en la cuota que habría que practicar en el ejercicio en que revierte el ajuste o diferencia temporaria (año 2015) equivale a aplicar la reducción de tipos (30% menos 25% igual a 5%) al importe del ajuste que haya originado una disminución de la cuota en el año 2014. Así, en el ejemplo la totalidad del ajuste negativo (400) ha repercutido en una menor cuota y por ello la corrección en forma de incremento de cuota en el año 2015 debería ser de 5% de 400 = 20.

En cuanto al ámbito contable, la reducción del tipo produce variaciones en el patrimonio neto de las empresas. En efecto, en la normativa contable se establece que en caso de modificación del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, los activos y pasivos por impuesto diferido, derivados de diferencias

temporarias deducibles e imponibles, deben quedar valorados en balance en función del nuevo tipo y el importe de los ajustes que se produzcan por este motivo debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se apruebe la modificación del tipo, repercutiendo en el patrimonio neto. En consecuencia, si el tipo baja se producirá una disminución en los activos y pasivos por impuesto diferido, que en el caso de los activos por impuesto diferido darán lugar a un "gasto" de ejercicio por la diferencia entre el importe del activo por impuesto diferido valorado antes de la reducción del tipo y la cuantía del mismo que resulta de tomar en consideración el nuevo tipo y, en el caso de los pasivos, a un "ingreso" de ejercicio por la diferencia entre los importes del pasivo por impuesto diferido que resultan de valorarlo tanto al tipo anterior como al nuevo tipo. Pues bien, la cuantía de este "gasto" contable es idéntica al exceso de tributación y el importe del "ingreso" contable coincide con el defecto de imposición.

Como la reducción del tipo general debe de ser lo más neutral posible, evitando que se produzcan distorsiones a las empresas. Tal neutralidad se conseguiría si se evitasen tanto los excesos de tributación en el caso de las diferencias temporarias deducibles, como los defectos de imposición en el caso de las diferencias temporarias imponibles. Y al eliminarse los excesos y defectos de tributación se estaría solucionando al mismo tiempo el problema contable ya reseñado de la disminución del valor de los activos y pasivos por impuesto diferido con su repercusión en pérdidas y ganancias y, consecuentemente, en el patrimonio neto de la entidad.

Es evidente, conforme a todo lo anterior, que resultaría necesario establecer un procedimiento por el que la Administración Tributaria, por propia iniciativa o a petición expresa de las empresas interesadas, comprobase la exactitud de los activos y pasivos por impuesto diferido procedentes de diferencias temporarias deducibles o imponibles, respectivamente, de modo que permitiese determinar el exceso o defecto de imposición que se origina cuando se produce una reducción del tipo general del impuesto y, en consecuencia, certificase la cuantía de la corrección, negativa o positiva, que debería aplicarse en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en el momento en que se produjese la reversión de las diferencias temporarias. Y al establecerse tal corrección por la Administración Tributaria se solucionaría, al mismo tiempo, el mencionado problema contable de la disminución del valor de los activos y pasivos por impuesto diferido con repercusión en pérdidas y ganancias y, consecuentemente, en patrimonio neto.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 49:

Debería establecerse un procedimiento por el que la Administración Tributaria, por propia iniciativa o a petición expresa de las empresas interesadas, comprobase el exceso o defecto de imposición que se origina cuando, existiendo

diferencias temporarias deducibles o imponibles, se produce una reducción del tipo general del impuesto. Ese procedimiento debería determinar y certificar la cuantía de la corrección, negativa o positiva, que las entidades podrían aplicar en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en el momento en que se produjese la reversión de las diferencias temporarias.

En cambio, la reducción del tipo general del Impuesto sobre Sociedades plantea un problema totalmente diferente en relación con la compensación de las pérdidas fiscales que se reflejan en la contabilidad como un activo por impuesto diferido y con abono a una cuenta de ingresos por el crédito que representa el derecho a compensar en ejercicios futuros las pérdidas fiscales, es decir, las bases imponibles negativas (BIN) que se registran en un determinado ejercicio, si es que la empresa opta por contabilizar dicho crédito. En este caso no existe ningún problema en el ámbito fiscal, ya que no se produce un exceso de imposición cuando se reduce el tipo de gravamen, como sucede con las diferencias temporarias deducibles, pues en el momento en que se registran las pérdidas fiscales que se compensarán en ejercicios futuros la tributación es nula, y la situación fiscal es la misma tanto si se mantiene el tipo de gravamen como si se reduce, como puede comprobarse a través del ejemplo que se refleja en el cuadro nº 9.

Cuadro nº 9
Impacto de los cambios en el tipo de gravamen

	Se mantiene el tipo		**Se reduce el tipo**	
	Año 2014 (30%)	**Año 2015 (30%)**	**Año 2014 (30%)**	**Año 2015 (25%)**
BIN	-1.000		-1.000	
Bº contable		1.000		1.000
Compensación BIN		-1.000		-1.000
Cuota	0	0	0	0

Sin embargo, en la normativa contable se establece que una modificación del tipo del Impuesto sobre Sociedades dará lugar a la correspondiente variación en el importe del activo por impuesto diferido, es decir, que en el supuesto de una reducción del tipo general el crédito por bases imponibles negativas a compensar tendría que disminuir de valor repercutiendo de forma negativa en el resultado contable. En definitiva, para las empresas que tengan en el activo de sus balances créditos por pérdidas fiscales pendientes de compensar, la reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades implica aflorar una pérdida en el ejercicio en que se apruebe tal reducción, por disponerlo así la normativa contable, y el registro de tales pérdidas tiene para esas empresas incidencia en los resultados del ejercicio y por tanto en el patrimonio neto, que consecuentemente afectan a su imagen patrimonial.

Es evidente que el problema contable y de imagen reseñado podría solucionarse en el ámbito fiscal. En efecto, debería estudiarse la posibilidad de establecer un procedimiento por el que las empresas que tuviesen activos por el derecho a compensar en ejercicios futuros las bases imponibles negativas y no deseasen registrar contablemente una pérdida contable por la reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades solicitasen a la Administración Tributaria continuar con el tipo de gravamen actual hasta que finalizase la compensación de las pérdidas fiscales. Esta medida, de carácter temporal, de mantenimiento del tipo de gravamen actual para las empresas que lo solicitasen no supondría ningún perjuicio para la Hacienda Pública, pues cualquiera que fuese el nivel del tipo de gravamen mientras se fueran compensando bases imponibles negativas la cuota a ingresar siempre sería nula, como puede observarse en el ejemplo del cuadro nº 9.

La Comisión entiende que en caso de existir esta posibilidad de solicitud a la Administración Tributaria el mantenimiento del tipo de gravamen anterior, no procedería realizar ajuste alguno en pérdidas y ganancias en el ejercicio en que se aprobase la reducción del tipo, ya que el importe del crédito por pérdidas fiscales no se vería modificado y, por tanto, no existiría repercusión alguna en el patrimonio neto de las empresas.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 50:

Debería establecerse un procedimiento por el que las empresas que tuviesen en sus balances activos por impuesto diferido como consecuencia del derecho a compensar en ejercicios futuros las bases imponibles negativas y no deseasen registrar contablemente una pérdida por la reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades, solicitasen a la Administración Tributaria continuar con el tipo de gravamen actual hasta que finalizase la compensación de las referidas pérdidas fiscales.

Por último, hay que indicar que la reducción del tipo general del Impuesto sobre Sociedades no tiene incidencia sobre los activos por impuesto diferido que surgen por las deducciones no utilizadas y pendientes de aplicar fiscalmente, pues la compensación en el ejercicio futuro se realiza a nivel de cuota.

b. La reforma de los tipos especiales

Además del tipo general de gravamen, al que se acaba de hacer referencia, en el Impuesto sobre Sociedades existen otros tipos especiales. A este respecto, cuando la Ley 35/2006 redujo el tipo general del Impuesto sobre Sociedades del 35 al 30 por 100 también redujo el tipo especial que se aplica a las entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos pasando del 40 al 35 por 100.

Consecuentemente, si se redujese ahora el tipo general habría que reducir también de forma paralela este tipo especial.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 51:

Debería reducirse el tipo especial aplicable a las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, actualmente del 35 por 100, hasta valores próximos al 30 y al 25 por 100, a medida que disminuyese el tipo general del Impuesto.

En cambio, la Comisión considera que no existen motivos económicos suficientes para mantener en el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos el tipo especial del 10 por 100 que grava las actividades no exentas, pues las referidas actividades no exentas pueden ser realizadas-y, de hecho, así ocurre- por cualquier empresa mercantil. Ha de advertirse que las actividades exentas para estas entidades son muy numerosas y comprenden, entre otras, explotaciones económicas de carácter social, de asistencia sanitaria, de investigación científica y desarrollo tecnológico, de bienes declarados de interés cultural, de representaciones musicales, teatrales y cinematográficas, de parques y otros espacios naturales, de enseñanza y de formación profesional, de edición publicación y venta de libros, y de prestación de servicios de carácter deportivo.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 52:

Debería elevarse de forma gradual el tipo de gravamen, que actualmente se sitúa en el 10 por 100, que grava las actividades no exentas del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, hasta el 20 por 100, una vez que el tipo general haya sido objeto de reducción y se encuentre en ese nivel.

Finalmente, la Comisión considera que al igual que ocurrió con la reducción del tipo general que se llevó a efecto por la Ley 35/2006, los restantes tipos especiales que se regulan en el artículo 28 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, y por la índole de las actividades económicas que desarrollan las entidades a las que se aplican, no deben experimentar ninguna modificación59.

---

[59] Recientemente se ha establecido el régimen de entidades de nueva creación que se regula el la disposición adicional decimonovena del Texto Refundido del Impuesto sobre sociedades y que contiene un tipo especial del 15 por 100. Dada su reciente aprobación, no se tiene todavía experiencia sobre la eficiencia de este régimen.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión propone lo siguiente:

Propuesta núm. 53:

Deberían mantenerse inalterables los demás tipos de gravamen especiales que figuran en el artículo 28 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

CAPÍTULO IV

REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

La imposición patrimonial o imposición sobre la riqueza está formada hoy en España por el impuesto sobre el patrimonio neto y el impuesto sobre sucesiones y donaciones y, en el ámbito de las Haciendas locales, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del que ya esta Comisión se ha ocupado en otro Capítulo de este Informe[60] El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es un impuesto sobre la circulación de ciertos bienes y sobre determinados actos de naturaleza jurídica, pero no sobre el patrimonio como tal, por lo que se analizará separadamente en este Capítulo.

La imposición patrimonial se valora en el ámbito de la Hacienda Pública desde una doble perspectiva. De una parte, se trata habitualmente de impuestos que inciden sobre elementos que materializan el ahorro que, a su vez, ha sido ya gravado por los impuestos que recaen sobre la renta, por lo que esta tributación genera una doble imposición económica sobre el ahorro, desanimándolo frente al consumo. Esos efectos se multiplican y pueden hacerse muy costosos por sus negativos efectos sobre el ahorro cuando la imposición patrimonial se exige anualmente por la mera tenencia de esos bienes y, además, cuando se produce un cambio gratuito en la titularidad de tales bienes, por sucesión o donación. Por otra parte, si los impuestos patrimoniales recaen sobre las transacciones no gratuitas de la riqueza, su efecto inmediato es el de encarecerlas, por lo que tampoco son bien valorados tales impuestos pues dificultan el funcionamiento de los mercados.

Sin embargo, algunas modalidades de imposición patrimonial encuentran su mejor justificación en el campo de la imposición óptima. Los impuestos que recaen sobre elementos patrimoniales de nula movilidad geográfica no tienen apenas efectos negativos sobre el ahorro aunque interfieren en la libre materialización del mismo. Esos impuestos, que gravan anualmente bienes inmuebles, son considerados como la forma de imposición patrimonial que menos interfiere en la formación del ahorro y también los más apropiados para financiar las actividades de las Haciendas locales.

La Comisión tratará de la reforma de estos impuestos dividiendo su análisis en tres grandes núcleos: el dedicado al Impuesto sobre el Patrimonio; el destinado al

---

[60] Véase el Capítulo II correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, finalmente, el que se ocupará del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En todos ellos sus valoraciones y propuestas estarán guiadas por los efectos de esos tributos sobre el ahorro y la formación de capital de la economía española, con el propósito de conseguir un sistema tributario más eficiente y neutral, que no impida el crecimiento de la producción y la generación de empleo.

A. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio es, aparentemente al menos, la figura principal del conjunto de tributos que integran la imposición patrimonial. Su análisis y las propuestas para su posible reforma se realizan a continuación comenzando por la descripción de algunos de los aspectos generales que caracterizan a la imposición patrimonial y, señaladamente, al impuesto sobre el patrimonio y siguiendo por las características y vicisitudes de este impuesto en España. La importancia recaudatoria de este tributo en nuestro país y su situación actual en los sistemas fiscales de los países de la OCDE ocuparán otros epígrafes de este subcapítulo, para finalizarlo con una valoración de sus efectos económicos y las correspondientes propuestas de reforma.

1. Aspectos generales de la imposición patrimonial

Ha estado muy discutida de siempre la justificación de los impuestos patrimoniales, bajo el viejo y conocido argumento de que si se grava la renta se incurrirá en una doble imposición al gravar también el patrimonio, que no es más que la acumulación de renta no consumida y ya gravada. El argumento resulta sólido, pero no lo es más que el que aconsejaría no gravar el consumo al gravarse ya la renta, pues el consumo no es más que una parte muy importante de la renta total anteriormente gravada.

Técnicamente no puede considerarse que exista doble imposición al gravarse el patrimonio o el consumo de forma simultánea a la renta. No debe perderse de vista que la capacidad para soportar impuestos -la capacidad de pago a la Hacienda Pública- tiene tres manifestaciones distintas: la renta, el consumo y el patrimonio. Si no se tuviesen en cuenta simultáneamente esas tres manifestaciones de la capacidad, quedarían sin gravamen, pese a generar numerosos costes públicos, quienes consumieran sin obtener renta previamente o quienes disfrutasen de patrimonios importantes no generadores de rentas fiscalmente gravables. Por todo ello, parecen que podrían resultar necesarias desde el punto de vista de la equidad tanto la imposición sobre el consumo como la que recae sobre el patrimonio, conviviendo ambas con la imposición sobre la renta.

Sobre el patrimonio como tal pueden recaer, al menos, dos impuestos distintos y, si coinciden ambos en un sistema tributario, es posible que generen una doble

imposición económica, aunque no jurídica ni técnica. Estos dos impuestos son el personal sobre el patrimonio neto y el impuesto sobre sucesiones y donaciones. El primero es de carácter anual y el segundo se devenga siempre que exista un cambio gratuito en la titularidad del patrimonio por causa de muerte o por donación entre personas vivas. Parece, por tanto, que quizá un sistema tributario bien articulado debiera contar con uno u otro de tales impuestos pero quizá no con los dos simultáneamente si quisiera evitar esa doble tributación económica.

El impuesto personal sobre el patrimonio neto apenas si cuenta hoy con defensores en los países más avanzados. Posiblemente ello se deba a varias circunstancias que concurren en su regulación actual. La primera, porque se trata de un impuesto anual, por lo que su presencia en la mente de quienes lo soportan es continuada y periódica, mientras que el de sucesiones se devenga ocasionalmente y no afecta a quien lo genera sino a los beneficiarios de la transmisión gratuita que, cuando la reciben, se pueden mostrar menos reacios a aceptar una cierta tributación sobre algo que se recibe gratis. La segunda, porque puede coadyuvar a descubrir la ocultación de los ingresos, lo que no lo hace muy popular entre quienes tributan por su renta y pese a que solo en muy contadas ocasiones este impuesto se utilice para tales finalidades de control. La tercera, porque sus tarifas suelen ser habitualmente excesivas para un tributo que gira sobre el patrimonio pero que ha de pagarse anualmente con la renta, si tiene que conservarse ese patrimonio.

Hay que señalar, además, que el impuesto ha venido rindiendo recaudaciones relativamente muy pequeñas en todos los países pese a lo exorbitado de sus tarifas. A ello habría que añadir que el impuesto sobre el patrimonio tiene un considerable efecto negativo sobre el ahorro y sobre los estímulos para invertir, asumir riesgos y trabajar y es especialmente beligerante contra el asentamiento en el territorio nacional de grandes inversores, constituyendo un motivo importante de deslocalización fiscal. Por esta razón, y pese a su pretendida voluntad original, este impuesto acaba recayendo sobre las clases medias que ven en él una fuente de erosión de su pequeño patrimonio acumulado para hacer frente a la adversidad o la jubilación. Esto explica, posiblemente, su frecuente rechazo social. Consecuentemente, ha desaparecido prácticamente de los sistemas fiscales de los países avanzados.

La riqueza está considerada como una de las tres posibles manifestaciones de la capacidad de pago de los individuos, junto con la renta y el consumo. En su día, la justificación del gravamen sobre la riqueza se apoyó tanto en el principio del beneficio como en el de la capacidad de pago. Desde el punto de vista del principio del beneficio porque el mantenimiento y protección de la riqueza de cada persona resultaría tarea imposible en una colectividad sin leyes sobre la propiedad y sin la fuerza coercitiva del Estado. Desde el punto de vista de la capacidad de pago, porque se acepta, en general, que la renta, el consumo y la riqueza constituyen manifestaciones de esa capacidad, ocupando la riqueza habitualmente una tercera posición, complementaria de los anteriores.

La justificación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto se ha efectuado habitualmente a través de lo que podría denominarse los fines que este impuesto puede cumplir. En ese sentido, es posible hablar en primer lugar de que el Impuesto sobre el Patrimonio neto puede complementar al Impuesto Personal sobre la Renta, haciendo más reducidas las tarifas de este último. En segundo término, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto puede aparecer también como una alternativa, al menos teórica, al Impuesto sobre la Renta, gravando una capacidad de pago distinta a la renta, lo que implicaría necesariamente la supresión de uno de estos dos impuestos. Ni que decir tiene que nadie con sensatez y conocimientos ha pretendido nunca sustituir el Impuesto sobre la Renta por un Impuesto sobre el Patrimonio Neto, aunque el gravamen de diferentes bienes patrimoniales (edificios, tierras y otros valores similares) haya sido en ocasiones el antecedente necesario de la imposición personal sobre la renta. Finalmente, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto podría servir quizá como un instrumento potente para la redistribución de la renta y de la riqueza, aunque en la práctica parece bastante difícil que sea así, dados los problemas de valoración, la tendencia a la erosión de la base imponible y las dificultades técnicas para establecer límites adecuados a su carga tributaria.

Lo que en alguna ocasión también se ha intentado es utilizar por una sola vez un fuerte impuesto sobre todo tipo de propiedades para resolver algún problema presupuestario puntual o reducir de golpe la cuantía de la deuda pública (leva sobre el capital). Hay que añadir que tampoco ese tipo de actuaciones fiscales han solido tener los resultados recaudatorios esperados, aparte de que han terminado siendo una fuerte rémora desde el punto de vista de la equidad tributaria.

2. El Impuesto sobre el Patrimonio en España

Con la exclusiva idea de controlar la renta declarada a efectos fiscales se propuso en España en 1977 la introducción de un impuesto sobre el patrimonio neto a tipo cero de gravamen, cuya declaración de activos y pasivos serviría para ese propósito. Sin embargo, las Cortes de aquel momento consideraron más progresista y avanzado establecer un impuesto con tipos de gravamen positivos, que ya fueron excesivos en sus niveles iniciales y que, pese a ello, terminaron siendo elevados posteriormente de forma considerable, hasta el punto de que su cuota en ocasiones excede con mucho los rendimientos habituales obtenidos de los activos que se incluyen en su ámbito. Además el impuesto se reguló con olvido absoluto del papel que se le había asignado inicialmente, haciendo muy compleja y difícil la tarea de comparar, a través de sus declaraciones, la composición de ese patrimonio y los valores de su activo y pasivo en dos periodos distintos. Por otra parte, se excluyó de su ámbito a una parte sustancial de la población mediante generosos criterios de no sujeción o exención y, posteriormente, se entregó su recaudación y parte de su potestad normativa a las Comunidades Autónomas.

El impuesto sobre el patrimonio quedó de ese modo totalmente inutilizado para el propósito al que inicialmente pretendía servir, constituyendo desde entonces una importante distorsión respecto a las decisiones sobre consumo o ahorro, a las diferentes colocaciones de este último o a la localización de actividades o domicilios fiscales para quienes quedaban sujetos al mismo, dada su estructura territorial y sus elevadas tarifas. Por esas razones existe hoy en España un auténtico clamor contra el impuesto sobre el patrimonio por parte de quienes lo soportan, que son muy escasos en número[61] debido a sus muy inequitativas exenciones. Ese impuesto tiene importantes efectos distorsionadores sobre la población sujeta y no exenta, por lo que en sucesivas ocasiones se ha prometido su supresión, se ha suspendido su vigencia y se ha vuelto a poner en vigor por parte de muchas Comunidades Autónomas. De ahí que, a la vista de las distorsiones que introduce y de los negativos efectos que genera, la Comisión haya considerado, como pondrá de manifiesto en otro lugar de este Informe, que el Impuesto sobre el Patrimonio debería ser suprimido definitivamente en todo el territorio nacional[62].

El Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país se crea como Impuesto sobre el Patrimonio Neto por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, configurándose como un impuesto "excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español".

A pesar de ello, la excepcionalidad se convirtió en habitualidad y el impuesto, aun manteniendo su carácter de extraordinario, continuó aplicándose en territorio español hasta épocas muy recientes. El gravamen, pasó a denominarse Impuesto sobre el Patrimonio a partir de la Ley 19/1991. En la exposición de motivos de dicha Ley se reconoce que la función principal del impuesto había sido de carácter censal y de control cruzado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, planteando los objetivos que pretendían conseguirse con la aplicación del Impuesto:

- Mejora en la equidad, gravando la capacidad de pago adicional que se supone por la posesión de un patrimonio.
- Favorecer la utilización más productiva de los recursos.

---

[61] Menos de millón y medio de declarantes por el Impuesto sobre el Patrimonio, frente a la cifra de más de diecinueve millones de declarantes en el IRPF.

[62] El Impuesto sobre el Patrimonio perdería la mayor parte de las razones para su existencia si la propiedad inmueble estuviese suficientemente gravada por el nuevo IBI reforzado que propone la Comisión en este Informe, sobre todo si se tiene en cuenta que, además, los Fondos de Inversión y las *Sicav's* son ya gravadas al 1%. Esos impuestos componen, de hecho, un mosaico bastante completo de gravamen de las distintas partidas que integran el patrimonio de cada persona y, en todo caso, un mosaico de tributos mucho más extenso, eficiente y neutral que el actual Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

- Contribuir a la redistribución de la renta y la riqueza.
- Servir de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El impuesto se configuró como un tributo individual que recaía sobre las personas físicas residentes en España, gravando la totalidad de los bienes y derechos que poseyeran con independencia de su localización y sobre los no residentes, que quedarían sujetos a gravamen por los bienes situados en territorio español y por los derechos que pudieran ejercerse en este territorio. Esa misma Ley elevó el mínimo exento e incrementó la progresividad de la tarifa.

Posteriormente, la Ley 22/1993 reformó de nuevo el impuesto, considerando como exentos de gravamen los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, así como las participaciones en entidades societarias, sometidas a una serie de condiciones restrictivas. Tales beneficios fiscales se extendieron, a partir de 1997, a las sociedades cotizadas en Bolsa. Continuando con este proceso de reducción del ámbito del impuesto, la Ley 6/2000 estableció la exención de la tributación de la vivienda habitual del sujeto pasivo, en la medida en que su valor no excediera de una determinada cuantía.

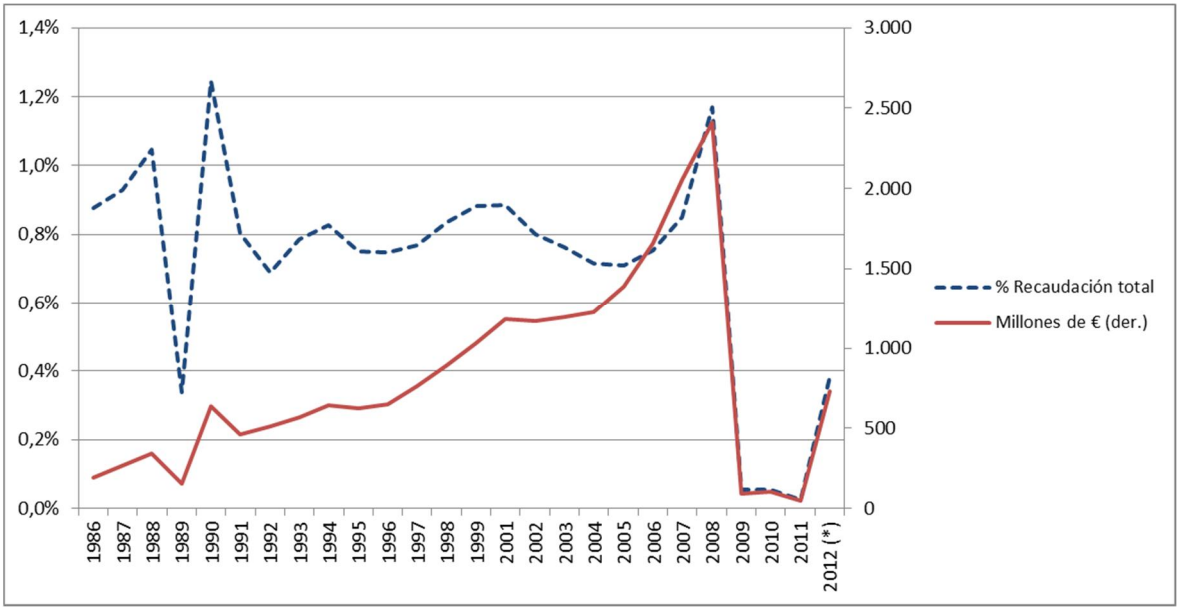
Desde el punto de vista de la descentralización fiscal, el Impuesto sobre el Patrimonio se ha convertido en un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común desde Cataluña en 1982 hasta Madrid en 2002, ya que en las comunidades forales es un impuesto concertado de normativa autonómica. La Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común, les confirió competencias normativas para modificar la tarifa y el mínimo exento e introducir deducciones y bonificaciones en la cuota, aunque con algunas restricciones. La reforma del sistema de financiación autonómica de 2001 suprimió todas las limitaciones existentes, permitiendo a las Comunidades Autónomas una regulación del impuesto sin restricciones.

Asumiendo que el impuesto había demostrado su incapacidad para garantizar el cumplimiento de los objetivos para los que había sido diseñado, la Ley 4/2008 decidió suprimirlo en la práctica pero sin eliminarlo, a través de un procedimiento que implicaba la posibilidad de establecer una bonificación del 100% de su cuota suprimiendo, además, la obligación de presentar la declaración por parte del sujeto pasivo. No obstante, la evolución extremadamente preocupante del déficit público en España, provocó el restablecimiento del impuesto de forma transitoria para los ejercicios 2011 y 2012 (Real Decreto-Ley 3/2011), viéndose prorrogada su vigencia para el 2013 por la Ley 16/2012 y para el ejercicio 2014 por la Ley 22/2013.

3. Importancia recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio

La recaudación del Impuesto de Patrimonio (IP), suprimido en 2008, ascendía a 2.412 M€ en 2008. Su reintroducción en 2012, ha aportado 740 M€. El Gráfico nº 1 muestra la evolución de sus recaudaciones y el porcentaje que representan sus ingresos respecto a los ingresos públicos totales.

Gráfico nº 1
Recaudación del IP, M€ y % de ingresos totales

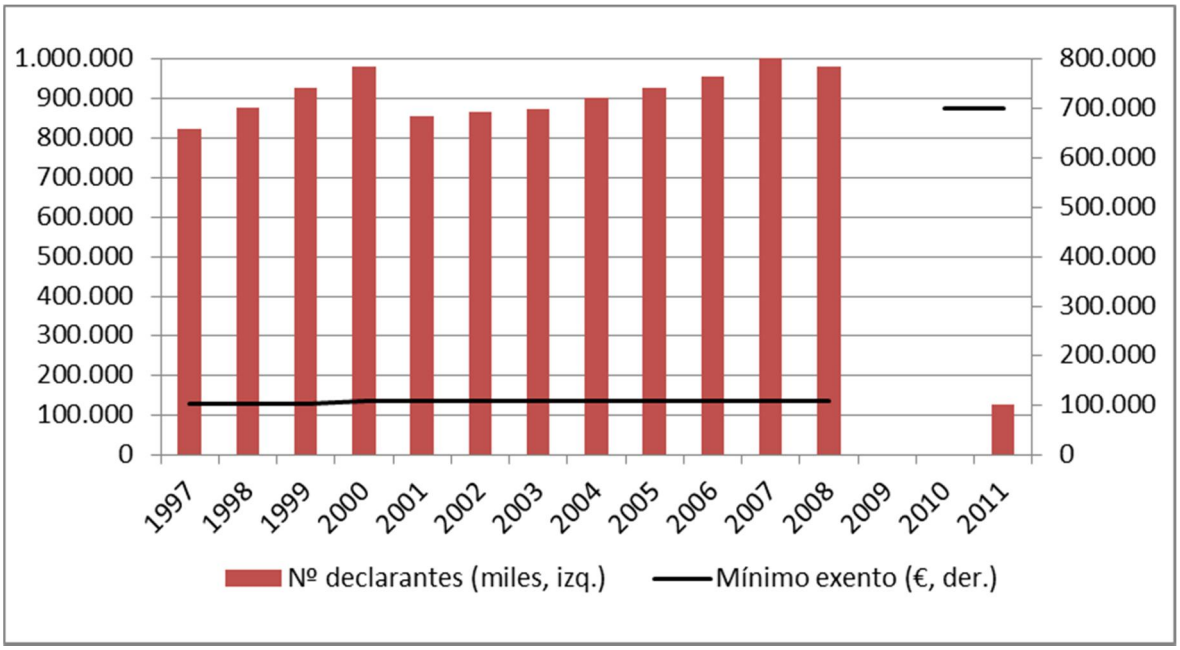


	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
M€	625	651	759	894	1.031	1.191	1.182	1.167	1.193	1.223	1.391	1.661	2.057	2.413	90	101	46	731

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Como puede verse en el Gráfico nº 2, en 2011, con un mínimo exento de 700.000€, el número de contribuyentes es de 125.000, frente a casi 1 millón de contribuyentes en 2008 con un mínimo exento de 108.000€.

Gráfico nº 2
Evolución del mínimo exento y número de declarantes



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

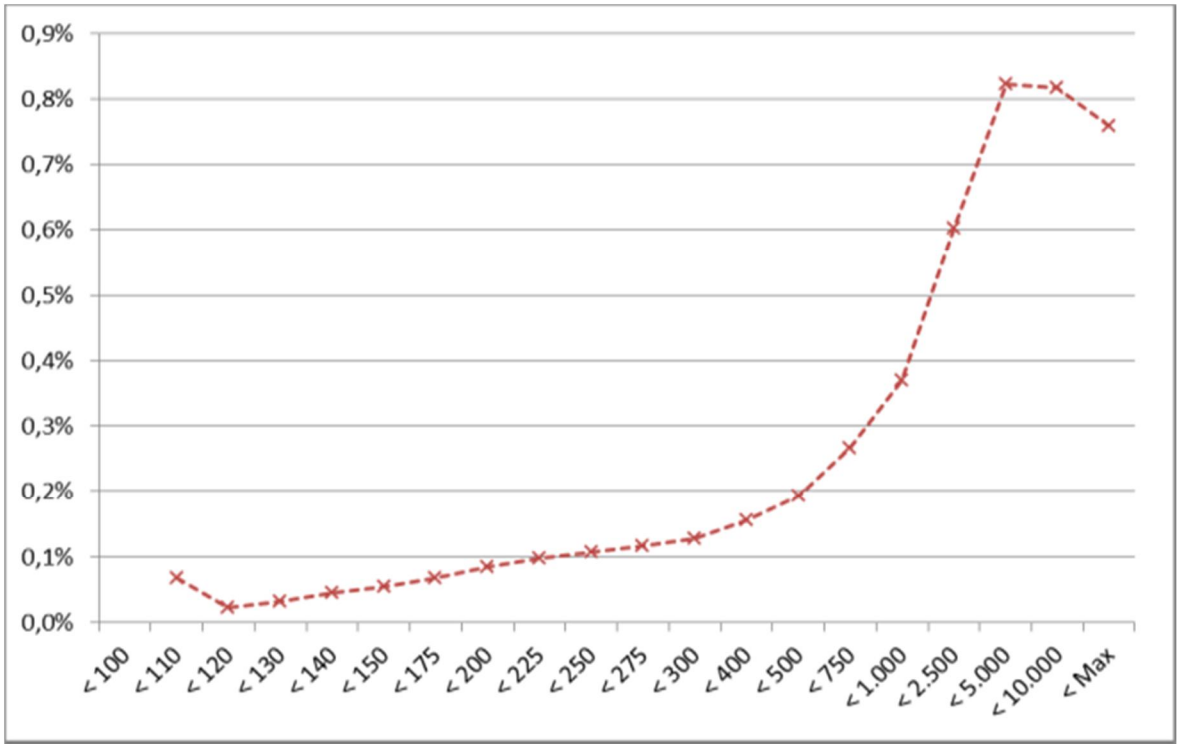
Cuadro nº 1
Principales parámetros del IP (2008, 2012)

	2008	2012
Tipo mín. (por CC.AA)	2,5%	0%
Tipo máx. (x CC.AA)	3%	3,75%
Mínimo exento	108.182€ (+150.000€ Viv. hab.)	700.000€ (+300.000€ Viv. hab.)
Declarantes	982.000	125.000
Recaudación	2.413 M€	731 M€

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

En su versión de 2008, introducida en 1991, el diseño del IP generaba una **contribución desigual de los distintos niveles de base imponible**, debido a las distintas deducciones, exenciones y la capacidad de optimización fiscal de los contribuyentes. El **tipo efectivo del impuesto de patrimonio gravaba de forma más intensa los patrimonios medios** (entre 0,5M€ y 2,5M€), tal y como puede verse en el Gráfico nº 3. En cambio, para los patrimonios más altos, el tipo medio es decreciente.

Gráfico nº 3
Tipo efectivo según tramo de base imponible



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Como consecuencia, **los declarantes con patrimonios medios (entre 0,5M€ y 2,5M) soportaban el grueso de la recaudación**: unas 245.000 personas (el 25% del total), aportaban el 48% de los ingresos (ver Tabla 2). Más aún, los patrimonios entre 1M y 2,5M, que agrupaban al 7,7% de los declarantes aportaban el 31% de los ingresos.

Cuadro nº 2
Proporción de declarantes y recaudación, principales tramos de base imponible

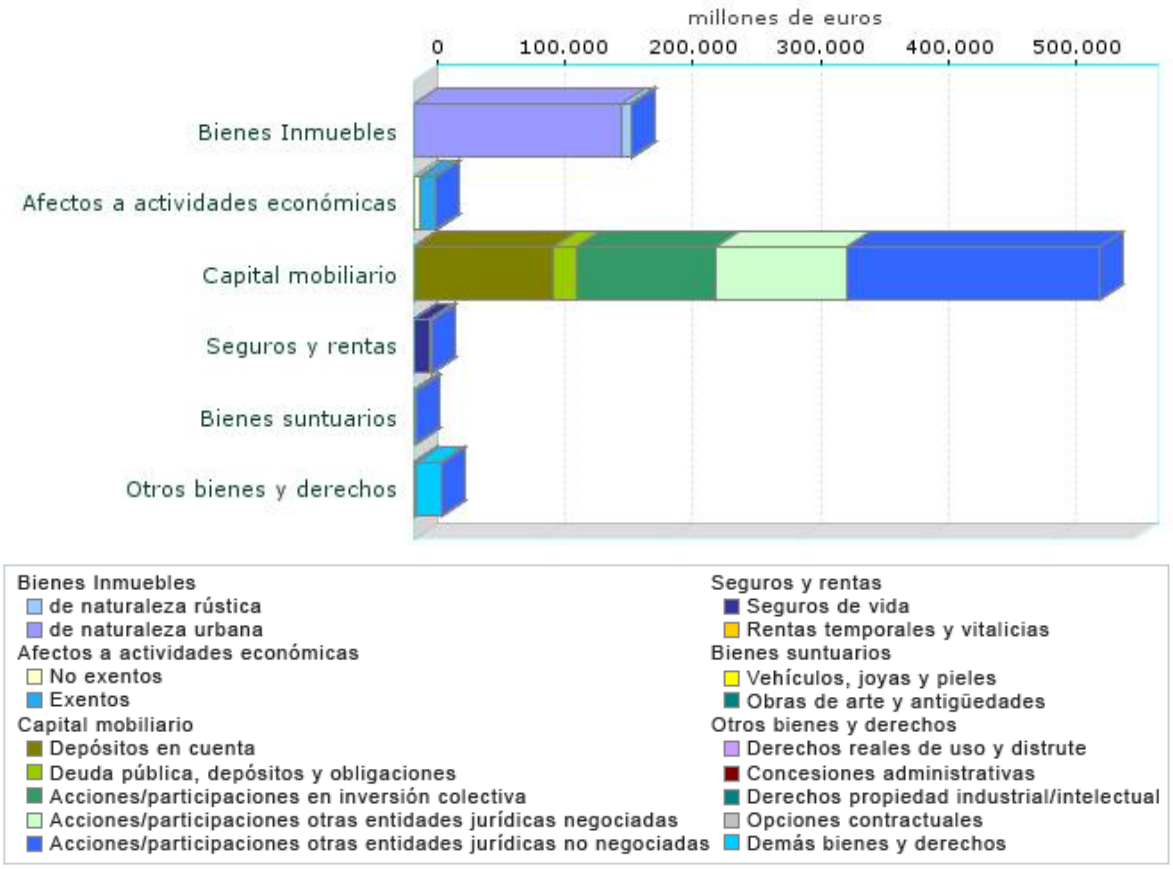
	Declarantes	Recaudación	Tipo efectivo
Menos de 0,5M€	73%	11%	0,1%
Más de 0,5M€ y menos de 2,5M€	25%	48%	0,4%
Más de 2,5M€	2%	41%	0,8%

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

En 2007, la aportación de los patrimonios de más de 750.000€ (importe algo superior al límite exento introducido en 2011), fue de 1.700 M€. Esta cifra contrasta con la recaudación de 2012, de 730 M€, debido a la pérdida por la crisis de valor de los activos, tanto inmobiliarios y mobiliarios, y a la bonificación del 100% en la Comunidad de Madrid. Por otro lado, en 2004, un año en que el precio de los activos era más parecido al actual -a finales de diciembre de 2004 el IBEX-35 se situaba en los 9.000 puntos, frente a los 8.400 puntos a finales de 2012-, la aportación de los patrimonios de más de 750.000€ fue de 856 M€.

Como puede verse en el gráfico nº 4 respecto a la composición de los activos declarados en 2007, el 70% de tales activos era capital mobiliario, mientras que el 22% consistía en bienes inmuebles.

Gráfico nº 4
Estructura del patrimonio en España, 2007 (%)



Fuente: AEAT

Es de destacar que las Comunidades Autónomas parecen haber recurrido a su capacidad normativa en el impuesto sobre el patrimonio para destacar sus diferencias y marcar su sesgo ideológico en política fiscal. Así, son notables las diferencias del IP entre CC.AA., que han introducido tramos de tarifa propios, cambiado el mínimo exento o aplicado bonificaciones, que llegan al 100%.

- El tipo máximo va del 0% en la Comunidad de Madrid hasta el 3,75% en la de Extremadura.
- Tomando como referencia un valor de patrimonio de 4 M€, las C.C.A.A. donde se paga más son Asturias, Cataluña, Andalucía y Extremadura, siendo la diferencia con el resto de las Comunidades de unos 18.665 €, cuantía que llegaría a 54.819 € en Madrid, si el tipo de gravamen no se hubiera fijado a cero.
- La diferencia relativa es aún mayor para los patrimonios medios, como se comprueba por el cuadro nº 3. Por ejemplo, un patrimonio de 800.000 € paga casi 4 veces más en Cataluña que en la mayoría de CC.AA, debido, sobre todo, a su menor mínimo exento.

El cuadro nº 3 ilustra las diferencias entre las CCAA de régimen común en relación a la tributación por el Impuesto de Patrimonio (IP), un impuesto que actualmente se recauda en todas ellas, salvo en la Comunidad de Madrid.

Quizás por estas diferencias sea este impuesto en el que más se ha puesto de manifiesto la tensión continua entre dos principios constitucionales: el derecho a la autonomía y la igualdad de los españoles. Para ilustrarlo con cifras, se presentan a continuación dos ejemplos de tributación para contribuyentes con patrimonios de 0,8 M€ y 4 M€, respectivamente, además de 300.000€, exentos, por vivienda habitual.

Cuadro nº 3
El impuesto de patrimonio en las CC. AA. de régimen común

	IP 2012 - 0,8 M€	IP 2012 4 M€	Tipo máximo 2012	Mínimo exento
Cataluña	776	41.985	2,75%	500.000
Extremadura	300	54.820	3,75	700.000
Andalucía	240	44.215	3,03%	700.000
Asturias	220	41.729	3%	700.000
Aragón	200	36.546	2,5%	700.000
C. Valenciana	200	36.546	2,5%	700.000
Canarias	200	36.546	2,5%	700.000
Cantabria	200	36.546	2,5%	700.000
Castilla y León	200	36.546	2,5%	700.000
Castilla-La Mancha	200	36.546	2,5%	700.000
Galicia	200	36.546	2,5%	700.000
Illes Balears	200	36.155	2,5%	700.000
La Rioja	200	36.546	2,5%	700.000
Murcia	200	36.546	2,5%	700.000
Madrid	0	0	0%	-
Normativa Estatal	200	36.546	2,5%	700.000
Máximo - Mínimo	776	54.820	3,03%	200.000
Máximo - Mínimo (excluido Madrid)	576	18.665	1,25%	200.000

Fuente: REAF 2013 y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Para un patrimonio de 800.000 €, la diferencia entre el nivel de tributación máximo (Cataluña) y el mínimo (Madrid) es de 776 €. Excluyendo el caso de Madrid, la diferencia entre Cataluña y las comunidades con tributación más baja (aquellas que no han modificado la normativa estatal al alza) es de 576 €. Para un patrimonio de 4M€, la diferencia entre el nivel de tributación máximo (Extremadura) y el mínimo (Madrid) es de 54.820 €. Excluyendo el caso de Madrid, la diferencia entre Extremadura y la comunidad con tributación más baja (Baleares) es de 18.274€.

En definitiva, la recaudación del tributo que, aun siendo estatal está cedido a las Comunidades Autónomas, ascendió en el último ejercicio conocido (2012) a unos 740 millones de euros, a los que habría que añadir la recaudación potencial de Madrid, que sigue manteniendo una bonificación del 100% de la cuota. Esa cifra podría quizá estimarse entre 400 y 500 millones de euros, por lo que la recaudación total se situaría entre 1.140 y 1.240 millones de euros. Al margen de esta capacidad recaudatoria, que puede considerarse escasa, los obligados a soportar el impuesto

se situarían en torno a los cien mil contribuyentes que, en caso de incluirse a Madrid, podrían llegar a ser de unos ciento cuarenta mil aproximadamente.

Los bienes y derechos que tienen mayor peso específico en la determinación de la base imponible son las cuentas bancarias, los inmuebles y las participaciones en el patrimonio de entidades o fondos de inversión y en bonos, obligaciones y otros activos financieros. El tipo efectivo de recaudación, de acuerdo con los datos disponibles para los últimos años, se sitúa entre un 0,40 y un 0,45 de la base imponible.

Cuadro nº 4
Recaudación del impuesto de patrimonio por CCAA en 2008 y tipo máximo en 2012

	Ejemplo IP 2012 - 0,8 M€ (*)	Tipo máximo 2012	Mínimo exento	Recaudación 2008 (% total)
Cataluña	776	2.75%	500.000€	536 M€ (22%)
Extremadura	300	3.75	700.000€	11 M€ (0%)
Andalucía	240	3.03%	700.000€	164 M€ (7%)
Asturias	220	3%	700.000€	43 M€ (2%)
Aragón	200	2.5%	700.000€	75 M€ (3%)
C. Valenciana	200	2.5%	700.000€	216 M€ (9%)
Canarias	200	2.5%	700.000€	47 M€ (2%)
Cantabria	200	2.5%	700.000€	43 M€ (2%)
Castilla y León	200	2.5%	700.000€	83,5 M€ (3%)
Castilla-La Mancha	200	2.5%	700.000€	43 M€ (2%)
Galicia	200	2.5%	700.000€	82 M€ (3%)
Illes Balears	0	0% (**)	700.000€	60 M€ (2%)
La Rioja	200	2.5%	700.000€	25 M€ (1%)
Murcia	200	2.5%	700.000€	42 M€ (2%)
Madrid	0	0%	700.000€	643 M€ (27%)
Navarra	n.d.	2,5%	700.000€	66 M€ (3%)
País Vasco	n.d.	2,5%	700.000€	181 M€ (8%)
Normativa Estatal	200	2,5%	700.000€	-

(*) No se tienen en cuenta los 300.000 € exentos de la vivienda habitual. El contribuyente no tiene ningún tipo de discapacidad.
(**) En Baleares se mantuvo la bonificación del 100% en 2012, pero esta se ha eliminado para 2013.

Fuente: REAF 2013 y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

4. El Impuesto sobre el Patrimonio en otros sistemas tributarios

En la nomenclatura de la OCDE, la definición comparable al IP español corresponde a los "impuestos sobre la riqueza neta individual". Actualmente, estos impuestos solamente existen en doce países de los 34 que conforman esta organización: y tan solo está vigente en seis países de la UE-28. Ha de tenerse en cuenta, además, que han sido muchos los países que lo han suprimido recientemente -Dinamarca (en 1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006) y Suecia (2007)-, por lo que la muestra de países con IP en vigor ha ido disminuyendo rápidamente a lo largo del tiempo.

En el cuadro nº 5 se ofrece una panorámica de la situación de los impuestos patrimoniales en los países de la OCDE.

Cuadro nº 5
La imposición patrimonial en los países de la OCDE

	Inmuebles	Patrimonio Neto	Sucesiones y Donaciones
Australia	Sí	No	No
Austria	Sí	No	Sí
Bélgica	Sí	Sí	Sí
Canadá	Sí	Sí	No
Chile	Sí	No	Sí
Rep. Checa	Sí	No	Sí
Dinamarca	Sí	No	Sí
Estonia	Sí	No	No
Finlandia	Sí	No	Sí
Francia	Sí	Sí	Sí
Alemania	Sí	No	Sí
Grecia	Sí	Sí	Sí
Hungría	Sí	Sí	Sí
Islandia	Sí	Sí	Sí
Irlanda	Sí	No	Sí
Israel	Sí	No	No
Italia	Sí	Sí	Sí
Japón	Sí	No	Sí
Corea	Sí	No	Sí
Luxemburgo	Sí	Sí	Sí
México	Sí	No	No
Países Bajos	Sí	Sí	Sí
Nueva Zelanda	Sí	No	Sí
Noruega	Sí	Sí	Sí

	Inmuebles	Patrimonio Neto	Sucesiones y Donaciones
Polonia	Sí	No	Sí
Portugal	Sí	No	Sí
Eslovaquia	Sí	No	No
Eslovenia	Sí	No	Sí
Suecia	Sí	No	No
Suiza	Sí	Sí	Sí
Turquía	Sí	No	Sí
Reino Unido	Sí	No	Sí
Estados Unidos	Sí	No	Sí
España	Sí	Sí	Sí
Total, sobre 34	34	12	27

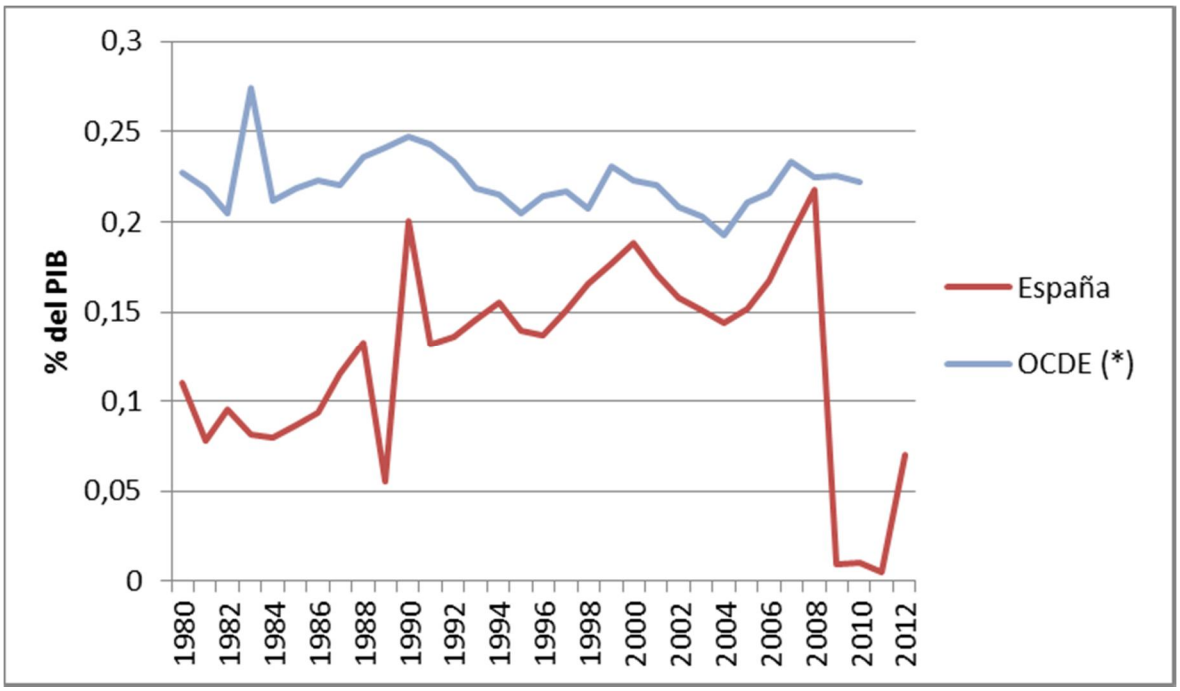
Fuente: OCDE

Cuadro nº 6
El Impuesto sobre el Patrimonio en algunos países

	Rango de Tipos	Mínimo exento	Recaudación 2010 (% PIB)
Francia	0%-1,8%	800.000€	0,23%
España	0,2%-2,5%	700.000€	0,22% (2008) 0,07% (2012)
Islandia	1,5%	470.000€ aprox.	0,25%
Noruega	0,4%-1,1%	110.000 €	0,56%
Suiza	0%-1,5%		1,23%

Fuente: CE y OCDE

Gráfico nº 5
Recaudación anual del impuesto de patrimonio (%PIB)



(*) Promedio de los países de la OCDE que cuentan con este impuesto.
Fuente: OCDE

Considerando de forma genérica los impuestos patrimoniales directos -IP e ISD- la comparación entre los países de la OCDE que se ofrece en los cuadros nº 5 y 6 y en el gráfico nº 5 permite llegar a las siguientes conclusiones:

- Todos los países de la OCDE gravan la propiedad inmobiliaria (los 34 países).
- Hay 7 países que no tienen un impuesto significativo sobre sucesiones y donaciones (Australia, Canadá, Estonia, Israel, Méjico, Eslovaquia y Suecia).
- Los impuestos sobre el patrimonio neto son poco frecuentes, pues solo 12 países de los 34 países integrados en la organización recaudan una cantidad significativa por este concepto, equiparable al impuesto sobre el patrimonio español. Entre los países principales de la OCDE, solamente Francia, Italia y España tienen un impuesto de patrimonio en vigor. De ellos, España tiene el tipo máximo general más elevado (2,5%), aunque en alguna Comunidad Autónoma -en Extremadura, concretamente- ese tipo máximo se eleva hasta el 3,75%.
- En ninguno de los trece países de la OCDE donde el IP está vigente su recaudación alcanza actualmente el 0,25% del PIB.

5. Efectos económicos, valoración y reforma del Impuesto sobre el Patrimonio

Desde el punto de vista de la suficiencia del sistema, los datos de recaudación del IP señalan con claridad tanto en España como en los restantes países de la OCDE, que el peso recaudatorio de este tributo es muy reducido. Desde el punto de vista de sus efectos económicos, pueden señalarse dos circunstancias que cuestionan seriamente la existencia de tal impuesto y que explican su paulatina desaparición en la mayor parte de los países desarrollados. La primera, la existencia de un fenómeno de doble imposición económica –aunque no jurídica ni técnica- para el ahorro, ya que éste ha tributado de forma recurrente en el impuesto personal sobre la renta, y el patrimonio es, en definitiva, la acumulación a lo largo del ciclo vital de la renta no consumida por el contribuyente. La segunda, que también se genera otro supuesto de doble imposición económica cuando el Impuesto sobre el Patrimonio Neto coexiste con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues este último gravará el patrimonio en el momento de su transmisión mientras que ese patrimonio ya habría sido gravado anualmente por el impuesto sobre el patrimonio neto.

La acumulación de ambos efectos de doble imposición puede tener un impacto negativo sobre el ahorro, la conducta económica de los individuos y la localización de sus domicilios fiscales. Como se ha subrayado en el Capítulo I de este Informe, el fomento del ahorro es una finalidad de la reforma fiscal, dado el contexto económico en el que se deberá aplicar, con una economía que ha de reducir necesariamente su nivel de deuda, y una sociedad que ha de encarar el fenómeno del envejecimiento de la población.

Desde el punto de vista de la equidad, las tarifas vigentes del impuesto en España son muy elevadas, tal y como se puede apreciar fácilmente con una mera remisión a las que rigen en los países que mantienen este tributo, pero incluso también si se tiene en cuenta que los ocho tramos de la tarifa, que van del 0,2 al 2,5%, quizá pudieron tener alguna justificación en el pasado por la existencia de rentabilidades sobre activos muy superiores a las actualidades, pues no debería perderse de vista que una rentabilidad neta situada en el entorno del 2,5% anual implicaría, en el tramo más elevado, un gravamen del 100% sobre el rendimiento obtenido por los activos gravados, al margen del gravamen correspondiente al IRPF. Para los patrimonios más elevados, el IP puede generar rentabilidades negativas. Por eso, desde el punto de vista de la equidad, si el objetivo del impuesto consiste en gravar la capacidad económica real, resultaría necesario tener en cuenta la existencia de activos que no producen rendimientos monetarios explícitos o que generan rendimientos inferiores a los tipos de gravamen, la existencia de fuentes de riqueza no incluidas en el impuesto y, fundamentalmente, la determinación precisa de los posibles aumentos en la capacidad económica puramente derivados de la riqueza.

A ello se suman graves problemas de valoración de los bienes con criterios uniformes, problemas que llevaron a la declaración de inconstitucionalidad y a la desaparición del impuesto en Alemania. En la actualidad, ante las dificultades de control y de valoración precisa de determinados bienes, el impuesto recae esencialmente en los elementos más fácilmente controlables definidos en la base imponible, lo que tampoco coadyuva a su equidad. Por otra parte, las posibilidades de planificación fiscal internacional desvirtúan la contribución del IP a la equidad. En la práctica, dada la elusión y evasión fiscal y la erosión de las bases imponibles, el impuesto recae esencialmente sobre los bienes inmuebles, por lo que el gravamen podría desplazarse a la figura tributaria específica que grave estos bienes en línea con las recomendaciones del Fondo Monetario Internacional. Además, la existencia de regímenes específicos en IP condiciona su equidad horizontal y su capacidad redistributiva.

De las consideraciones anteriores pueden derivarse algunas conclusiones:

- Primera, el Impuesto sobre el Patrimonio no resulta adecuado para conseguir una mejor distribución de la riqueza, que ha sido siempre su objetivo prioritario. La amplitud de las posibilidades de elusión fiscal de este impuesto conculcan fuertemente su teórica contribución a la equidad, haciendo que en la práctica recaiga fundamentalmente sobre las clases medias.
- Segunda, la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas con amplias competencias normativas ha generado en la práctica diferencias de gravamen tan elevadas que impiden la existencia de una mínima equidad horizontal en este ámbito.
- Tercera, la recaudación que se obtiene con el Impuesto sobre el Patrimonio es muy poco relevante.
- Cuarta, la experiencia, propia y comparada, demuestra que el IP acaba recayendo principal sino únicamente sobre la propiedad inmobiliaria convirtiéndose así en un Impuesto sobre Bienes Inmuebles bis.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 54:

Debería suprimirse formal y definitivamente el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas.

B. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El impuesto sobre sucesiones y donaciones es una figura existente en casi todos los sistemas tributarios. En lo que sigue se analizarán su historia, los principales

rasgos de su regulación, su significación recaudatoria, su papel y sus efectos, proponiéndose las reformas que se consideran necesarias para su mejor servicio en el sistema tributario español.

1. Aspectos generales de la imposición sobre sucesiones y donaciones

Puede afirmarse que el Impuesto sobre Sucesiones afecta de forma sensible a dos importantes objetivos económicos: la redistribución de la renta y riqueza y la formación de capital. Los efectos que este impuesto puede tener sobre la redistribución de la renta y de la riqueza son quizás uno de sus principales activos, aunque resulta imposible pensar que con la mera existencia de este impuesto se vaya a lograr un estado ideal de redistribución.

En cuanto a los efectos de este impuesto sobre la formación de capital, no cabe duda de que tales efectos pueden ser considerados como los pasivos de este tributo. El primero de esos pasivos se deriva de que el impuesto sobre sucesiones disminuye los incentivos al ahorro y la inversión, en la medida en que las transferencias intergeneracionales sean un determinante importante de la voluntad de ahorro. Un segundo pasivo, de menor importancia, de este impuesto lo constituyen sus efectos sobre la liquidez de los patrimonios. El pago del tributo puede plantear situaciones de inexistencia de liquidez a los patrimonios medios que pueden evitarse mediante el aplazamiento o fraccionamiento del pago. Sin embargo, las peculiaridades de este impuesto requerirían establecer un sistema de aplazamiento o fraccionamiento bastante más generoso y flexible en cuanto a plazos y garantías. Finalmente, el tercer gran pasivo de este impuesto es, sin duda, la existencia de posibilidades de arbitraje fiscal, lo que genera considerables agravios comparativos en la distribución de su carga.

Por su parte, el Impuesto sobre Donaciones juega un papel meramente complementario del Impuesto sobre Sucesiones. Su existencia se justifica casi exclusivamente por el motivo de evitar la evasión de este último a través de donaciones del patrimonio en vida. Para cumplir con este objetivo será imprescindible, por tanto, que el tratamiento fiscal de las transmisiones lucrativas o donaciones resulte al menos tan gravoso para el contribuyente como el de sucesiones.

2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España

El origen de este impuesto en el sistema tributario español es muy antiguo aunque para algunos se sitúa en la llamada “Manda pía forzosa” establecida durante la Guerra de la Independencia para financiar las pensiones a favor de inválidos, viudas y huérfanos originadas por el conflicto bélico. Su historia inmediata tiene un hito de importancia en el antiguo Impuesto General sobre las Sucesiones de 1967, que fue sustituido por el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecido por la Ley 29/1987.

El impuesto actual se configura como un gravamen sobre participaciones hereditarias que recae sobre las personas físicas receptoras de la herencia o donación, así como sobre los beneficiarios de seguros de vida. El tributo grava todas las transmisiones lucrativas, tanto inter vivos como mortis causa, beneficiándose estas últimas de las reducciones de la base imponible aplicadas en las transmisiones entre parientes cercanos. La base imponible está constituida por el valor real de los bienes y derechos recibidos, deduciendo las deudas y cargas contempladas en la normativa.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 7/1996 adaptó parcialmente la normativa relativa a las empresas familiares del Impuesto sobre el Patrimonio concediendo una bonificación del 95% en la base imponible a los activos empresariales. Más adelante, la Ley 66/1997 amplió el campo de esos beneficios fiscales a las actividades de carácter profesional. Por su parte, la Ley 53/2002 introdujo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones importante beneficios fiscales en la transmisión de empresas y participaciones en entidades a favor de cónyuges, descendientes o adoptados.

La tarifa de tipos impositivos es de carácter progresivo y contempla tres variables para la determinación del tipo: el valor de la base imponible, el grado de parentesco entre el perceptor de la herencia o donación y el causante y el valor del patrimonio previo del beneficiario, todo lo cual conduce a una escala que se mueve entre el 7,65% y el 81,6%.

Al margen de estas cuestiones, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común y un impuesto concertado de normativa autónoma en las Comunidades forales. De acuerdo con la normativa vigente, y en el caso de los sujetos pasivos residentes, la asignación del impuesto por Comunidades se realiza de acuerdo con los siguientes criterios:

- En adquisición mortis causa y percepción de seguros de vida, la imposición corresponde a la Comunidad donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha del devengo.
- En donaciones de bienes inmuebles, la imposición corresponde a la Comunidad Autónoma en que radican.
- En las donaciones de otros bienes y derechos, la imposición corresponde a la Comunidad donde el donatario tenga su residencia habitual en la fecha del devengo.

La regulación del impuesto se volvió notablemente más compleja a partir de la Ley 14/1996, que otorgaba una amplia capacidad normativa sobre este tributo a las Comunidades Autónomas, incluyendo la regulación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y la progresividad de la tarifa, con determinadas restricciones, así como las reducciones de la base imponible.

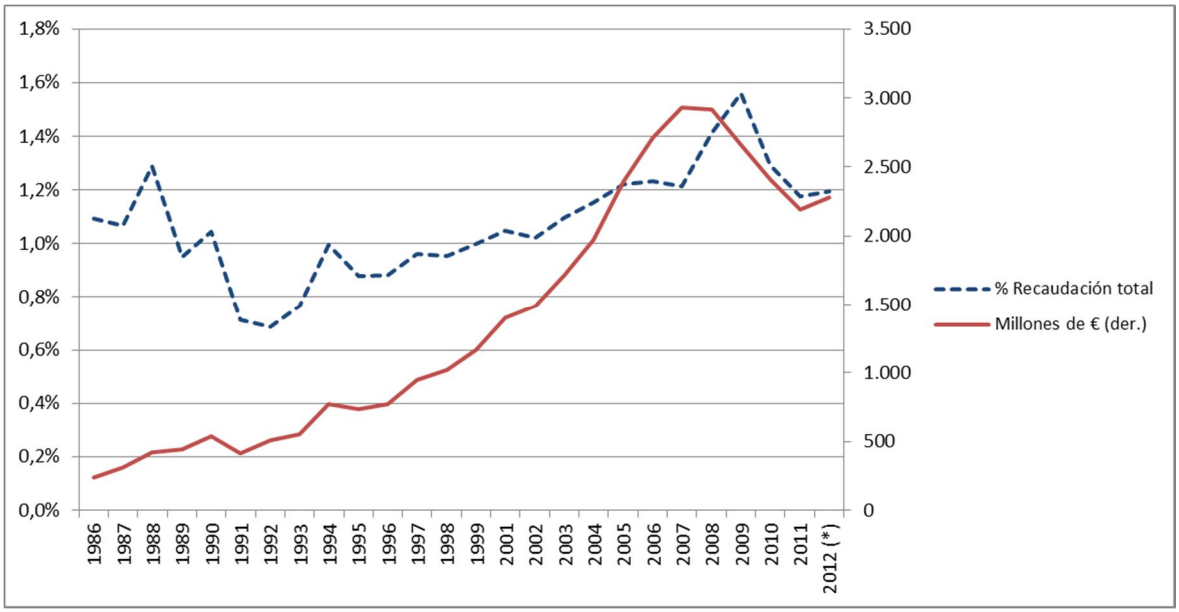
Sin embargo esa Ley quedó derogada por la Ley 21/2001, que amplió notablemente las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, incluyendo reducciones para transmisiones inter vivos o mortis causa, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota. En la práctica, el ejercicio de estas competencias ha generado diferencias importantísimas en la regulación del tributo entre las distintas Comunidades. Tales diferencias han dado lugar a un procedimiento contra España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en cuanto los no residentes no pueden disfrutar de las ventajas fiscales autonómicas, y a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo sobre la normativa valenciana, que subordina las ventajas fiscales a que no sólo el causante, sino también el causahabiente tengan su domicilio fiscal en dicha Comunidad Autónoma.

3. La recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Desde la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas se ha producido un vacío en lo que se refiere a la elaboración de sus cifras estadísticas más significativas. Solamente se hacen públicos los volúmenes de recaudación final, así como cifras de declaraciones presentadas, unas 496.000 en 2011, unas 30.000 más que en 2007, lo cual es claramente insuficiente para realizar un análisis riguroso de la realidad económica de este impuesto en un ámbito nacional. Los estudios sobre la eficacia redistributiva de este impuesto han de basarse, pues, en muestras ad-hoc.

En 2007, la recaudación total del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) era de 2.900 M€ y, tras la progresiva reducción de este impuesto en Cataluña, la recaudación por sucesiones ha bajado hasta los 2.279 M€ en 2012, como pone de manifiesto el gráfico nº 6.

Gráfico nº 6
Recaudación del ISD, M€ y % de ingresos totales



	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
M€	733	769	950	1.019	1.169	1.294	1.403	1.490	1.715	1.973	2.393	2.708	2.931	2.915	2.657	2.408	2.194	2.279

(*) Avance
Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

No obstante, la carga de este impuesto es fuertemente desigual en las distintas Comunidades Autónomas, pues éstas han establecido tramos de tarifa y reducciones propias que alteran considerablemente esa carga, casi siempre mejorando la norma estatal por donación de vivienda o empresas familiares. El cuadro nº 7 muestra las diferencias entre CC.AA en cuanto a la tributación de una herencia tipo (de 0,8 M€) y el peso de este tributo en comparación con el PIB de cada Comunidad.

Cuadro nº 7
Recaudación del ISD por CCAA y tributación de una Herencia Tipo (%)

	Ejemplo ISD – 0,8 M€ (*)	Tipo máximo	Recaudación 2011 (% total)
Andalucía	164.049	36,5%	15%
Asturias	162.619	36,5%	5%
Extremadura	158.796	34%	2%
Canarias	134.234	34%	2%
Castilla y León	111.480	34%	5%
Aragón	104.113	34%	6%
Galicia	55.180	18%	8%
Illes Balears	8.000	34%	2%
Castilla-La Mancha	7.940	34%	3%
País Vasco	6.000	1,5%	4%
Murcia	1.640	36,5%	1%
Madrid	1.586	34%	16%
La Rioja	1.576	34%	1%
C. Valenciana	1.523	34%	6%
Cantabria	1.268	34%	2%
Cataluña	353	32%	15%
Navarra	-	0,8%	2%

(*) Herencia de 800.000€ de los cuales 200.000 corresponden a la vivienda del fallecido

Fuente: REAF 2013 y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

La lectura del Cuadro Nº 7 arroja una serie de particularidades de la aplicación del ISD en España:

- El tipo máximo de gravamen va del 0,8% en Navarra hasta el 36,5% en Andalucía, Asturias, y Murcia.
- La mayoría de las CC.AA. han mejorado la reducción estatal para la transmisión de la empresa familiar del 95% al 98% o 99%, siempre que más del 20% de las participaciones estén en manos de familiares más o menos cercanos al causante, mientras que algunas CC.AA, como Madrid y la Comunidad Valenciana, han introducido una reducción en la cuota del 99% para los grupos I y II de la tarifa.
- También difiere la forma de computar el porcentaje que da derecho a la reducción por empresa familiar. Cuatro comunidades tienen en cuenta a los familiares de cuarto grado para alcanzar el porcentaje del 20% (Aragón, Castilla y León, aunque solamente en el caso de sucesiones, y también Galicia y La Rioja) mientras que el resto de Comunidades no lo hacen.

El hecho de que el impuesto esté cedido a las Comunidades Autónomas y que éstas tengan una importante capacidad normativa sobre el mismo, dificulta la obtención de datos desagregados, pero de acuerdo con la información disponible puede decirse que el total de reducciones aplicadas a la base imponible para determinar la base liquidable del impuesto suponen aproximadamente un 64% del valor de la misma y que, en consecuencia, el tipo medio efectivo sobre la base imponible resulta del 7,85%, mientras que si se calculase sobre la base liquidable ascendería a un 21,71%.

4. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en otros sistemas tributarios

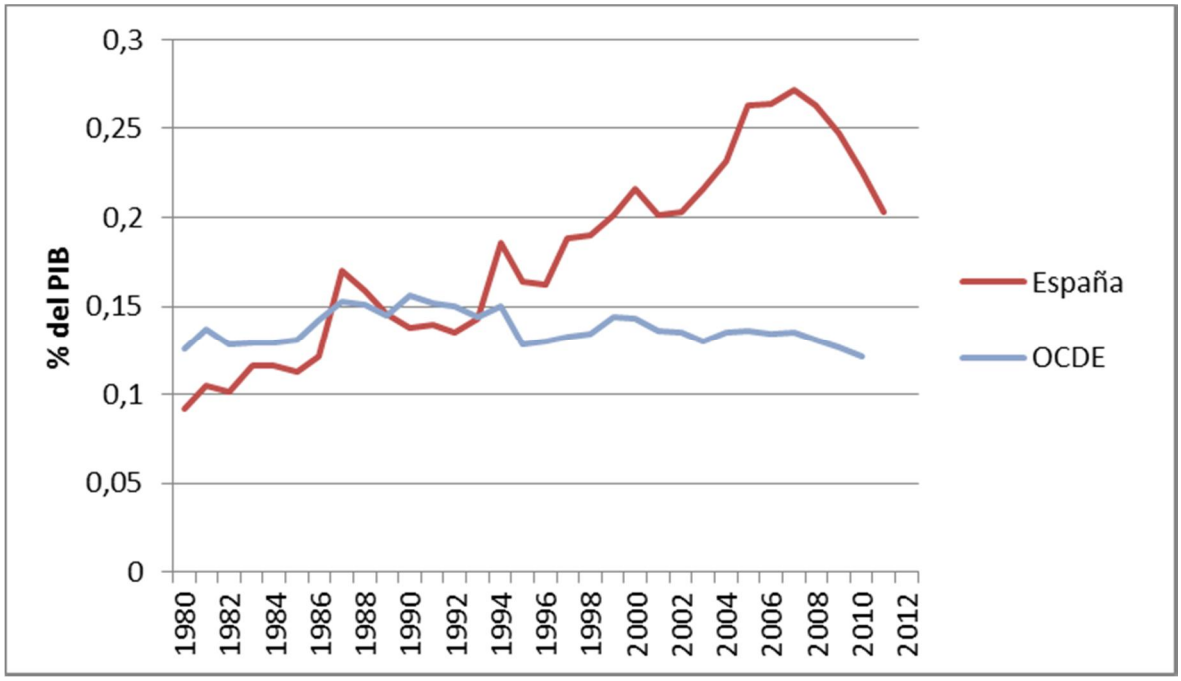
En relación al contexto internacional, cabe destacar que 7 de los 34 países analizados por la OCDE no tienen una imposición significativa sobre sucesiones y donaciones. Estos países son Australia, Canadá, Estonia, Israel, Méjico, Eslovaquia y Suecia. Además, el peso de la recaudación por ISD en España es elevado, ya que se sitúa en el 0,23% del PIB, frente a un promedio del 0,12% en la OCDE, y 0,19% en la UE-15.

Cuadro nº 8
Análisis comparado del ISD

	Existencia	Recaudación. (% PIB)	Tipo máximo	Régimen Empresa Familiar
Francia	Sí	0,4%	40%	Sí
Alemania	Sí	0,18%	30%	Sí
Italia	Sí	0,03%	4%	No
Reino Unido	Sí	0,18%	40%	Sí
España	Sí	0,23%	34%	Sí
Total OCDE, sobre 35	28	0,12% (*)	n.d.	-
Total UE-27	18	0,14% (**)	40%	-
Total UE-15	14	0,19 (*)	40%	-

(*) Promedio simple
(**) Promedio sobre 21 países
Fuente: EU, OCDE

Gráfico nº 7
Recaudación anual de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones
(% PIB)

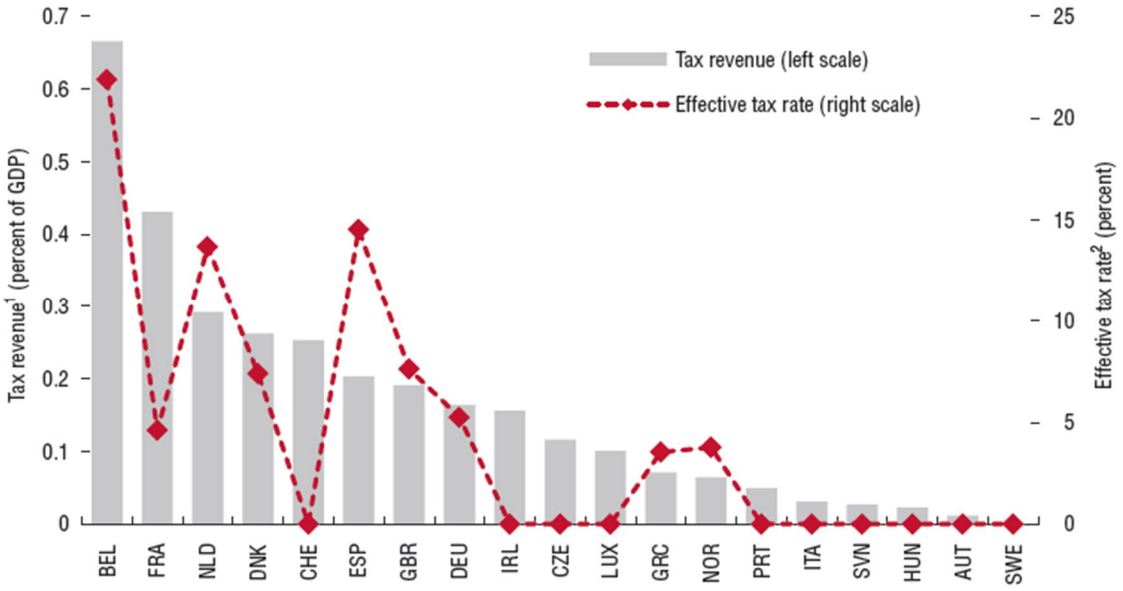


Fuente: OCDE

En el gráfico nº 7 se observa que la recaudación por este impuesto en España es desde la segunda mitad de los años noventa superior a la del promedio de la OCDE. Por ejemplo, en 2010 (último año para el que disponemos de datos para ambos), España recaudaba una cantidad equivalente al 0,23% de su PIB por este impuesto, frente al 0,12% en el promedio de la OCDE.

De acuerdo con recientes estudios del FMI los tipos efectivos en la imposición sobre sucesiones en España son los más elevados después de Bélgica, a pesar de que su recaudación global se encuentra a niveles muy inferiores.

Gráfico nº 8
Tipo efectivo sobre Sucesiones en Europa (2011)



1 Para Grecia, Holanda y Portugal, los ingresos tributarios son datos de 2010.
2 Los tipos efectivos se refieren a los impuestos efectivamente pagados por la sucesión de una persona casada con dos hijos fallecida el 1 de enero de 2011. Su patrimonio total se estima en €2.6 millones.
Fuente: Accessing Global Knowledge International (2011); OCDE y estimaciones del FMI.

5. Efectos económicos, valoración y propuestas sobre este impuesto

La justificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está ligada a la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio y a los valores sociales sobre la importancia de su efecto redistributivo sobre la igualdad de oportunidades. En parte, la valoración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se deriva fácilmente de la anteriormente realizada respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, de modo que la supresión de este último permita concentrar la tributación sobre la riqueza en el momento de transmisión de la misma y a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pero hay además otra justificación, y para un sector de la doctrina la más relevante, que guarda relación con la igualdad de oportunidades, la equidad intergeneracional y los incentivos al esfuerzo, trabajo y ahorro.

En todo caso ha de tenerse en cuenta que, desde el punto de vista de la suficiencia, la contribución histórica de este tributo a los ingresos públicos ha sido muy escasa. También han sido escasos sus efectos redistributivos reales por las dificultades de control y las posibilidades de arbitraje tributario.

Sin embargo, no cabe duda de que, desde el punto de vista del contribuyente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene una mejor defensa que el Impuesto sobre el Patrimonio, basándose fundamentalmente en el principio de redistribución y en el hecho de que la herencia es un incremento de patrimonio no ganado. Sin embargo el tributo, al gravar la acumulación de riqueza, tiene efectos negativos sobre el ahorro. Quizá este último problema puede atenuarse con un régimen especial para la transmisión de empresas familiares. De optar por esta opción serían necesarias algunas modificaciones en el Impuesto para resolver problemas que se han puesto de relieve con la aplicación de la norma y para evitar que esta pueda utilizarse para la elusión fiscal o para generar injustas diferencias de trato respecto a los restantes contribuyentes.

Como ya se ha indicado, este impuesto puede generar también problemas de liquidez en algunos contribuyentes que podrían resolverse mediante el establecimiento fórmulas de aplazamiento o fraccionamiento de pagos más amplias que las actuales. Adicionalmente, resultaría necesario eliminar la aplicación de coeficientes multiplicadores que dependen del patrimonio preexistente del beneficiario, pues atentan contra los principios tributarios de equidad horizontal y penalizan el esfuerzo y el éxito.

En todo caso, la Comisión considera que deberían modificarse una serie de elementos significativos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. En primer lugar, debe establecerse un mínimo exento para impedir que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del mismo. En segundo término, podría simplificarse notablemente el impuesto combinando una base imponible amplia con la aplicación de tipos impositivos reducidos, que no superasen el 10%. Además, habría de tenerse en cuenta que al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, las diferencias normativas llevan de hecho a la existencia de importantes diferencias en la tributación de herencias similares, por lo que sería recomendable que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos, dentro de los que pudieran moverse las capacidades normativas autonómicas, y en cualquier caso modelos que hiciesen transparente para el contribuyente la administración responsable de su fijación.

Cuadro nº 9
Tarifas generales vigentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	189.291,40	en adelante	34,00

Patrimonio existente Euros	Grupos del art. 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380, 43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,89	1,2000	1,9059	2,4000

El cuadro nº 9 contiene las tarifas que, desde un punto de vista general, se aplican en este Impuesto. Conforme a los datos sobre tipos efectivos que se han comentado anteriormente, es fácil apreciar la enorme distancia existente entre las bases imponibles y las bases liquidables, consecuencia de las importantes reducciones que se practican en la base imponible, como las relativas al parentesco, las derivadas de discapacidades en determinados grados, las de la perfección de seguros de vida, la vivienda habitual del causante, o la transmisión de empresas familiares. Ello supone que la aplicación de una tarifa de 16 tramos, combinada con la aplicación de coeficientes que incrementan la cuota en función

del patrimonio preexistente del contribuyente, genera una gestión complicada del tributo incrementando notablemente las obligaciones de los sujetos pasivos del impuesto, al margen de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas y los diferentes preceptos de derecho privado relativos a la sucesión, a las donaciones, y a la regulación económica matrimonial o de las parejas de hecho. En este sentido, es recomendable una revisión que simplifique las estructuras del impuesto, minorando reducciones y bonificaciones y armonizando su tratamiento.

A modo de resumen, puede afirmarse que esta figura impositiva está presente en la mayoría de los países de la OCDE, aunque con características diferentes. Características que producen resultados redistributivos muy distintos, y a veces perversos, en función de la estructura concreta del impuesto. En este sentido, y para obtener una mejora en la equidad, debería ampliarse notablemente su base liquidable, suprimiendo todas aquellas reducciones que no tengan una fundamentación firme desde el punto de vista económico. Habrá de tenerse en cuenta también que los tipos impositivos del ISD español son los más elevados de Europa, alcanzando en casos muy puntuales hasta el 81,6%[63].

Otro problema de este impuesto radica en la tributación de los no residentes, a quienes no se les aplican las ventajas fiscales establecidas por la normativa autonómica. En diversos casos que presentan una notable analogía con la regulación española, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que la diferencia entre residentes y no residentes constituye una restricción de la libre circulación de capitales, que carece de justificación (SSTJUE Mattner, C-510/08 y Welte, C-181/12, entre otras). La Comisión Europea ha demandado a España por este concepto ante el Tribunal de Justicia de la UE.

Por otra parte, la Comunidad Autónoma de Valencia ha subordinado la bonificación para descendientes de los Grupos I y II a la circunstancia de que el causahabiente (y no sólo el causante) resida en el territorio de dicha comunidad. El Tribunal Supremo ha planteado cuestión de inconstitucionalidad sobre dicha regulación (ATS 4789/2013).

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 55:

Deberían suprimirse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

---

[63] Como el último tipo de la tarifa vigente es el 34% y el coeficiente multiplicador que se aplica a los contribuyentes encuadrados en el Grupo IV y con patrimonio preexistente superior a 4.020.770,89 € es el 2,4, el tipo de gravamen resultante en ese supuesto es del 81,6% (34% x 2,4).

a) ***Las reducciones por parentesco en la base imponible, que serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco.***

b) ***La reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida.***

c) ***La reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge supérstite.***

d) ***La reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico.***

e) ***Las reducciones sobre la base imponible aplicadas a las adquisiciones inter vivos, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.***

Propuesta núm. 56:

Debería mantenerse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) ***Un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad.***

b) ***La reducción por adquisición sucesiva de bienes, para evitar un exceso de gravamen.***

c) ***La reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que sean calificadas de "empresa familiar", para garantizar la continuidad del negocio.***

d) ***Se entenderá como empresa familiar a efectos de la reducción anterior aquella en la que más del 50% de la propiedad esté en manos de familiares de primer y segundo grado del causante.***

e) ***El valor de esa reducción no debería superar entre el 50% y el 70% de la base liquidable, calculada previo descuento del mínimo de exención.***

Propuesta núm. 57:

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debería existir un único mínimo exento fijado por el Gobierno para todo el territorio de régimen común y cuya cuantía quizá debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 €. Ese mínimo de exención sería el que proporcionase progresividad a la tarifa lineal de gravamen.

Propuesta núm. 58:

A efectos de este impuesto deberían establecerse solo tres grupos de grados de parentesco definidos de la siguiente forma:

Grupo A

Integrado por: Cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes.

Grupo B

Integrado por: Parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado.

Grupo C

Integrado por: Cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores.

Propuesta núm. 59:

La tarifa de este impuesto, tanto en transmisiones mortis causa o inter vivos, se aplicaría sobre la base liquidable, es decir, una vez deducida de la imponible el mínimo de exención igual para todos, y estaría constituida por solo tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco y sin relación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos, del siguiente modo:

GRUPO A	***Tipo reducido***
GRUPO B	***Tipo medio***
GRUPO C	***Tipo más elevado***

Propuesta núm. 60:

Esta Comisión, como en todos los casos, no formula las tarifas concretas de este impuesto pero a título meramente orientativo considera que esos tipos deben responder a criterios de moderación, teniendo cuenta que se gravan patrimonio y no rentas ni rendimiento:

a) El tipo reducido podría situarse en las proximidades del 4 - 5%

b) El tipo medio debería ser superior al reducido y cifrarse en el entorno del 7 - 8%

c) El tipo más elevado superaría en todo caso al medio y podría establecerse entre el 10 y el 11%

C. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

La imposición sobre las transmisiones onerosas de bienes constituye una categoría impositiva muy criticada por hacendistas, pero utilizada ampliamente en la práctica fiscal. Varios son los argumentos que se han esgrimido para defender la existencia de la imposición sobre las transferencias de riqueza, también llamada imposición sobre la circulación onerosa de bienes. Entre tales argumentos podría destacarse el que hace referencia a que el tráfico oneroso de bienes pone de manifiesto una especial capacidad contributiva por parte del adquirente que el impuesto debe gravar. El argumento es muy débil porque la capacidad que la transmisión manifiesta en el adquirente provendrá de su renta ya gravada o de otra transmisión de su propio patrimonio, lo que en ninguno de estos casos podría constituir una manifestación nueva y gravable de la capacidad económica. Estos impuestos más bien responden a un mero motivo de oportunidad. La transmisión constituye una oportunidad para establecer un gravamen, aunque ese gravamen no corresponda a ninguna capacidad no gravada anteriormente. Pese a todo ello, estos impuestos suelen existir en casi todas las Haciendas tanto por su capacidad recaudatoria como por la facilidad de su gestión cuando recae sobre determinados bienes cuya transmisión exige de algún tipo de intervención o registro oficial.

1. Aspectos generales de la imposición sobre las transferencias de riqueza

La imposición sobre las transferencias de riqueza comprende un conjunto heterogéneo de figuras impositivas, y no es fácil, por tanto, ofrecer un concepto unitario de este impuesto. Básicamente, se trata de tributos que gravan la transmisión onerosa de bienes, de títulos valores y, en general, las modificaciones en la titularidad de los derechos que no vengan gravadas por otra figura impositiva. Se trata de un impuesto parcial y real, que grava la transmisión onerosa de los bienes y recae sobre el valor de los mismos. Es ocasional y no complementario del impuesto sobre la renta.

Como elementos técnicos de esta categoría tributaria puede señalarse, en primer lugar, que la base imponible viene definida por el valor del bien o derecho transmitido. Los problemas que presenta su valoración son los mismos que se plantean en el impuesto sobre el patrimonio neto y en el de sucesiones, pero la naturaleza onerosa de la transmisión supone la existencia de un precio y facilita, por tanto, el cálculo a la Administración Tributaria, que deberá, sin embargo, llevar a cabo un adecuado control administrativo para asegurarse que los precios declarados coincidan con los reales.

El tipo impositivo es fijo, por regla general (aunque en algunos casos, como en el de los arrendamientos, se establecen tarifas progresivas), estableciéndose diferentes alícuotas según la naturaleza jurídica de la transmisión efectuada.

2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y Actos Jurídicos Documentados (AJD) en España

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos es un tributo con una dilatada trayectoria histórica, tiene indudables connotaciones con el antiguo Impuesto del Timbre –que se inicia en el siglo XVII con el tributo sobre el "papel sellado"- pero también con otros tributos, tales como el de Derechos Reales y el de Transmisiones de Bienes. Según su normativa vigente se trata de un único impuesto con tres modalidades.

Las modalidades o conceptos del tributo son las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) que grava el tráfico entre particulares; las operaciones societarias (OS), cuyo objeto son las correspondientes a la concentración de capitales y a su disminución y disolución; y los actos jurídicos documentados (AJD), que a su vez se desglosa en documentos notariales con dos tarifas, una fija y otra gradual o proporcional; documentos administrativos que, también, tiene dos hechos imponibles bien diferenciados (grava la transmisión, rehabilitación y reconocimientos de títulos nobiliarios y grandezas, por una parte, y las anotaciones preventivas de embargo, por otra) y, por último, documentos mercantiles, que grava las letras de cambio y otros documentos que las sustituyan o realicen función de giro. Esta última modalidad, a veces, se tilda de simple tasa y no de impuesto, propugnándose su conversión en ese tipo de tributo, pero por su amplitud y la diversidad de los documentos y operaciones que grava no resulta fácil convertir este gravamen en tasa.

Las modalidades de TPO y OS son incompatibles legalmente. Así mismo, la no aplicación de ambas es uno de los requisitos para aplicar la cuota gradual de documentos notariales de AJD. Por otra parte, si la transmisión estuviese gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), no podría aplicarse el impuesto sobre TPO, salvo en el caso de exenciones de inmuebles en el IVA, en cuyo caso la transmisión quedaría sujeta al impuesto por TPO. Sin embargo el IVA no es incompatible con el gravamen sobre OS y, además, resulta compatible con la cuota gradual de documentos notariales (AJD), lo que resulta de gran relevancia en el caso de transmisión de inmuebles.

El impuesto está actualmente regulado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 828/1995. La Ley se estructura en unas normas preliminares de carácter general, sigue con la regulación separada de las tres modalidades del impuesto y finaliza con las disposiciones de aplicación común a las tres modalidades.

Conviene añadir a las normas básicas reseñadas las contenidas en la Ley 22/2009, que establece los preceptos de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y que cuentan en este impuesto con competencias normativas. Se trata, pues, de uno de los tributos estatales totalmente cedidos a

las Comunidades Autónomas de régimen común. Así mismo se trata de un impuesto concertado y convenido con las Comunidades forales del País Vasco y Navarra.

3. La recaudación del ITP y AJD

No hay en estos momentos estadísticas muy desarrolladas de la recaudación desglosada del impuesto, limitándose estas, prácticamente, a la recaudación bruta por modalidades, pero incluyendo en las de TPO lo recaudado por OS, aunque dado que en este concepto solamente se tributa por la disolución de sociedades y la disminución de capital de las entidades sujetas, su importe debe ser muy reducido. Por su parte, AJD, recoge la información sobre sus tres submodalidades pero sin distinguir entre ellas.

De los cuadros de recaudación y estadísticas del sistema tributario español publicados por la Dirección General de Tributos respecto del período 2001-2011[64], se deduce que las modalidades de TPO y OS, que se computan conjuntamente, tuvieron un incremento espectacular de recaudación desde el año 2001, en que se ingresaron 4.336.600.000 euros, hasta los 10.556.800.000 euros del año 2006, empezando a decrecer levemente en el año 2007 y desplomándose en el año 2008, en el que pasaron a una recaudación de 4.753.700.000 euros, que en el último año reseñado, el 2011, se ha quedado en 3.904.400.000 euros.

Por lo que se refiere a la modalidad de AJD, la trayectoria de su recaudación ha sido similar, pasando de 2.039.100.000 euros en el año 2001 a 8.266.200.000 euros en 2006 y decreciendo luego de forma importante hasta los 2.174.800.000 euros del año 2011. Conjuntamente considerada -es decir, por todo el ITP y AJD- se ha pasado de una recaudación de 18.833 millones de euros a 6.079 millones, con una disminución desde el 2006 hasta el 2011, de aproximadamente un 68% disminución que ha seguido, según datos de la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, hasta los actuales 5.000 millones de euros del año 2012.

La explicación de los vaivenes cuantitativos de la recaudación del impuesto es clara: las subidas recaudatorias han ido ligadas a lo que se denominó boom inmobiliario en España y el espectacular derrumbe de las cotas de recaudación alcanzadas se inicia y se ahonda con la crisis económico-financiera y el "pinchazo" de la burbuja inmobiliaria.

---

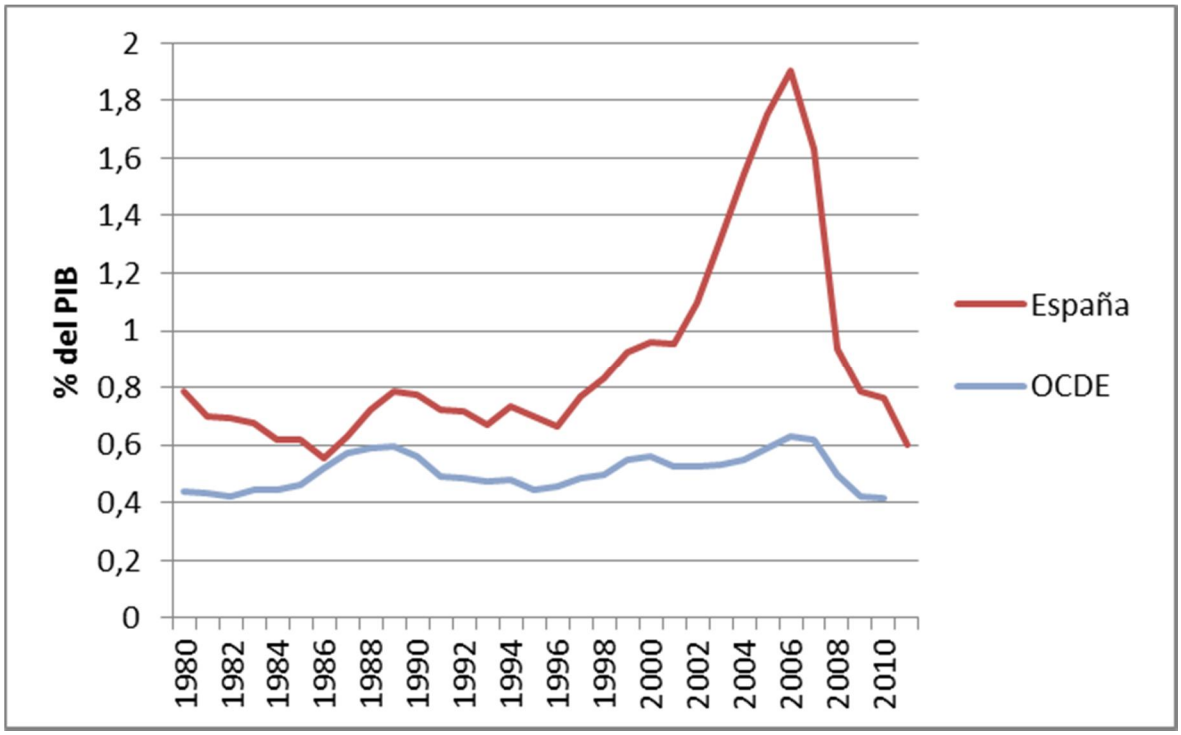
[64] http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_Recaudacion.aspx

4. El ITP y AJD en otros sistemas tributarios

En la nomenclatura de la OCDE, la categoría comparable al ITP es la de "impuestos sobre transacciones de capital y financieras". Este impuesto también se recauda en la gran mayoría de los países de OCDE. Tan sólo hay 4 países de los 34 con recaudación nula, según la base de datos de la OCDE. Se trata de Estados Unidos, República Eslovaca, Polonia y Estonia.

Como puede observarse en el gráfico nº 9, de nuevo las series temporales recogen una mayor recaudación por este impuesto en España que en el promedio de la OCDE. Por ejemplo, en 2010 (último año para el que se dispone de datos para ambos) la recaudación en España por este impuesto equivalía al 0,76% del PIB frente al 0,42% en el promedio de la OCDE. Una recaudación consistentemente mayor a pesar de que, como es obvio, la serie española está muy afectada por la amplitud del ciclo inmobiliario vivido.

Gráfico nº 9
Recaudación anual de los impuestos sobre transacciones de capital y financieras (% PIB)



Fuente: OCDE

En el cuadro nº 10 se contiene información acerca de las recaudaciones de las distintas figuras de impuestos patrimoniales en relación con el PIB en España y en los países que integran esta organización desde 1980 hasta nuestros días.

Fácilmente puede comprobarse con tales datos que este grupo de impuestos tiene escaso peso en todos ellos; que la imposición patrimonial es más elevada en esos países que en España, pese a que la gran mayoría de ellos carecen de un impuesto sobre el patrimonio que sí existe en España; que los impuestos sobre sucesiones y donaciones son recaudatoriamente los menos importantes pero que en España recaudan bastante más que en los restantes países y, finalmente, que los impuestos sobre la circulación de bienes son los que logran una recaudación relativa más elevada, tanto en España como en los restantes países del grupo.

Cuadro nº 10
Series de recaudación desde 1980 (% PIB)

	Patrimonio		ISD		ITP-AJD	
	España	OCDE (*)	España	OCDE	España	OCDE
1980	0,110	0,227	0,092	0,126	0,787	0,441
1981	0,078	0,219	0,105	0,137	0,700	0,430
1982	0,095	0,205	0,101	0,128	0,694	0,422
1983	0,081	0,274	0,116	0,129	0,675	0,445
1984	0,080	0,212	0,116	0,129	0,619	0,445
1985	0,087	0,219	0,113	0,131	0,616	0,460
1986	0,094	0,223	0,121	0,142	0,553	0,522
1987	0,115	0,220	0,170	0,153	0,630	0,570
1988	0,133	0,236	0,159	0,151	0,720	0,591
1989	0,055	0,241	0,146	0,145	0,785	0,597
1990	0,200	0,247	0,138	0,156	0,776	0,560
1991	0,132	0,243	0,140	0,152	0,720	0,492
1992	0,136	0,233	0,135	0,150	0,716	0,485
1993	0,146	0,219	0,143	0,144	0,669	0,475
1994	0,155	0,215	0,186	0,150	0,736	0,478
1995	0,140	0,205	0,164	0,128	0,697	0,442
1996	0,137	0,214	0,162	0,130	0,664	0,454
1997	0,151	0,217	0,188	0,133	0,767	0,487
1998	0,166	0,207	0,190	0,134	0,834	0,496
1999	0,177	0,231	0,201	0,144	0,925	0,547
2000	0,188	0,223	0,216	0,143	0,959	0,560
2001	0,171	0,220	0,201	0,136	0,952	0,524
2002	0,158	0,208	0,203	0,135	1,100	0,523
2003	0,151	0,203	0,216	0,130	1,318	0,532
2004	0,144	0,193	0,232	0,135	1,542	0,546
2005	0,152	0,211	0,263	0,136	1,752	0,588
2006	0,167	0,216	0,264	0,134	1,901	0,629
2007	0,193	0,233	0,272	0,135	1,632	0,621
2008	0,218	0,225	0,263	0,131	0,935	0,497
2009	0,009	0,226	0,247	0,127	0,787	0,422
2010	0,010	0,222	0,226	0,121	0,764	0,417
2011	0,005		0,203		0,600	
2012 (**)	0,070		0,220		0,500	

(*) Muestra restringida a los países que cuentan con este impuesto.
(**) Dato preliminar, según el criterio de caja.
Fuente: OCDE y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

5. Efectos económicos, valoración y propuestas sobre el ITP y AJD

Las cuestiones del impuesto que presentan más problemas son las relativas a la configuración de los hechos imponibles; la delimitación entre IVA y TPO del gravamen de bienes inmuebles; la valoración de los elementos patrimoniales y el cierre registral, que seguidamente se analizan.

a. Configuración de los hechos imponibles

Un primer grupo de problemas en estos impuestos se derivan de la configuración de los hechos imponibles gravados. Su diversidad de modalidades someten a gravamen negocios jurídicos que, en la gran mayoría de los casos, no representan verdadera capacidad económica. Debido a esa falta de fundamentación, las principales propuestas de reforma que se han elaborado sobre cada uno de los tres impuestos que integran el ITP-AJD por parte de la doctrina y de los organismos internacionales propugnan su supresión pues no parecen tener cabida en un sistema fiscal moderno.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Operaciones Societarias, el Real Decreto-Ley 13/2010, en línea con la Directiva 2008/7/CE, ya estableció exenciones para todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, de modo que ahora sólo tributan por Operaciones Societarias las de reducción de capital social y las de disolución de sociedades. Ha de tenerse en cuenta que esas operaciones por si mismas no implican capacidad económica alguna, porque de haberse generado ganancias patrimoniales en esas operaciones habrán de ser objeto de gravamen en los impuestos sobre la renta o sobre sociedades. Por este motivo diversos autores han señalado que sería más coherente derogar los preceptos del Texto Refundido de la Ley del ITP-AJD que regulan el Impuesto sobre Operaciones societarias, en lugar de establecer una exención para casi todas las operaciones sujetas. En cuanto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, se ha sugerido en ocasiones transformarlo en una tasa cuyo importe quedara limitado por el coste del servicio. Finalmente, respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Informe Mirrless indica que "no hay ninguna razón válida para mantener este impuesto" por lo que "debiera suprimirse"[65].

También los organismos internacionales se sitúan en esta línea. El Fondo Monetario Internacional ha recomendado a España reducir la imposición sobre las transacciones inmobiliarias[66]. En el ámbito de la UE, la Dirección General

---

[65] La versión española del informe traduce como "impuesto sobre las transmisiones onerosas de inmuebles" el término *Stamp Duty Land Tax*.

[66] International Monetary Fund, "*Spain: Financial Sector Reform. Third Progress Report*", *IMF Country Report,* 205, 2013, p. 4.

Fiscalidad y Unión Aduanera considera que los impuestos sobre la transmisión de la propiedad inmobiliaria desincentivan las transacciones, reduciendo el mercado y obstaculizando la formación de los precios. Además pueden tener impactos negativos en la movilidad del factor trabajo y su recaudación resulta bastante inestable[67].

A juicio de esta Comisión, debería llevarse a término la supresión inmediata del Impuesto sobre Operaciones Societarias. Esta medida resulta asumible desde un punto de vista presupuestario, pues su recaudación durante el año 2010 (último año del que disponemos de datos) sólo ascendió a 7,244 millones de euros en territorio de régimen común. A medio plazo también debería suprimirse el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados pues el "acto jurídico documentado" no constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica. Por este motivo, algunos autores han propuesto transformar el impuesto en una tasa. Ahora bien, el coste del servicio ya se encuentra cubierto por los aranceles notariales y registrales. No obstante, debería tenerse en cuenta que la recaudación de este tributo en 2012 ascendió a 1.695,8 millones de euros, de modo que su supresión inmediata no parece factible en un contexto de consolidación presupuestaria. Por este motivo, la Comisión propondrá la supresión de la cuota gradual del impuesto cuando lo permita la situación presupuestaria.

Las modalidades correspondientes a la cuota fija de los documentos notariales, a los documentos administrativos y a los documentos mercantiles responden, en cierta medida, a la idea de contraprestación. No se trata de que el interesado reciba un servicio específico, sino de la ventaja derivada de la protección que otorga la fe pública, la ejecutividad de los documentos mercantiles, la práctica de anotaciones preventivas de embargo o el reconocimiento de títulos y grandezas. Desde este punto de vista, el gravamen tiene cierta justificación en el principio de equivalencia y podría plantearse su conversión en una tasa. Sin embargo, como la ventaja que recibe el contribuyente no se plasma en un concreto servicio sino en una especial protección que se recibe del ordenamiento jurídico, no parece posible utilizar los criterios de cuantificación propios de las tasas para fijar su cuantía, por lo que las citadas figuras podrían mantenerse con su configuración actual.

La desaparición del Impuesto que afecta a las Transmisiones Patrimoniales también parece deseable en la mayoría de sus modalidades, dado que constituyen un índice muy burdo de capacidad económica y, además, da lugar a múltiples problemas interpretativos. En la actual situación presupuestaria, donde prima la consolidación fiscal, es necesario que esta posible eliminación se produzca de una manera gradual en el caso del gravamen sobre las transmisiones onerosas y sobre algunas operaciones asimiladas.

---

[67] European Commission, Directorate General for Taxation and Customs Union, "Tax reforms in EU Member States 2013", *European Economy*, 5, 2013, p. 66.

Por su parte, la constitución de derechos reales de garantía no debería estar sujeta, puesto que no representan consumo alguno, aparte de que ya se encuentran exentas en el caso de que se constituyan en garantía de préstamos. Lo mismo cabe decir de la constitución de fianzas y por el mismo motivo parece que carece de sentido el gravamen de los préstamos que, además, se declaran exentos en lugar de no sujetos.

En cuanto a los arrendamientos, la entrada en vigor del IVA ha supuesto su no sujeción, salvo en el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, que están exentos de este último impuesto. En este caso habría que tener en cuenta que lo que haría posible la sujeción de tales arrendamientos a ITP sería la no sujeción al IVA pero no su mera exención. Por eso la sujeción a transmisiones patrimoniales resulta incoherente, por lo que esta modalidad del hecho imponible también debería suprimirse.

Por lo que se refiere a las pensiones, la constitución de la renta vitalicia no supone ningún consumo para el pensionista, aparte de que esa renta deberá someterse a gravamen en el IRPF. Si la renta vitalicia se constituyese a cambio de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, la transmisión del dominio de tales bienes ya se grava de modo independiente, por lo que tampoco existen razones para someter a gravamen en este caso la constitución de la pensión.

La constitución de concesiones administrativas tampoco tiene una relación clara con el gravamen del consumo. Es cierto, que –a diferencia de lo que sucede con los préstamos y pensiones- el adquirente sí obtiene facultades sobre el uso de un bien inmueble. En los casos en que la concesión esté sujeta al IVA -es decir, en el caso de las concesiones portuarias, aeroportuarias y ferroviarias en virtud del art. 7.9 de la Ley del IVA- el concesionario tendrá derecho a deducirse el IVA soportado, mientras que cuando las concesiones estén sujetas a ITP, que es el caso de todas las demás, el impuesto sobre transmisiones se convertirá en un coste neto para el concesionario.

Por los motivos expuestos quizá resultase aconsejable que desapareciera el gravamen sobre las concesiones en el ITP, salvo en los casos en que el concesionario no desarrollase una actividad empresarial. Sin embargo, al tratarse de una modificación impositiva que podría suponer una pérdida notable de recaudación, debería evaluarse cuidadosamente su eliminación y proceder a la misma de una manera gradual.

De este modo, las únicas operaciones cuyo gravamen puede tener cierto sentido son las transmisiones patrimoniales típicas y la constitución de derechos reales de uso o disfrute, así como, transitoriamente, las concesiones administrativas. Pero en estos casos debería tenerse en cuenta que el bien transmitido (o sobre el que se constituye el derecho real) habrá sido generalmente sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de su primera adquisición, por lo que el precio del bien usado reflejará ya un cierto IVA residual y su sometimiento al ITP supondrá una doble imposición económica difícil de justificar. En otros casos, que ya hemos señalado, el ITP no guarda relación alguna con el gravamen del

consumo y se convierte en un gravamen sobre el empresario que no parece justificado.

Por consiguiente, resultaría aconsejable la completa supresión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No obstante, no se trata de un objetivo prioritario, pues en casi todos los países de la UE existe un gravamen más o menos parecido al ITP y, además, su supresión produciría una notable pérdida de ingresos para las Comunidades Autónomas y, además, podría originarse una importante distorsión en el mercado inmobiliario, dado que la vivienda nueva seguiría quedando gravada por el IVA.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 61:

La reforma de la imposición sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados debería:

a) Suprimir el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

b) Suprimir la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando lo permita la situación presupuestaria.

c) Suprimir el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones consistente en "la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones", manteniéndose el tributo sobre las "concesiones administrativas".

d) Suprimir el gravamen sobre la constitución de derechos reales de garantía.

Propuesta núm. 62:

Debería procederse a la eliminación gradual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a medida que el ritmo de avance en la consolidación fiscal lo permita, con el objetivo de su completa eliminación cuando se alcance el equilibrio estructural.

b. La delimitación entre IVA y TPO en el gravamen de bienes inmuebles

Como se ha dicho, las transmisiones de inmuebles se gravan, en principio por el IVA, al que se suma la cuota gradual de documentos notariales, pasando a gravarse por TPO cuando no estuvieran sujetas a IVA –terrenos no urbanizados, segundas y ulteriores entregas de inmuebles, etc.-, en cuyos supuestos no cabe aplicar la cuota gradual de documentos notariales de AJD.

Para evitar el doble gravamen IVA – TPO. El art. 7 del Texto Refundido de la Ley del ITP-AJD realiza la delimitación entre ambos tributos señalando que "No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Además, resultan especialmente relevantes a estos efectos los artículos 4, 5, 6, 7 y 20 de la Ley del IVA, en los que se delimitan el hecho imponible, el concepto de empresario o profesional y el concepto de edificaciones. De esos preceptos se deduce que las transmisiones de inmuebles realizadas por empresarios o profesionales van a estar sujetas al IVA, mientras que por el contrario, no están sujetas a dicho impuesto las transmisiones realizadas por particulares, ni tampoco, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, incluidos inmuebles, a favor de un solo adquirente, cuando continúe con las mismas actividades que el transmitente.

Lo que resulta un tanto sorprendente es que las transmisiones de bienes inmuebles van a estar sujetas a ITP, cuando se realicen por sujetos pasivos del IVA siempre que:

- Se trate de operaciones exentas del IVA (por ejemplo, segunda entrega de edificaciones).
- Se trate, alternativamente, de los inmuebles incluidos en la transmisión de todo el patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continúe con las mismas actividades.

Aunque como se ha expuesto, la delimitación entre el IVA y el TPO está establecida de modo aparentemente claro, en la práctica no siempre es fácil asignar determinadas operaciones a uno u otro impuesto, pues existen algunos factores que facilitan los solapamientos entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones. Estos factores suelen ser:

- La gestión por dos Administraciones fiscales diferentes (estatal y autonómica)
- La opción que se concede a los interesados en ciertos casos para tributar por uno u otro impuesto.

- La diferente regulación de algunos elementos del ITP por parte de las Comunidades Autónomas.

Estos problemas no se plantean en los territorios forales, donde la misma Administración gestiona el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones, ni en la Comunidad Canaria, que gestiona tanto el Impuesto sobre Transmisiones como el Impuesto General Indirecto Canario.

En concreto las operaciones que suelen crear mayores dificultades son:

- La renuncia a la exención del IVA producida entre empresarios, generalmente con el fin de pagar precisamente un tributo que pueda recuperarse a través de su deducción o devolución. La renuncia a la exención se produce sin que sea necesario que comuniquen dicha renuncia a las Administraciones competentes en cualquiera de los dos tributos, ni que tengan que darle publicidad mediante escritura o inscripción. Esto provoca que, en ocasiones, la Administración autonómica liquide indebidamente TPO.
- Las características del concepto de segunda o ulteriores entregas de edificaciones, puesto que incluye circunstancias desconocidas para la Administración autonómica, como el caso en que el promotor haya utilizado durante dos años ininterrumpidos el inmueble o lo haya cedido a terceros distintos del adquirente, aunque tenga conocimiento de la transmisión porque el adquirente liquida la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados. Cuando se dan estas circunstancias, a veces la Administración autonómica liquida TPO cuando no tiene una constancia clara de que se trate de primera entrega.
- Sobre todo, la existencia de dos Administraciones. Hasta la promulgación de la Ley 21/2001 no existía ningún mecanismo específico de coordinación para dirimir la posible sujeción a uno u otro impuesto, puesto que la Junta Arbitral creada por la Ley Orgánica 3/1996, tenía la única función de resolver los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, pero no para decidir si una operación se sometía a IVA o ITP. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, creada por la Ley 14/1996, tampoco contempla este tipo de conflictos entre sus competencias, aunque pudiese realizar estudios, análisis o informes sobre cualquier asunto relacionado con los tributos cedidos.
- Finalmente, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, previstos en la Ley 21/2001, han sido los órganos a los que se ha encomendado la resolución práctica de los conflictos entre el IVA y el TPO, estableciéndose que, en caso de que no se llegase a un acuerdo sobre si correspondiese exigir uno u otro impuesto, sería la DGT quien resolviera el conflicto.

- En la actualidad, el art. 66.2.k) de la Ley 22/2009 sigue atribuyendo a los Consejos Territoriales la competencia para "aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles", pero no realiza una referencia expresa a la problemática del ITP y el IVA ni se atribuyen competencias a la Dirección General de Tributos[68].

Además de lo anterior, la Ley General Tributaria 58/2003, ha establecido, en su artículo 62, la suspensión del ingreso del segundo impuesto exigido, cuando ya haya sido satisfecho el otro por la misma operación, previéndose, además, que en el desarrollo de esa Ley se regulen mecanismos de compensación que eviten al contribuyente tener que pagar dos veces por la misma transmisión. El artículo 67.1 de esta norma prevé que "en el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente". Estos preceptos resultan adecuados, pero no permiten resolver el problema, sino sólo atenuar los síntomas.

En conclusión, aunque las normativas de ambos tributos delimitan perfectamente la asignación de operaciones a uno y otro impuesto, en la práctica pueden darse y se dan supuestos de doble liquidación (en sentido amplio), dado que al gestionarse ambos mediante autoliquidación solamente la Administración que recibe la declaración del contribuyente tiene los datos de la operación, que, en los casos citados anteriormente, son imprescindibles para su calificación y adjudicación en los supuestos en que para su sujeción a uno de los tributos sea necesario conocer la voluntad o la conducta de los interesados.

Todos estos problemas desaparecerían si –como sucede en los territorios forales- el IVA y el ITP fueran gestionados por la misma Administración.

Otras medidas que podrían ayudar a resolver, aunque no a eliminar el problema, podrían consistir en facilitar el intercambio automático de información entre la Administración central y las Autonómicas, de modo que en las actuaciones de comprobación se tengan en cuenta todos los datos relevantes sobre el impuesto ya liquidado o autoliquidado y quizá también en establecer un organismo competente para resolver los conflictos, organismo que podría ser la Junta Arbitral.

---

[68] Así lo observa F. ADAME MARTÍNEZ, "Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma", en Antonio Cubero Truyo (ed.) *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de Mejora en la Regulación de los Distintos Impuestos*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pág. 491.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 63:

Se deberían establecer procedimientos de intercambio automático de información entre la Agencia Tributaria y las Administraciones autonómicas, de modo que todas pudieran conocer la información disponible sobre operaciones en que resulte difícil delimitar cuál es el impuesto exigible. Las actuaciones de comprobación deberían utilizar dicha información de oficio antes de formular una propuesta de liquidación.

Propuesta núm. 64:

Debería atribuirse a la Junta Arbitral prevista en el art. 23 de la LOFCA la resolución de conflictos sobre el impuesto al que deba someterse una determinada operación. El conflicto debería plantearse de oficio, siempre que una Administración considerase que debería liquidar un impuesto ya autoliquidado o liquidado a favor de otra Administración.

c. Valoración de bienes y derechos

En este Impuesto y en otros muchos la valoración de los elementos patrimoniales es uno de los aspectos fundamentales del mismo por varias razones. En primer lugar porque para efectuar su liquidación es necesaria la previa valoración de aquellos; en segundo término, porque la normativa del Impuesto determina que la valoración de los bienes y derechos debe basarse en su valor real, que es un concepto jurídico aparentemente indeterminado y, por último, porque en muchos casos este impuesto constituye una referencia valorativa para otras figuras del sistema tributario. Además la valoración es un presupuesto necesario para que la Administración pueda efectuar la comprobación de valores en la determinación de las bases imponibles.

La valoración viene determinada porque la regla general de cuantificación de este impuesto, en la modalidad de TPO, señala que esa valoración ha de pretender coincidir con el valor real de los bienes y derechos. En efecto, el artículo 10 del Texto Refundido establece que: "La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda...", concepto que nuestro Tribunal Supremo sensatamente ha equiparado a valor de mercado en una jurisprudencia reiterada y constante[69].

---

[69] La reiterada doctrina de nuestro Tribunal Supremo recuerda muy de cerca el pensamiento de los primeros economistas españoles, los escolásticos de la Escuela de Salamanca, cuando

Dos problemas pueden presentarse en cuanto a la valoración de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. El primero se refiere a quien corresponde realizar o declarar la valoración y a quien corresponde comprobarla. El segundo, si en un sistema tributario moderno y para impuestos distintos deben coexistir valoraciones diferentes para una misma renta, producto, bien o cualquier otro elemento determinante de la obligación tributaria, contemplado en el mismo momento y desde la misma perspectiva y circunstancia.

En cuanto a la primera de esas cuestiones, la Ley General Tributaria (58/2003) la resuelve de hecho al no definir métodos o sistemas de carácter general para la valoración de los diversos elementos materiales del hecho imponible de los diferentes tributos, pero estableciendo con todo detalle en su art. 57 los medios que habrán de utilizarse en la comprobación de valores. En la mayoría de los tributos –y, especialmente, en los que se exija autoliquidación- la declaración del valor deberá ser obligación del declarante y su comprobación derecho de la Administración tributaria.

La Ley General Tributaria considera nada menos que nueve procedimientos para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, además de la tasación pericial contradictoria para confirmar o corregir los resultados de tales métodos de comprobación. Un sistema tributario moderno debe estar basado, en cuanto sea posible por la naturaleza de los impuestos, en el procedimiento de declaración-comprobación, frente al de una inicial asignación de valoraciones por la Administración. Solo cuando actuase de oficio por falta de declaración del obligado o como resultado de un procedimiento de comprobación, podría la Administración señalar el valor a un elemento determinante de la obligación tributaria. Es obvio que este planteamiento, reconocido plenamente en nuestras Leyes impositivas, debería corresponderse con una rigurosa comprobación administrativa de los valores declarados, al menos en términos estadísticos.

En cuanto a la segunda cuestión más arriba planteada –la unicidad o multiplicidad de valores para un mismo elemento determinante de la obligación tributaria, contemplado en el mismo momento y desde la misma perspectiva y circunstancia- no cabe duda de que tal debería ser el principio que rigiese un sistema tributario moderno. Por el contrario, respecto al Impuesto sobre el Patrimonio la Ley 19/1991 -y con anterioridad a la vigente Ley General Tributaria 58/2003- considera en su exposición de motivos más adecuada la inexistencia de un valor único para cada elemento patrimonial, entendiendo por el contrario que, en

---

debatían sobre el "precio justo" y llegaban a la avanzada conclusión para aquellos tiempos (mitad del siglo XVI) de que el precio justo era el precio que se alcanzaba en un mercado libre, competitivo y con información suficiente en todos sus integrantes. (Véase, por ejemplo, Fray Tomás de Mercado: "Suma de tratos y contratos", Sevilla, 1571, pág. 118 de la edición del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1977).

función de cada tributo, podrían darse diversos valores a los mismos bienes, derechos o rentas.

Tal posicionamiento de la Ley de 1991 resulta lógico en el Impuesto sobre el Patrimonio, porque en ese impuesto, al no fundamentarse en unas transacciones actuales de los bienes y derechos sobre los que gira sino en su mera existencia, resultará necesario admitir estimaciones derivadas de principios o criterios fijados legalmente en lugar de aplicar el valor de mercado de una transacción efectiva, inexistente en ese momento para tales bienes y derechos. Por otra parte, el principio constitucional de capacidad económica implica que, si legalmente se fija un valor que no sea el de mercado, el importe establecido normativamente deberá ser igual o inferior al de mercado pues, de otro modo, se estarían gravando manifestaciones ficticias de capacidad contributiva.

Por otro lado, cabe señalar diversas cuestiones que han dado lugar a problemas interpretativos, entre otros, en la constitución de fianza, en la base imponible de las concesiones administrativas o en la determinación de los sujetos pasivos en los préstamos hipotecarios. Estos problemas desaparecerían al eliminarse la modalidad de hecho imponible consistente en la constitución de derechos reales de garantía, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (art. 7.1 B) del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 65:

En los impuestos patrimoniales en que el hecho imponible se derive de una transacción efectiva:

a) Atendiendo a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, debería entenderse por "valor real" el valor de mercado de la transacción efectuada.

b) Solo en los impuestos patrimoniales que no respondan a una transacción efectiva, el concepto de "valor real" de la base imponible podría sustituirse por una magnitud objetiva, fijada por la Ley, siempre que se garantizase su uniformidad y que su estimación no superase el valor de mercado.

c) La comprobación de valores debería realizarse atendiendo a lo establecido en los apartados b) y c) del art. 57 de la Ley General Tributaria, relativos a "valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal" y a los "precios medios de mercado", respectivamente.

d. El cierre registral

Algún autor ha propuesto sustituir el denominado "*cierre registral*"[70] por *sistemas de información en tiempo real* entre los Registros y las Administraciones tributarias. Este mecanismo parece razonable, siempre que se efectúe un previo *rodaje* de los sistemas de información en tiempo real, de modo que se garantice su adecuado funcionamiento y, además, una gestión del impuesto suficientemente integrada y coordinada.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 66:

Debería sustituirse el "cierre registral" por un sistema de información en tiempo real entre los Registros, la Agencia Tributaria estatal y los organismos autonómicos equivalentes, una vez que transcurra un período suficiente de funcionamiento del citado sistema de información.

e. Mejoras sistemáticas

Por último, sería conveniente simplificar y mejorar la sistemática del actual texto refundido. Esto resultará sencillo, dado que la única modalidad subsistente se referirá a las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* y la constitución de derechos reales de uso y disfrute.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 67:

Se debería simplificar la sistemática del impuesto, recogiendo de modo expreso todos aquéllos beneficios fiscales que deban subsistir por responder a exigencias de convenios internacionales, a motivos técnicas o a circunstancias de interés general. De acuerdo con los principios generales de la reforma, debería seguirse un criterio restrictivo respecto al mantenimiento de beneficios fiscales.

---

[70] En el contexto tributario, el llamado "cierre registral" consiste en la constatación de que se han pagado los impuestos y, en consecuencia, se puede realizar la inscripción registral correspondiente. Desde otras perspectivas suele también entenderse por "cierre registral" la operación de cierre de las inscripciones del libro diario que formalmente realiza el Registrador cada día para no admitir otras a partir de ese momento. En este apartado se propugna que, con las cautelas oportunas, la constatación del pago pueda realizarse mediante sistemas de información en tiempo real entre la Administración tributaria y los Registros.

CAPÍTULO V

REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) constituye pieza fundamental en la reforma del sistema tributario español porque el IVA es uno de las figuras más importantes de ese sistema. Además, porque se trata de un impuesto comunitario y, en consecuencia, sujeto plenamente a las normas establecidas por la Unión Europea. Finalmente, porque constituye la figura esencial de la imposición indirecta, que es el ámbito en que la carga tributaria podría ser aumentada para compensar su reducción en la imposición directa o en las cotizaciones a la Seguridad Social, sin demérito para el objetivo de consolidación presupuestaria.

Todas estas circunstancias hacen que las propuestas de la Comisión respecto a la reforma del IVA se vean, de una parte, limitadas por la regulación europea de este tributo, pues sus normas son de obligado seguimiento por las leyes españolas y, de otra, constreñidas por las necesidades recaudatorias que evalúe el Gobierno al cuantificar los elementos determinantes de la obligación tributaria en los restantes impuestos y, señaladamente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en las cotizaciones a la Seguridad Social.

Con tales limitaciones bien presentes se efectúa seguidamente el análisis y propuestas de reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

1. Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Añadido constituye en España y en toda la Unión Europea uno de los pilares fundamentales del sistema tributario. Además, se trata de un impuesto comunitario, es decir, de una figura regulada en sus líneas básicas por la propia Comunidad y de cuya recaudación nacional participa la Unión Europea como tal para la financiación de sus costes de funcionamiento y de los costes de sus políticas económicas.

A lo largo de este epígrafe se proporcionará una descripción de los fundamentos de este tributo, de sus características generales en España y de su importancia recaudatoria en nuestro país y, finalmente, se hará una breve reseña histórica de la imposición sobre el consumo en España.

a. Fundamentos del Impuesto sobre el Valor Añadido

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es una invención europea de la segunda mitad del siglo XX. Su implantación trató de responder a un cuádruple objetivo perseguido por las autoridades del antiguo Mercado Común Europeo. El primero, gravar el consumo final de las familias. El segundo, conseguir un impuesto neutral sobre todos los productos. El tercero, evitar las subvenciones encubiertas a la exportación mediante la devolución de las cargas fiscales en frontera y, finalmente, el cuarto, luchar contra el fraude fiscal.

El objetivo final más importante del IVA fue siempre el de gravar el consumo final de las familias y ciudadanos. Se trata, pues, de un impuesto sobre el consumo final que se exige en cada etapa del proceso de producción-distribución pero solo por la porción de valor que se añade al producto o servicio en esa etapa, de forma que, al consumirse ese producto o servicio por los ciudadanos al final de su proceso de producción y distribución, todo su precio haya sido ya objeto de gravamen al haberse gravado en cada una de las sucesivas etapas de ese proceso el valor que se haya añadido en la misma. Desde un punto de vista operativo, la forma más fácil de efectuar ese gravamen en cada etapa del proceso es la de que tribute cada venta con un impuesto sobre su precio completo, pero permitiendo descontar de la cuota impositiva resultante el impuesto soportado por las compras efectuadas.

La segunda finalidad inicial de este tributo fue la de conseguir un impuesto neutral sobre todos los productos y servicios, lo que conduciría a un gravamen sobre el valor añadido en todas las transacciones exigido al mismo tipo impositivo. Como es conocido, los impuestos en cascada sobre las ventas totales repiten su carga completa en cada transacción de las que componen el proceso de producción-distribución de un bien o servicio, por lo que dos bienes o servicios iguales pueden soportar cargas fiscales diferentes en función del número de etapas del proceso de producción-distribución que haya recorrido cada uno de ellos antes de llegar al consumidor final. Por el contrario, el IVA solo grava el valor añadido en cada una de esas etapas, lo que conduce a que cualquier bien o servicio de igual precio termine siendo gravado casi por igual carga impositiva, cualquiera que haya sido el número de etapas recorridas en su proceso de producción-distribución[71]. De ahí que el IVA sea un impuesto prácticamente neutral frente a los impuestos en cascada sobre las ventas -nuestro antiguo impuesto sobre el tráfico de las empresas, heredero de la vieja alcabala castellana, era uno de ellos- cumpliendo así, en principio, con la segunda finalidad pretendida por las

[71] En realidad el IVA también tendría un cierto efecto de piramidación de la carga si las normas fiscales no obligasen a separar claramente en factura el importe neto de la venta y la cuantía del impuesto repercutido. En todo caso, si esa norma no se cumpliese, la piramidación en el IVA sería más reducida que en un impuesto en cascada sobre las ventas, pues su efecto se reduciría en cada etapa a su impacto sobre el valor añadido y no sobre la totalidad del precio.

autoridades europeas con su implantación, es decir, cumplir con la neutralidad en el tratamiento impositivo.

La tercera de esas finalidades -evitar las subvenciones encubiertas a la exportación- fue una motivación muy importante en un ámbito como el del antiguo Mercado Común Europeo y consecuencia del principio lógico para un impuesto sobre el consumo de que éste deba ser objeto de gravamen en el lugar en que se efectúe y no en el de producción del bien o servicio. Ese principio conduciría a que las exportaciones recibiesen, al salir por las fronteras aún existentes de cada país del Mercado Común, la devolución de los impuestos soportados dentro del país en que se originaban los bienes y servicios, al tiempo que al entrar en el país de destino soportarían la carga de los impuestos de este país en términos equivalentes a los productos y servicios generados en el interior del mismo. Al constituirse el Mercado Común Europeo el problema estribaba en que con impuestos en cascada resultaba muy difícil conocer la carga fiscal soportada por un bien o servicio en cada país debido a que podían ser muy distintos los procesos de producción y distribución en cada uno de ellos. Esa situación conducía a la arbitrariedad en el cálculo de tales devoluciones y, consecuentemente, a que ese cálculo encubriese auténticas primas a la exportación o penalizaciones excesivas a las importaciones, situaciones ambas incompatibles con un mercado común de bienes y servicios. Obviamente, con el IVA el problema desaparecía, pues la carga fiscal soportada por los productos y servicios exportados era equivalente a la cuota resultante de aplicar el tipo de gravamen a su precio y la carga que deberían soportar las importaciones era también equivalente a esa misma cuota. No era posible, pues, ocultar subvenciones a la exportación en las devoluciones en frontera ni tampoco imponer cargas adicionales a la importación en el gravamen de éstas al entrar en el país de destino.

La última de las finalidades perseguidas por las autoridades europeas con la implantación del IVA era la de luchar contra el fraude fiscal. Se pretendía conseguir ese importante efecto al necesitar cualquier vendedor justificar la deducción del impuesto soportado sobre las compras con las correspondientes facturas de sus adquisiciones. Se establecería así una cadena de facturas registradas de compras y de ventas que dificultaría extraordinariamente el fraude en este tributo.

Pero al cabo de los años la realidad ha demostrado que una buena parte de esos objetivos no han logrado alcanzarse. El único conseguido en casi su totalidad ha sido el primero, es decir, el de gravar el consumo final de las familias y ciudadanos, aunque existe un volumen de consumos finales, no determinado pero importante, que no han soportado el IVA en su totalidad, bien por la existencia de exenciones y tipos reducidos o por los numerosos fraudes que hoy se producen en el impuesto.

La neutralidad solo se ha conseguido muy parcialmente por cuatro motivos distintos. El primero, porque los tipos de gravamen de algunas transacciones o

productos son bien distintos entre sí; el segundo, porque algunos sectores están exentos o sometidos a un régimen especial de gravamen; el tercero, porque en muchos casos se tributa mediante estimaciones derivadas de métodos más o menos indiciarios y, finalmente, el cuarto porque, además, el gravamen en la última etapa del proceso de distribución -la venta minorista- se sustituye en algunos países por un gravamen en la etapa anterior que pretenden ser equivalente al que correspondería al minorista. La falta de neutralidad del impuesto se deriva, por tanto, de exenciones, de tipos de gravamen diferenciados y de métodos indiciarios o aproximativos de estimación.

La tercera motivación del impuesto -evitar las subvenciones encubiertas a la exportación a través de las devoluciones fiscales y la penalización de las importaciones por el gravamen de entrada en frontera- debería haber terminado prácticamente con la implantación del mercado interior y la desaparición de las fronteras entre los Estados miembros. Sin embargo el mantenimiento de las Haciendas nacionales y la alta valoración que se concede a las facilidades recaudatorias que, obviamente, son mayores cuando el impuesto se exige en origen que en destino porque suele ser menor el número de productores que el de distribuidores finales, ha conducido a un sistema aprobado y no aplicado todavía en el que se exigirá el gravamen en el país de origen y se devolverá su importe mediante transferencia intracomunitaria al país de destino de los bienes y servicios. Como el establecimiento del sistema de transferencias resulta muy complejo, los bienes objeto de entregas intracomunitarias gozan provisionalmente de una exención plena del IVA en su país de origen, mientras que son gravados en el país de destino las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Hay que advertir que por "exención plena" se entiende no solo no gravar la venta sino, además, la devolución del impuesto soportado hasta ese momento sobre las compras que originó la venta y que, además, quedan aún importantes cuestiones pendientes en el diseño de este procedimiento.

Finalmente, la lucha contra el fraude ha constituido en toda la Unión Europea un fracaso de importancia. La existencia de sectores exentos, de regímenes indiciarios de estimación de la base del impuesto, de recargos de equivalencia y, sobre todo, de las entregas y adquisiciones intracomunitarias[72], ha elevado el volumen de fraude hasta cotas impensables cuando se estableció el impuesto. El encadenamiento de compras y de ventas ha constituido, además, un multiplicador muy eficaz de ese fraude, porque cuando se defrauda en una determinada transacción resulta casi imposible que ese fraude no se transmita y amplifique por todo el resto de la cadena de valor hasta el consumo final. Además, el fraude en el IVA acaba contaminando también a otros impuestos, tales como el de

[72] La expresión "entregas intracomunitarias" es la nueva forma de denominar fiscalmente a las exportaciones entre países de la UE mientras que las expresión "adquisiciones intracomunitarias" es la correspondiente a las importaciones procedentes de otro país de esa área. Esas expresiones tratan de reforzar la idea de un mercado único, dentro del cual no existen importaciones y exportaciones sino entregas y adquisiciones.

Sociedades y el IRPF. El sistema provisional ya descrito, aplicable a entregas y adquisiciones, intracomunitarias, resulta también fuertemente vulnerable al fraude.

Pero el IVA tiene todavía un efecto adicional pernicioso. Su coste en eficiencia es considerablemente elevado por dos motivos. El primero, porque para recaudar un impuesto sobre el consumo final se hace trabajar para la Hacienda pública a todos cuantos intervienen en las distintas etapas del proceso de producción-distribución de un bien o servicio determinado y no solo a sus vendedores finales. Productores, importadores, mayoristas y minoristas se ven implicados en el proceso de recaudación y todas sus operaciones quedan sometidas al tributo, con lo que eso supone en costes de cumplimiento y en oportunidades sucesivas para alterar el precio de las cosas o la naturaleza de las operaciones al objeto de evitar o defraudar el IVA. Un coste muy importante en eficiencia que implica a muchos miles de personas implicadas anualmente para el cumplimiento de los aspectos formales del IVA y para, en definitiva, recaudar un impuesto sobre el consumo final. Mucho más fácil y menos costoso sería gravar exclusivamente ese consumo final, como se hace en otros países y, señaladamente, en los Estados Unidos de América y Japón, entre otros muchos.

El segundo de los importantes costes de eficiencia generados por el IVA se deriva de su naturaleza comunitaria. Se trata de un impuesto europeo cuyas normas reguladoras responden a criterios comunes emanados de las autoridades de Bruselas, que tratan de unificar o armonizar las diferentes formas de expresión legal de los distintos países de la Unión. El resultado es apreciablemente confuso. Probablemente el IVA sea hoy el impuesto de regulación más compleja de todos los que integran nuestro sistema fiscal, con los grandes costes de eficiencia que tal complejidad supone, aparte de que su reforma ha de ceñirse exclusivamente a aquellos aspectos en que pueda existir una cierta libertad de elección dentro de la rígida y detallada regulación comunitaria[73].

A la luz de esos argumentos, un riguroso análisis coste-beneficio comparado del IVA y un impuesto sobre el consumo final en fase minorista suscita más dudas que certezas. Y quizá en el futuro podría plantearse la desaparición del IVA y su

---

[73] A la vista de todos esos problemas la cuestión que quizá debería plantearse es que, si lo que en definitiva se desea es gravar el consumo final, por qué no se utiliza para esa finalidad un impuesto sobre el consumo en fase minorista en lugar del IVA, como hacen otros muchos e importantes países. Un impuesto sobre el consumo final en fase minorista, en un momento como el actual en que ya no resulta necesario el IVA para practicar transparentemente los ajustes intracomunitarios en frontera, quizá tuviese una administración algo más compleja que la del IVA pero supondría un enorme ahorro en costes de cumplimiento por la pesada burocracia privada a que su exacción obliga y permitiría mejor y con menores complicaciones el gravamen en el país de consumo. Además, al tratarse de un impuesto en la fase final del proceso de producción-distribución, no permitiría la transmisión amplificada y contaminante del fraude fiscal. Finalmente, su comprobación administrativa podría beneficiarse hoy de la rápida extensión de los pagos mediante instrumentos electrónicos y de las numerosas normas restrictivas introducidas para evitar el llamado “blanqueo” de capitales.

sustitución por un impuesto sobre el consumo final en fase minorista. Pero, al ser el IVA un impuesto comunitario, esa sustitución no podrá llevarse a término hasta que la Unión Europea no encuentre otra forma generalmente aceptada de financiarse.

Como ya se ha expuesto, la imposición sobre el valor añadido (IVA) supone aplicar el tributo sobre el valor que se añade en cada fase del proceso de producción y distribución de bienes y servicios aplicando el método de deducción financiera, que consiste en deducir el IVA soportado por las compras del IVA repercutido en las ventas. De esta forma se simplifica la aplicación del impuesto, pues mediante ese método de deducción financiera puede gravarse igualmente el valor añadido en cada fase sin necesidad de evaluar y gravar cada uno de sus componentes. Por su parte –y como ya también se ha indicado- en las operaciones de comercio exterior se aplica la exención plena del impuesto consistente en no gravar por el IVA a los productos exportados y dando al exportador el derecho a la deducción o, en su caso, a la devolución del impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la producción y distribución, con lo que el ajuste fiscal en frontera se realiza de forma automática. Determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios gozan de exención también en operaciones interiores, lo que se conoce como exenciones limitadas, porque no se aplica el IVA a dichas operaciones pero el IVA soportado en los inputs productivos por adquisiciones de bienes y servicios no se devuelve, con lo que generalmente se traslada al precio. En estas operaciones la carga fiscal queda reducida en el importe del impuesto que corresponde al valor añadido en la fase de la operación declarada exenta pero no en la que corresponde a las fases anteriores.

Pese a todo, en general el IVA suele considerarse como una forma de imposición relativamente más eficiente que la imposición directa y que otros impuestos indirectos sobre las ventas. Un IVA de amplia base, preferentemente con un tipo único, se acercaría mucho al ideal de un impuesto único sobre el consumo final que afectase a todos los bienes sin excepción. Sin embargo, en la UE el tipo general sólo se aplica aproximadamente a dos tercios del consumo total, mientras que el tercio restante disfruta de diferentes exenciones o de tipos reducidos de gravamen.

El sistema transitorio vigente para tratar adquisiciones y entregas intracomunitarias debería revisarse cada cuatro años, pero después de veinte años de funcionamiento aún no se puede prever cuando se llevará a término tal revisión. Si finalmente esa revisión ocurre en algún momento, el régimen actual será sustituido por el definitivo, basado en el principio de tributación en origen con transferencia del impuesto recaudado al país de destino[74]. Las razones de que la

[74] La propia Comisión manifiesta este escepticismo en el COM (2011) 851 final "Sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único", cuando afirma que "las recientes discusiones con los Estados miembros han confirmado que

imposición en origen no haya resultado aceptable hasta la fecha, según el Libro Verde sobre el Futuro del IVA (COM (2010) 695) son las siguientes:

a) Sería necesaria una gran armonización de los tipos de IVA para evitar que las diferencias de tipos influyan en las decisiones relativas a dónde comprar, y ello no sólo para los particulares, sino también para las empresas, ya que el pago del IVA, aunque pueda deducirse, afecta a la tesorería. No obstante, debe indicarse que en los últimos años se ha observado en Europa cierta convergencia de los tipos generales del IVA.

b) Sería necesario un sistema de compensación para garantizar la percepción de los ingresos en concepto de IVA por el Estado miembro en el que tiene lugar el consumo. Las nuevas tecnologías de la información -aún no plenamente disponibles cuando se desarrollaron los anteriores debates- podrían quizá permitir la superación de este obstáculo.

c) Los Estados miembros tendrían que depender unos de otros para la recaudación de una parte sustancial de sus ingresos por IVA, lo que quizá no se acepte con facilidad.

b. El IVA en España y su importancia recaudatoria

Como en todos los países de la Unión Europea la imposición sobre el consumo final en España está representada por el impuesto sobre el valor añadido y un conjunto de figuras muy diversas agrupadas bajo la denominación genérica de "impuestos especiales", de las que se ocupará otro capítulo de este Informe.

La menor presión fiscal en España en comparación con la media ponderada de la Unión Europea es especialmente relevante en el componente de la imposición indirecta, situándose con datos de 2011 a una distancia de 3,4 puntos del PIB por debajo de la media de la UE27 (10,2% en España frente a 13,6% en la UE27). El peso de la imposición sobre el consumo representó en España en el mismo año un 8,4% del PIB, lo que la sitúa en el último puesto de los 27 países del grupo, con una diferencia de 3,6 puntos de PIB por debajo de la media. El último puesto, con datos de 2011, también lo mantiene nuestro país si la comparación la realizamos en términos del tipo impositivo implícito que recae sobre el consumo, con una diferencia por debajo de la media de la UE27 de 7,5 puntos porcentuales (14% frente a 21,5%).

Según datos del "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", de julio de 2013, con datos de 2011, la recaudación por IVA fue

---

este principio (el de la imposición en el Estado miembro de origen) continúa siendo políticamente inalcanzable".

en España la más baja de los 27 países de la UE en términos relativos, con el 5,8% del PIB. También, según el mismo estudio, ocupó el penúltimo lugar, después de Luxemburgo, (cuyo tipo normal del 15% es el más bajo de la UE27), si se ordenan los países en función del tipo ponderado del IVA soportado por las familias (el 7,9 en España frente al 11,3 de media de los 27).

Igualmente según la Comisión Europea (Tax reforms in EU Member States 2013) los ingresos por IVA se alejan mucho del nivel que alcanzarían si todo el consumo privado estuviera sometido al tipo normal y la recaudación fuera eficiente. Para hacerse una idea de la pérdida de recaudación se ha calculado un indicador que mide los ingresos actuales de los 28 países como porcentaje de la recaudación teórica obtenida si todo el consumo estuviera sometido al tipo impositivo general de cada país. Esta ratio proporciona un primer indicador del impacto de las exenciones y de los tipos reducidos, aunque también está afectado por la evasión y elusión fiscal, que reducen el mismo, así como por la estructura del consumo y el tamaño de las respectivas economías nacionales[75]. Para el conjunto de los 28 países dicha ratio no alcanzaba el 50% en el año 2011 (valor similar al del año 2010), aunque se hace la advertencia de que puede haber una estimación sesgada a la baja al incluirse en el denominador conceptos que no forman parte de la base del IVA. Las diferencias entre países son sustanciales. Luxemburgo ostenta la ratio más elevada, con valores próximos al 100%, aunque se hace la advertencia del sesgo al alza introducido por las compras transfronterizas, dado que los ingresos están incluidos en el numerador mientras que en el denominador no se incluyen los gastos de consumo de los hogares no residentes. Le siguen Chipre, Estonia, Bulgaria y Eslovenia, todas con valores por encima del 60%. En el extremo opuesto, por debajo del 50%, se encuentran, de menor a mayor Grecia (con un valor del indicador por debajo del 40%), España (con más del 40% pero por debajo del 45%), Italia, Letonia, Portugal y el Reino Unido. Si bien se reconoce que las últimas reformas introducidas en España pueden haber mejorado el indicador, hasta que no se disponga de los datos de 2013 no se podrá conocer la magnitud de la misma.

En esta misma línea, algunas estimaciones recientes[76], aunque basadas en metodologías distintas, muestran que en la media de la UE, la existencia de exenciones y tipos reducidos minoró el tipo efectivo del IVA en un 25,6% en 2011. En España esta minoración se amplía al 33%. En el mismo sentido, esas

---

[75] En efecto, los países más pobres tienden a tener un peso mayor del consumo de bienes de primera necesidad, que suelen estar sujetos a tipos reducidos. Del mismo modo, la variable de consumo privado utilizada en estos cálculos es la proporcionada por las cuentas nacionales, que es solo una aproximación de la base del IVA, dado que incluye algunos bienes exentos de IVA mientras que otros bienes sujetos a IVA se contabilizan en otros componentes de la demanda en las cuentas nacionales. La importancia de estos bienes/servicios depende de la estructura económica de los países.

[76] *Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri and Ettore Romagnano (2011). Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union. INTERNATIONAL VAT MONITOR JANUARY/FEBRUARY 2012*

estimaciones muestran que los tipos reducidos afectaban a más del 40% del gasto de consumo en 2011 en España y que un 12% de esos gastos estaba exento o fuera de la aplicación del IVA. La combinación de estos dos efectos da como resultado que un 50% del gasto de las familias estuviese exento o sujeto a tipos reducidos en España, porcentaje solo superado por Grecia, Irlanda y Portugal. En el caso español, esto suponía una diferencia del tipo efectivo del IVA frente al tipo general de 5,9 puntos (2,2 puntos debido al tratamiento de los alimentos, 1,4 a los hoteles, restaurantes y paquetes de vacaciones, 1 punto al tratamiento de la sanidad, educación y cultura, 0,7 a la vivienda, 0,2 al transporte y 0,4 al resto de exenciones o tipos reducidos).

A pesar de las reformas introducidas, sobre todo por lo que respecta al incremento del tipo impositivo general, algunos de cuyos efectos ya se hicieron notar en la recaudación de 2012, para dicho año la diferencia de recaudación del IVA en España seguía siendo equivalente a algo más de 2 puntos porcentuales del PIB en comparación con la media de los 27. Es de esperar que las recientes reformas, una vez que hayan tenido efecto pleno, consigan reducir esta brecha, al menos en parte.

c. Breve historia de la imposición sobre el consumo en España

Desde que el IVA fue introducido por primera vez en Francia en 1954, la implantación de este impuesto en el mundo ha sido continua, hasta el punto de que en estos momentos está vigente en la mayor parte de los países de la OCDE, así como en muchos de los países en desarrollo. La Comunidad Económica Europea adoptó el impuesto sobre el valor añadido como modalidad de imposición sobre el consumo de tal forma que una de los requisitos para la incorporación de España y de otros países a la CEE fue la adopción de esta forma de tributación, lo que se hizo en 1986.

La imposición sobre el consumo en España tiene una larguísima tradición. Como impuesto general sobre las ventas en el Reino de Castilla existió, al menos desde el siglo XIV, la alcabala, que se sustituyó a mitad del siglo XIX por impuestos generales sobre el consumo o impuestos sobre consumos específicos. Desde 1964 y hasta 1985 se aplicó en España el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE), que era un impuesto plurifásico y acumulativo en cascada, lo que hacía que produjese una carga distinta sobre el consumo final y diferentes efectos económicos en función del número de fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Sus efectos negativos se derivaban del hecho de que el tributo se incorporaba al coste de los bienes y servicios producidos trasladándose al precio constituyendo parte de la base imponible en la siguiente fase del proceso productivo. Dos efectos negativos eran fácilmente identificables en aplicación de la imposición en cascada. En primer término, el efecto piramidación, ya que el impuesto repercutido en una fase del proceso se incorporaba a la base de la siguiente fase con lo que el tipo impositivo se aplicaba no solamente sobre el precio del bien o servicio sino también sobre el impuesto

soportado en las adquisiciones de inputs productivos trasladado al precio. En segundo lugar también se podía producir un efecto de ampliación de márgenes, ya que en los casos en que éstos se establecen en forma porcentual sobre el coste de producción dicho margen era mayor o menor dependiendo del componente del impuesto trasladado al precio. Además este tipo de imposición tenía un efecto negativo adicional que era el de incentivar la integración vertical de empresas ya que, reduciendo el número de fases productivas o distributivas, también se reducía la carga fiscal implícita en el coste y precio de los bienes o servicios gravados. Por tanto uno de los principales defectos del IGTE español era la falta de neutralidad respecto a la forma en que se organizaban los procesos productivos, ya que el incentivo a la integración vertical de empresas dificultaba la integración horizontal que es la que proporciona una mayor especialización productiva y favorece la competitividad en el mercado.

En las operaciones de comercio exterior, en las que la tributación se debe aplicar en el país del consumo del bien, el problema que planteaba el IGTE era el de conseguir una eliminación razonable de la carga fiscal implícita en el precio de los bienes exportados, pues el valor de esa carga dependía del mayor o menor grado de integración vertical de los procesos productivos, de forma que un mismo producto podía tener una carga fiscal muy diferente según que el proceso productivo se realizase en muchas o pocas fases. Consecuentemente, el ajuste fiscal en frontera tendente a eliminar la carga fiscal interior a la hora de exportar los bienes, se veía dificultado ante la imposibilidad de determinar esa carga, dando lugar a rentas fiscales en los casos en que la devolución del impuesto era superior a dicha carga o a costes añadidos en los casos contrarios.

El IVA se implantó en España en 1986 por la Ley 30/1985, que representó un considerable avance en materia de imposición indirecta. Desde entonces se ha visto sometido a múltiples modificaciones, muchas de ellas derivadas de la necesidad de adaptación al proceso armonizador europeo de dicho impuesto, siendo, sin duda, las más transcendentes las que se introdujeron por la Ley 37/1992. La abolición de las fronteras fiscales en el ámbito de la Unión Europea que se había de producir en 1993 exigía la adecuación del régimen del IVA a la nueva situación. El régimen transitorio ya descrito se aprobó en la Directiva 91/680/CEE

2. Recomendaciones de los Organismos Internacionales

Desde un punto de vista general, los Organismos internacionales han emitido reiteradamente dos recomendaciones en materia fiscal a nuestro país que tienen una directa conexión con la reforma de este impuesto. La primera, que la consolidación fiscal tiene que ser tarea prioritaria en todos los niveles de la Administración pública, adoptándose las medidas oportunas para que entre 2014 y 2016 se corrijan de forma duradera los desequilibrios actuales. La segunda, que la reforma del sistema tributario debería aumentar el peso relativo de la

imposición indirecta y de los impuestos contra el deterioro del medio ambiente en el conjunto de los ingresos públicos.

Desde un punto de vista más particular, el Consejo de la Unión Europea en sus recomendaciones a España de junio de 2013 sugiere explorar la posibilidad de limitar la aplicación del tipo reducido de IVA. En la misma dirección se pronuncia la Comisión Europea en su valoración del Programa de Estabilidad y Programa Nacional de Reformas de España de 2013, señalando, a modo de ejemplo, algunos bienes y servicios, tales como los alimentos, los ligados a la salud y algunos servicios turísticos, que podrían pasar a ser gravados por el tipo general. Del mismo modo, el FMI sugiere en julio de 2013 que se podrían aumentar los ingresos públicos a través de la imposición indirecta, a partir de un incremento del número de productos que tributan al tipo general. Por su parte, la OCDE, en su informe sobre la economía española de 2012, recomendó, por lo que se refiere al IVA, aplicar el tipo general a un número mayor de bienes y servicios y considerar la utilización de los ingresos adicionales derivados de ésta y otras medidas para reducir las cotizaciones sociales a cargo de las empresas, reducción que podría localizarse en las cotizaciones correspondientes a los trabajadores de menores salarios.

1) Nos encontramos, pues, con cuatro tipos de recomendaciones para la reforma del sistema tributario que afectan especialmente a la reforma del IVA:

2) La necesidad imperiosa y urgente de reducir el déficit público mediante una consolidación presupuestaria duradera.

3) La necesidad de cambiar la estructura de los ingresos públicos aumentando el peso relativo del IVA y de los tributos medioambientales en el conjunto de tales ingresos.

4) La necesidad de disminuir sustancialmente el número de bienes y servicios gravados hoy en el IVA con tipos reducidos o superreducidos, aumentando paralelamente el número de los gravados al tipo general.

5) La idea de que podría utilizarse un aumento de la recaudación del IVA para reducir las cotizaciones sociales a cargo de las empresas y que correspondiesen a los asalariados de más baja retribución; idea que se conoce como devaluación fiscal.

3. Objetivos generales de la reforma del IVA

Las cuatro recomendaciones anteriores de los Organismos internacionales delimitan bastante bien el ámbito de la actual reforma del IVA, si se matizan adecuadamente sus prescripciones conforme a los intereses específicos de nuestro país y se tiene, además, en cuenta que nos encontramos ante un tributo en el que las normas comunitarias lo han armonizado en sus aspectos fundamentales, por lo que el margen de maniobra para reformarlo es muy

reducido. Por tanto esas consideraciones nos obligan a centrarnos en aquellos aspectos de las recomendaciones de los Organismos internacionales que han puesto de manifiesto una mayor necesidad de reforma, bien porque afectan muy seriamente a la capacidad recaudatoria del impuesto o porque provocan distorsiones económicas muy negativas para la eficiencia de la economía española.

Como se ha indicado, estimaciones recientes muestran que la existencia de exenciones y tipos reducidos minora el tipo efectivo del IVA en la media de la UE en un 25,6%, mientras que en España esta reducción se amplía hasta el 33%. En ese mismo sentido ha de tenerse en cuenta que los tipos reducidos/superreducidos afectaban en nuestro país a más del 40% del gasto en consumo en 2011, mientras que un 12% de ese gasto estaba exento o fuera de la aplicación del IVA. La combinación de estos dos efectos da como resultado que alrededor de un 50% del gasto de las familias quede exento o sujeto a tipos reducidos en España. A lo anterior hay que añadir los efectos no evaluados de unos altos niveles de evasión y elusión fiscal, por lo que todo ello termina explicando que el peso de la recaudación por IVA respecto al PIB haya sido en España del 5,4% en 2011, más de 2 puntos por debajo de la media de la UE27. Sin embargo, también ha de tenerse en cuenta que los datos de 2011 se refieren a un IVA en el que su tipo general de gravamen se situaba apreciablemente por debajo del tipo medio en la UE27, situación ya corregida en 2012, cuando el tipo general de gravamen de este impuesto se ha elevado hasta el 21%, que coincide con su actual valor medio en los países europeos.

A la vista de todo lo anterior, parece evidente que los objetivos de la reforma del IVA habrán de ser los siguientes:

Primero. Coadyuvar al mantenimiento del proceso de consolidación presupuestaria, aportando los fondos necesarios para alcanzar ese objetivo.

Segundo. Ganar peso relativo en la estructura de los ingresos públicos para conseguir una imposición más neutral y eficiente que altere en menor grado e, incluso, que impulse las decisiones de trabajar, ahorrar, invertir y asumir riesgos económicos. Respecto a todos esos objetivos una imposición indirecta como el IVA se considera hoy por la doctrina como el instrumento más adecuado para alcanzarlos.

Tercero. Reducir sustancialmente, como se ha propuesto y se propondrá por la Comisión para todos los demás impuestos, el número de bienes y servicios que disfrutan actualmente de exenciones y reducciones, especialmente a través del tipo reducido de gravamen (10%) y sin alterar en ningún caso los productos y servicios acogidos al tipo superreducido (4%), para afectar lo menos posible a los costes de la “cesta de la compra”, es decir, al coste de los bienes de consumo de mayor incidencia social.

4. Exenciones en operaciones interiores

El IVA contiene un cierto número de exenciones, con efectos muy concretos en el caso de que afecten de modo directo a consumidores finales de los bienes y servicios exentos y con efectos más complejos cuando los afectados por tales exenciones son, a su vez, empresarios o profesionales que utilizan esos bienes y servicios en sus propios procesos productivos. Seguidamente se analizarán los fundamentos de tales exenciones y propondrán las medidas de reforma oportunas respecto a las exenciones de mayor interés.

a. Fundamentos de las exenciones en operaciones interiores

Las exenciones en operaciones interiores tienen habitualmente como finalidad reducir la carga impositiva de determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios, fundamentalmente por razones sociales y culturales. Entre ellas pueden citarse las exenciones referidas a los servicios médicos y sanitarios, asistencia social, educación y servicios deportivos y culturales, que generalmente tienen como destinatarios a consumidores o usuarios finales de tales servicios. También existen exenciones por razones técnicas, entre las que han de incluirse aquellas que se aplican a las operaciones de entrega de bienes respecto a las que se excluye totalmente el derecho a deducir el IVA soportado. Estas exenciones cobran pleno sentido en los casos en que afectan a consumidores finales de los bienes y servicios exentos. Sin embargo esa circunstancia no concurre siempre en varios grupos de operaciones exentas, tales como las operaciones financieras y de seguro; las operaciones inmobiliarias y otras muy diversas, caracterizadas porque sus destinatarios pueden ser tanto usuarios finales de tales bienes y servicios como empresarios y profesionales que los aplican en sus procesos productivos.

Las exenciones en operaciones interiores consisten en no aplicar el IVA a la venta o entrega de determinados bienes y servicios, pero sin que quien efectúa la entrega pueda deducir el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios para realizar su actividad. De ahí que se identifiquen como exenciones limitadas, a diferencia de las exenciones plenas que se aplican a las operaciones de comercio exterior, que permiten la deducción o la devolución del IVA soportado.

En el caso de que el destinatario de la operación con exención limitada sea un consumidor o usuario final, la exención limitada cumple su finalidad porque su efecto económico es la reducción del precio en el importe del impuesto que recae sobre el valor añadido en la fase final del proceso de producción-distribución. Pero cuando la exención se aplica en una fase intermedia de un proceso productivo –es decir, cuando los aparentes beneficiados sean empresarios o profesionales que utilicen esos bienes y servicios en sus propias producciones- los efectos económicos pueden ser muy negativos ya que, al no girarse el impuesto en esa fase, el IVA soportado tampoco se deducirá, pero se producirá

un inevitable efecto de recuperación porque el IVA no deducido en la fase exenta se integrará de algún modo en el precio de entrega en esa fase exenta y repercutirá en la siguiente fase, generando, además, un efecto de piramidación. Este último efecto se producirá casi inevitablemente porque el IVA soportado que no se ha deducido en la fase exenta se trasladará casi con seguridad al precio de esa fase, con lo que el IVA cargado en la fase siguiente se aplicará sobre una base imponible mayor al incluir el IVA soportado pero no deducido. De ahí que deba evitarse la aplicación de exenciones en los supuestos en que los adquirentes de bienes y servicios no sean los consumidores o usuarios finales de los mismos.

b. Revisión de las actuales exenciones del IVA

Como ha quedado ya expuesto una de las características del IVA español es su escasa capacidad recaudatoria en comparación con la media de la UE27, tanto en términos de contribución al total de ingresos públicos como en relación al PIB. En este apartado se analizarán los aspectos que pudieran contribuir a reforzar la capacidad recaudatoria del impuesto, en concreto en la posibilidad de reducir el ámbito de las exenciones contenidas en el artículo 20 de la Ley del IVA. Hay que indicar que algunas de las propuestas no pueden ser aplicadas en forma inmediata ya que la normativa comunitaria no lo permite. No obstante se incluyen para que sean tenidas en cuenta cuando se produzcan las modificaciones previstas en la directiva de imposición sobre el consumo.

El artículo 20, apartado Uno.1º de la Ley del IVA recoge las exenciones referidas a las prestaciones y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometan a prestar todo o parte del mismo. La exención no se aplica a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

Dicha exención se fundamenta en el artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE que dispone que los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones. Sin embargo la Comisión Europea en su documento "Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen de IVA en el marco del mercado interior" ha indicado como uno de los objetivos prioritarios de la armonización en materia de IVA la supresión de la exención de los servicios públicos postales. La razón es que los servicios públicos postales operan en mercados competitivos, por lo que la aplicación de la exención a dichos servicios y no a los prestados por entidades privadas puede afectar negativamente a la competencia. Por tanto, cuando esta recomendación de la Comisión Europea haya sido incorporada a una directiva del Consejo de la UE, sería conveniente suprimir la exención de los servicios públicos postales para evitar distorsiones en la competencia.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 68:

Debería suprimirse la exención contenida en el punto 1º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA referida a los servicios públicos postales cuando así lo permita la normativa europea.

Por otra parte, el artículo 135.1.h) de la Directiva 2006/112/CEE establece que los Estados miembros eximirán las entregas por su valor facial de sellos de Correos que tengan valor postal en sus territorios respectivos, de timbres fiscales y de otros valores similares. El artículo 20, apartado Uno.17º de la Ley del IVA contiene la exención de las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal por importe no superior a su valor facial. La exención no se extiende a los servicios de expedición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros. Por tanto, del mismo modo que en el caso anterior y en coherencia con lo indicado en relación con las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a ellas que constituyen el servicio postal universal parece lógico plantear el estudio de la supresión de la exención referida a las entregas de sellos de Correos cuando la recomendación de la Comisión al Consejo de la UE haya sido incorporada a la Directiva comunitaria de imposición sobre el consumo.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 69:

Debería suprimirse la exención contenida en el punto 17º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA referida a la entrega de sellos de Correos cuando así lo permita la normativa europea.

Además, el artículo 132.1.l de la Directiva 2006/112/CE dispone que los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios y las entregas de bienes facilitada a sus miembros en interés colectivo de éstos mediante una cotización fijada de conformidad con sus estatutos por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Por su parte, el artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA contempla la exención de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean, exclusivamente, de naturaleza política, sindical, religiosa, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas. La ley española incluye, a estos efectos, a los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades mencionadas. El requisito es que por tales prestaciones no perciban contraprestación alguna distinta a las cotizaciones

fijadas en sus estatutos. Hasta 2012 la exención estaba también condicionada al reconocimiento previo de la Administración que ha sido eliminado por la Ley 17/2012 para 2013.

Dentro de la descripción anterior contenida en la Ley española se incluyen operaciones muy diversas, unas de carácter fundamentalmente filantrópico o social, que son las contempladas en la directiva comunitaria, y otras a las que la Ley española amplía la exención como son las cuotas de colegios y cámaras oficiales y organizaciones patronales. Por tanto, la Comisión considera que sería conveniente distinguir estos supuestos en forma diferenciada, limitando la exención a las prestaciones de servicios de entidades de carácter social o filantrópico y sometiendo a tributación las realizadas por los colegios profesionales, las cámaras oficiales y las organizaciones empresariales porque constituyen prestaciones de servicios profesionales o empresariales que no deberían gozar de exención.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 70:

Debería suprimirse el párrafo segundo del punto 12 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA para eliminar la exención referida a los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

Otros casos son los referidos en el artículo 135.1, letras b) a g) de la Directiva 2006/112/CEE, que establece que los Estados miembros eximirán las operaciones financieras de concesión de créditos, negociación y prestación de fianzas y las operaciones referidas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, operaciones referentes a divisas, monedas, acciones y fondos de inversión. Sin embargo el artículo 137.1 de la Directiva dispone que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones financieras contempladas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135. El apartado 2 del citado artículo establece que los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio de opción previsto en el apartado 1. Aunque quizá habría que analizar con más detalle los efectos de eliminar la exención en los casos en que el destinatario de la operación sea un sujeto pasivo con derecho a deducción, así como el efecto recaudatorio, la complejidad administrativa y el incremento de costes al consumo de la posible introducción de la opción de que tributasen sin exención de las operaciones financieras contenidas en el artículo 20, apartado Uno.18º de la Ley del IVA, la evidencia comparada parece concluyente pues ninguno de los países de la Unión Europea ha estimado oportuno revisar esta exención

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 71:

No se considera oportuno introducir en estos momentos la opción sobre la tributación de los servicios financieros referidos en el artículo 135.1, letras b) a g) de la Directiva 2006/112/CEE, dada la complejidad de situaciones que podría generar esa opción y la experiencia comparada de los países miembros de la UE.

En el artículo 135.1.i) de la Directiva comunitaria se establece que los Estados miembros eximirán las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado. El artículo 20.Uno.19º, de la Ley del IVA, según el texto establecido por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, contiene la exención de las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

Esta exención trata de evitar la sobreimposición cuando las operaciones declaradas exentas ya están sujetas a otros tributos sobre el juego. Sin embargo tal circunstancia se produce igualmente en otras operaciones gravadas en el IVA, que también soportan otros tributos como es el caso de los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos o la electricidad. Sería conveniente reducir esta exención estableciendo límites al amparo de la reserva concedida por la directiva comunitaria, dado los efectos positivos que podría tener dicha limitación para mejorar la capacidad recaudatoria del IVA.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 72:

Debería reducirse el ámbito de la exención contenida en el punto 19 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA, estableciendo condiciones y límites para que las loterías y otros juegos de azar o de dinero gocen de tal exención.

Además el artículo 135.1.l) de la Directiva 2006/112/CEE establece que los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios, así como las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Por su parte el apartado 2 del mismo artículo establece que "los Estados miembros podrán establecer todas las restricciones que consideren necesarias especialmente limitando el número de manifestaciones o la cuantía de los ingresos que originen un derecho a la exención."

La Ley del IVA no aplicaba esta exención a los partidos políticos hasta que Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, introdujo este supuesto de exención en su artículo 20.Uno.28º, para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio. Hay que indicar que dicha exención se complementa con la ya establecida en el punto 12º del mismo artículo y apartado que recoge la exención de las cuotas de entidades no lucrativas cuyos objetivos sean, entre otros, de naturaleza política, sindical o patriótica. Consideramos de interés el estudio de las posibilidades de reducir el ámbito objetivo de esta exención al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 135 de la directiva comunitaria antes citado.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 73:

Debería reducirse el ámbito de la exención contenida en el punto 28 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA referida a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos estableciéndose restricciones para su aplicación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la directiva comunitaria 2006/112/CEE.

El artículo 135.1.j) de la directiva comunitaria establece la exención de las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12. Por su parte el artículo 137.1.b) de la directiva faculta a los Estados miembros a conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de dichas operaciones. La Ley 3/2006, introdujo en el artículo 20.dos de la Ley del IVA la posibilidad del sujeto pasivo de renunciar a la exención siempre que el adquirente del bien tuviera derecho a la deducción total del impuesto, limitación no contemplada en la directiva comunitaria.

La Comisión considera conveniente eliminar el requisito de que el adquirente del bien o del servicio tenga derecho a la deducción íntegra del impuesto para poder ejercitar esa opción. Con ello se reforzaría la neutralidad impositiva del IVA evitando que tal restricción incentive medidas como podrían ser operaciones de escisión societaria con la única finalidad de optar a la renuncia a la exención, lo que dañaría la neutralidad del IVA ocasionando distorsiones económicas motivadas por razones fiscales.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 74:

En la exención por las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levanten contenida en el

apartado Dos del artículo 20 de la Ley del IVA, debería suprimirse el requisito de que, para renunciar a esa exención, el adquirente del inmueble debería ser sujeto pasivo de este impuesto con derecho a la deducción total del impuesto soportado.

El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE establece que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Con ello se pretende eliminar obstáculos a la sucesión de empresas, eliminando el coste financiero que generaría la aplicación del IVA en estas transmisiones.

Técnicamente no se trata de un supuesto de exención limitada sino de no sujeción y al transponer dicha autorización al ordenamiento español el artículo 7.1º de la Ley del IVA, según el texto establecido por la Ley 4/2008, dispuso como operación no sujeta al IVA "la transmisión del conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado Cuatro", de la Ley del IVA. Este último precepto delimita el ámbito de aplicación del IVA respecto al ITP disponiendo que las operaciones sujetas al IVA no lo estarán al ITP, "concepto transmisiones onerosas", salvo las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA.

La transposición realizada del artículo 19 de la Directiva a la Ley del IVA en los términos indicados tiene como consecuencia que cuando en el patrimonio empresarial o profesional se encuentren bienes inmuebles la transmisión de éstos no quedará sujeta al IVA pero sí al ITP en concepto de "transmisión onerosa" según lo previsto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993. Esta norma somete a tributación las entregas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando no quede sujeta al IVA. De este modo la pretendida neutralidad del IVA aplicando "la regla de la no entrega" prevista en la Directiva comunitaria queda enervada al trasladar la tributación al ITP encareciendo la operación contrariamente a los fines pretendidos en la citada directiva. Las distorsiones económicas proceden del hecho de que estas operaciones quedan penalizadas respecto a lo que ocurriría eliminando este supuesto de no sujeción y tratando la transmisión de inmuebles como operación exenta con opción a la renuncia de la exención. Hay que indicar que no se produce imposición por ITP en los supuestos de fusiones, escisiones o aportaciones de ramas de actividad en los que también se produzca la transmisión global del patrimonio empresarial, por lo que también debería darse el

mismo tratamiento a otros supuestos de transmisión global del patrimonio empresarial.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 75:

Deberían modificarse los artículos 4.1º de la Ley del IVA y 7.5 de la Ley del ITP para excluir de tributación en el ITP las entregas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión global del patrimonio empresarial.

El artículo 135.1.l) de la directiva europea establece la exención del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. En el mismo artículo se establece que los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1. El artículo 137.1.d) dispone que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles. La transposición de dichas disposiciones se ha realizado en el punto 23 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA, que establece la exención de los arrendamientos que tengan la consideración de servicios de terrenos de carácter agrícola y de los edificios destinados a vivienda.

La exención del arrendamiento de viviendas ha sido objeto de controversias interpretativas en supuestos en que el arrendador es un particular y la arrendataria una sociedad mercantil. Por una parte la doctrina de la Dirección General de Tributos en distintas resoluciones considera tal arrendamiento operación sujeta y no exenta (DGT CV 23-3-11 y CV 30-5-11) mientras que distintas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia consideran que debe considerarse operación exenta (TSJ Baleares 22-05-01; TSJ C. Valenciana 8-2-02; TSJ Madrid 19-11-03; 2-06-04 y 18-11-04).

Dado que tanto el artículo 135.1.l) de la directiva comunitaria como el 20.Uno.23 de la Ley del IVA no establecen diferencia de tratamiento tributario en función de que el arrendatario sea un particular o una sociedad mercantil, la Comisión considera que donde la ley no distingue no debería hacerse distinción, por lo que debería aplicarse la exención en todo caso, evitándose de esta forma controversias jurídicas como las mencionadas. Las exenciones en un impuesto de naturaleza real como el IVA son de carácter objetivo y se refieren a la operación en sí, independientemente de que el destinatario de la prestación del servicio sea una persona física o jurídica como ocurre con el resto de las exenciones contenidas en el artículo 20 de la Ley del IVA. Como uno de los objetivos asignados a esta Comisión es simplificar el sistema tributario, debe tenerse en cuenta que en el caso de que el propietario de la vivienda sea un particular se verá obligado a cumplimentar las obligaciones formales y materiales derivadas de su condición de sujeto pasivo del IVA. La sujeción sin exención puede tener efectos recaudatorios negativos, ya que el propietario tendrá derecho a la

deducción del IVA soportado por los gastos de mantenimiento y reparaciones de la vivienda, lo que no ocurriría de aplicarse la exención.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 76:

Debería modificarse el punto 23 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del IVA para clarificar que el arrendamiento de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas constituyen operaciones exentas en todo caso.

Finalmente, el artículo 1351.a) de la Directiva 2006/112/CEE dispone que los Estados miembros eximirán las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros. El artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA contiene la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización incluyendo los servicios de mediación con independencia de la condición de empresario o profesional de quien los preste.

Esta exención, junto con las referidas a operaciones financieras, está incluida en el Capítulo 3 del Título IX de la directiva que contiene las exenciones de actividades que no se consideran de interés general, como son las contempladas en el Capítulo 2, que se refieren a actividades relacionadas con la salud, educación, deporte y cultura. Sin embargo, esta exención ha dado lugar a multitud de problemas interpretativos sobre la extensión de la misma, aunque la Ley 26/2006, sobre mediación de seguros y reaseguros privados, clarificó el ámbito de aplicación de la exención. Las dudas interpretativas sobre el régimen fiscal aplicable a las operaciones relacionadas con la actividad aseguradora han quedado reflejadas en la abundante doctrina administrativa y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el tema.

La directiva, sin embargo, no contempla estas operaciones entre los supuestos en los que se faculta a los Estados miembros para conceder la opción por la tributación a los sujetos pasivos, por lo que esa opción no puede ser incorporada de forma inmediata a la Ley del IVA. No obstante, la Comisión considera que en las operaciones de seguros concurren las mismas circunstancias mencionadas antes para las operaciones financieras.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 77:

El Estado español debería plantear ante las instancias comunitarias correspondientes el dar a las operaciones de seguro el mismo tratamiento contemplado en el artículo 137.1 para las operaciones financieras, puesto que tienen características similares.

5. Base imponible

Para cumplir con uno de los objetivos fijados a esta Comisión de simplificar el sistema tributario se considera de interés incluir medidas que armonicen el tratamiento fiscal que se da en los distintos tributos. Este es el caso de las condiciones establecidas para la modificación de la base imponible del IVA contenidas en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA referida a los créditos que sean total o parcialmente incobrables respecto a las condiciones establecidas en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los mismos supuestos de hecho. Básicamente en la Ley del IS se exige que haya transcurrido un plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, mientras que en la Ley del IVA dicho plazo se fija en doce meses. En la Ley del IVA se exige que el sujeto pasivo haya instado el cobro mediante reclamación judicial, lo que no se exige en la Ley del IS, lo que encarece extraordinariamente esa reclamación teniendo en cuenta las costas de cualquier reclamación judicial (abogado, procurador, tasas judiciales, etc.) especialmente en casos de créditos de pequeño importe.

Por otra parte, debería tenerse también en cuenta los problemas de liquidez que crean los créditos total o parcialmente incobrables, especialmente en las Pymes, problemas que se verán agravados al tenerse que ingresar el IVA repercutido pero aún no cobrado, lo que ha justificado el establecimiento de la modalidad de IVA de caja al que se hace referencia en otro apartado de este capítulo.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 78:

Deberían armonizarse las condiciones contenidas en el artículo 80.Cuatro.A) de la Ley del IVA adaptando las condiciones exigibles para la modificación de la base imponible a las contenidas en el artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

6. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos

El artículo 119 bis de la Ley del IVA establece que los empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla podrán solicitar la devolución del IVA soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto siempre que estén establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. Esta obligación dificulta y encarece las adquisiciones o importaciones, por parte de comerciantes o profesionales no establecidos, de bienes y servicios procedentes del territorio de aplicación del IVA.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 79:

Se debería modificar el artículo 119.bis de la Ley del IVA suprimiendo el requisito de reconocimiento de la reciprocidad de trato fiscal para la devolución del IVA soportado a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

7. Algunos aspectos de la gestión del impuesto: el IVA de caja

Con la finalidad de atenuar los problemas de financiación de las pequeñas y medianas empresas y con efectos de 1 de enero de 2014 se implantó la modalidad de liquidar el IVA aplicando el criterio de caja en vez del criterio de devengo. En síntesis, esa modalidad supone que el sujeto pasivo que se acoja a ella no tendrá que liquidar e ingresar las cuotas de IVA hasta el momento en que se produzca el cobro del impuesto a sus clientes. Paralelamente, los clientes de los empresarios acogidos al IVA de caja no podrán deducir el IVA soportado hasta que realicen el pago a sus proveedores. Dicho régimen resulta de aplicación a los sujetos pasivos con cifra de negocios que no supere los 2 millones de euros, habiéndose ampliado el plazo para acogerse al mismo hasta marzo de 2014.

La aplicación del criterio de caja contribuye a reducir los problemas de financiación derivados de tener que ingresar cuotas de IVA que no han sido cobradas, aunque supone una mayor complejidad a la hora de aplicar el impuesto tanto para los sujetos pasivos como para la Agencia Tributaria. También, desde luego, para los empresarios que contraten con proveedores acogidos a esta modalidad, por la complejidad administrativa que ello supone ya que tendrán que diferenciarlos en sus registros contables del resto de proveedores que aplican el régimen general. También se están produciendo reacciones en algunos casos al rechazarse el contratar con determinados proveedores acogidos a esta modalidad por el diferimiento en la deducción de cuotas que este régimen conlleva. Para la Agencia Tributaria porque tendrá que reforzar los mecanismos de control para evitar el fraude en los casos de aplicación indebida de esta modalidad. Además, el establecimiento de un límite cuantitativo para acogerse al régimen puede constituir un incentivo para aumentar las bolsas de economía sumergida con el fin de no ser expulsado del referido régimen al superar la cifra de negocios de 2 millones de euros establecidos en la norma. El acortamiento en los plazos de pago por las Administraciones Públicas contemplados en la Ley de Morosidad y la armonización de los criterios para la modificación de la base imponible del IVA con los del Impuesto sobre Sociedades contribuirán a reducir los problemas de financiación citados. Por ello la Comisión considera que el régimen de IVA de caja debería tener una vigencia temporal limitada, hasta que la situación de liquidez y de financiación de las PYMES haya mejorado.

En consecuencia con lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 80:

La modalidad de gestión del denominado IVA de caja debería tener una vigencia temporal limitada hasta el momento en que se considere que ha mejorado la situación de liquidez de las pymes.

8. Tipos impositivos

Los tipos de gravamen del IVA son numerosos y, además, se aplican en cada país de la UE a un conjunto bien distinto de bienes y servicios. En lo que sigue se analizarán estos tipos, distinguiendo entre los tipos nominales de gravamen y los tipos medios ponderados, al objeto de comprobar los gastos fiscales que existen en este impuesto y efectuar seguidamente las propuestas de reforma oportunas.

a. Tipos impositivos nominales

Pueden distinguirse cuatro categorías de tipos impositivos en el IVA. El tipo general, que no puede ser inferior al 15%; el tipo reducido, que no puede ser inferior al 5%; tipo superreducido, que ha de ser superior a 0% y, finalmente, el tipo 0. A esta larga serie de tipos habría que añadir el conocido como "*parking rate*", que es un tipo especial que se aplica con carácter transitorio en determinadas circunstancias a ciertos bienes y servicios hasta la aplicación del tipo definitivo.

- Tipo general

El Cuadro nº 1 contiene los tipos generales de gravamen del IVA para todos los países de la Unión Europea, al 1 de julio de 2013. Después de la última subida el tipo general del IVA en España se encuentra en una zona intermedia dentro del conjunto de países de la UE28 (21% frente al 21,5% de media aritmética).

España ha sido uno de los países en que más ha aumentado el tipo normal en los últimos años, de forma que ha pasado de situarse claramente por debajo de la media a converger a esta media en la actualidad, con un tipo del 21%. Como puede comprobarse en el citado cuadro nº 1, este nivel del tipo en España actualmente coincide con el de otros 6 países; doce países tienen un tipo normal más elevado, que se mueven entre el 22% de Eslovenia y Estonia y el 27% de Hungría, que marca el techo, con Croacia, Suecia y Dinamarca, que tienen el 25%; Finlandia y Rumania con el 24% y Grecia, Irlanda, Polonia y Portugal con el 23%. Por debajo de nuestro tipo general quedan los 9 países restantes, entre los que Luxemburgo marca un suelo con el 15%

Cuadro nº 1
Tipo general del IVA

País	Tipo general (%)
Hungría	27
Croacia	25
Dinamarca	25
Suecia	25
Finlandia	24
Rumanía	24
Grecia	23
Irlanda	23
Polonia	23
Portugal	23
Eslovenia	22
Estonia	22
Bélgica	21
República Checa	21
España	21
Holanda	21
Italia	21
Letonia	21
Lituania	21
Austria	20
Bulgaria	20
Eslovaquia	20
Reino Unido	20
Francia	19,6
Alemania	19
Chipre	18
Malta	18
Luxemburgo	15

- Tipos reducidos

En cuanto a los tipos reducidos la casuística es muy variada. La Directiva 2006/112/CE en su artículo 98 establece que los países miembros podrán introducir uno o dos tipos reducidos y en el artículo 99 señala que estos tipos no podrán ser inferiores al 5% y que sólo se pueden aplicar sobre los bienes y servicios que establece el Anexo III de la normativa citada, modificado por la Directiva 2009/47/CE del Consejo. Como puede comprobarse en el cuadro nº 2, excepto Dinamarca, que solo aplica un único tipo de carácter general al 25%, son 12 los países que aplican un solo tipo reducido mientras que en otros 15 se aplican dos tipos reducidos. España está en el grupo de los países con un tipo

reducido del 10%, acompañada por Austria, Italia y Eslovenia. Por debajo del 10% y con tipo reducido único se encuentran Reino Unido (5%), Holanda (6%), Alemania (7%), Bulgaria y Estonia (9%), Eslovenia (9,5%), y por encima del 10%, Letonia (12%) y la República Checa (15%). Del conjunto de países con dos tipos reducidos se podrían destacar, por la amplitud de la diferencia entre ambos tipos a Hungría (5% y 18%), y en extremo opuesto a Francia (5,5% y 7%) y Malta (5% y 7%). Se puede afirmar que, si bien por lo que hace a los tipos generales de IVA se ha producido una cierta convergencia a lo largo del tiempo, no ocurre así con los tipos reducidos ni superreducidos, con diferencias de hasta 10 puntos porcentuales entre países y de hasta 13 para distintos productos de un solo país.

Cuadro nº 2
Tipos reducidos

País	Tipo reducido (%)
Con un solo tipo reducido	
República Checa	15
Letonia	12
Austria	10
Italia	10
España	10
Eslovaquia	10
Eslovenia	9,5
Bulgaria	9
Estonia	9
Alemania	7
Holanda	6
Reino Unido	5
Con dos tipos reducidos	
Hungría	18 y 5
Finlandia	14 y 10
Irlanda	13,5 y 9
Grecia	13 y 6,5
Portugal	13 y 6
Bélgica	12 y 6
Luxemburgo	12 y 6
Suecia	12 y 6
Croacia	10 y 5
Lituania	9 y 5
Rumania	9 y 5
Chipre	
Polonia	8 y 5
Francia	7 y 5,5
Malta	7 y 5

- Tipos superreducidos

Aunque la Directiva establece que el tipo superreducido no puede ser inferior al 5%, en los artículos 110 al 114 se contemplan algunas excepciones, por las que varios países aplican a ciertos bienes y servicios del Anexo III un tipo inferior al 5%. Este tipo superreducido especial está vigente solo en cinco países: Irlanda, con el 4,8%, en España e Italia con el 4%, Luxemburgo con el 3% y Francia con el 2,1%.

- Tipo cero

El tipo cero, que en la práctica equivale a una exención con derecho a deducción del impuesto soportado en las adquisiciones, está vigente en Irlanda, Malta y Reino Unido. La Directiva autoriza nominalmente a estos países a utilizar el tipo 0, pero estableciendo a qué clase de bien o servicio puede aplicarlo cada Estado.

- Tipo transitorio (*parking rate*)

Finalmente, el artículo 118 autoriza a los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no contempladas en el anexo III a aplicar a dichas entregas o prestaciones el tipo reducido o uno de los dos tipos reducidos previstos en el artículo 98, siempre que dicho tipo no sea inferior al 12 %. En estos momentos los siguientes países aplican algún tipo transitorio (parking rate), entre el 12% y el 13,5%, Austria, Bélgica, Irlanda, Luxemburgo y Portugal.

b. Tipos medios ponderados

Tan importante como las comparaciones de los tipos nominales podría resultar el análisis de los tipos medios ponderados para cada uno de los países, comparación que es difícil de realizar por falta de datos obtenidos mediante la utilización de la misma metodología. No obstante, para el caso de España disponemos de una fuente que nos permite una aproximación al mismo, como es la Memoria de Beneficios Fiscales (MBF) que acompaña a la documentación presupuestaria.

Cuadro nº 3
Tipos medios ponderados y beneficios fiscales 2014

	Tipos medios ponderados	Estructura de beneficios fiscales (%)
Hogares	12,80%	72,0
AAPP	9,67%	21,5
IPSFLSHA	14,31%	0,6
Actividades exentas por razones técnicas	7,19 %	6,0
Actividades exentas generadoras bº fiscal	14,50%	
TOTAL	13,02%	100

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013

Según la Memoria de beneficios fiscales de 2014, esta variable se estima mediante la media ponderada de los tipos impositivos del IVA soportado por cada una de las operaciones realizadas por los diferentes agentes o actividades que no han podido repercutir dicho impuesto. Pues bien, para el año 2014, se estima un tipo medio ponderado del IVA para el consumo de los hogares del 12,80%. Por su parte, el tipo medio ponderado global para 2014 se estima en un 13,02%, como puede comprobarse en el cuadro nº 3.

En otro apartado de la Memoria de beneficios fiscales se procede a la estimación de la base imponible implícita total mediante el cociente entre la recaudación esperada en concepto de IVA y el tipo medio ponderado total, resultando un valor para dicho año de 213.585,60 millones de euros, frente a los 220.675,70 estimados en el MBF del año anterior, lo que representa un descenso del 3,2%.

A partir de estas estimaciones se llega al cálculo de los beneficios fiscales en el IVA mediante la diferencia entre la recaudación prevista y la que se hubiera obtenido en el caso hipotético de que la totalidad de las operaciones estuviera gravada al tipo normal del 21%, en lugar de la tipo medio ponderado del 13,02%.

Cuadro nº 4
Beneficios fiscales según tipos impositivos y exenciones (2014)

Concepto	Millones de euros	Estructura (%)
A. Exenciones	13.642,88	41,0
B. Tipo "superreducido" (4%)	5.551,88	16,7
C. Tipo reducido (10%)	14.061,88	42,3
TOTAL	33.256,64	100,0

Fuente: Elaboración propia, 2013

Los beneficios fiscales resultantes se elevarían a más de 33.200 millones de euros, de los que se estima que las exenciones explican el 41%, el tipo superreducido el 16,7% y el 42,3% restante se explica por la aplicación del tipo reducido del 10%, como puede comprobarse en el cuadro nº 4. Las exenciones y el tipo reducido suponen el 83,3% de tales beneficios.

En el cuadro nº 5 se refleja la distribución de los beneficios fiscales del IVA por políticas de gasto. En ellos “Otras actuaciones de carácter económico” explican casi la cuarta parte de esos beneficios fiscales, seguidas de “Comercio, turismo y PYME”, con el 21,7% y, en tercer lugar “Agricultura pesca y alimentación, con un 19,9%, lo que significa que entre las tres políticas mencionadas explican dos tercios de los beneficios fiscales estimados para 2014 derivados o bien de las exenciones del impuesto o de la aplicación de los tipos reducido y superreducido del IVA.

Cuadro nº 5
Beneficios fiscales por políticas de gasto (2014)

Políticas de gasto	Millones de euros	Estructura (%)
1. Servicios sociales y promoción social	1.068,48	3,2
2. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	1.524,42	4,6
3. Sanidad	4.153,58	12,5
4. Educación	1.795,26	5,4
5. Cultura	1.046,04	3,1
6. Agricultura, pesca y alimentación	6.617,92	19,9
7. Comercio, turismo y PYME	7.223,64	21,7
8. Subvenciones al transporte	1.138,80	3,4
9. Infraestructuras	449,10	1,4
10. Otras actuaciones de carácter económico	8.237,40	24,8
TOTAL	33.256,64	100,0

Fuente: Elaboración propia, 2013

Se puede afirmar, pues, que en estos momentos los problemas de la baja recaudación del IVA español estarían en camino de ser solucionados por lo que hace referencia al nivel del tipo impositivo general, que se encuentra en la media de los países de la UE28. Los problemas de baja recaudación en términos relativos se deben a la amplitud de las bases aún sometidas a tipos reducidos o superreducidos y a las exenciones del impuesto, amén de los elevados niveles de evasión que, según la generalidad de las estimaciones, sufre este impuesto.

Por lo que se refiere al tipo reducido, los sucesivos incrementos del mismo lo han acercado a la media de los países comunitarios. Por tanto, más que una propuesta de elevación del tipo reducido, la Comisión entiende que, en aras de mejorar la capacidad recaudatoria del IVA español, habría que proceder a pasar del tipo reducido al tipo general el mayor número de bienes y servicios posibles, en línea con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 20/2012 que restringió la aplicación del tipo reducido a determinadas operaciones a partir del 1º de septiembre de 2012. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de agosto de 2012 estableció precisiones sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios que antes del 1 de septiembre de 2012 tributaban al tipo reducido y a partir de dicha fecha pasaron a tributar al tipo general. Se refería en concreto a las entregas de flores y plantas; de bienes por empresas funerarias; objetos de arte y colección; material escolar; servicios mixtos de hostelería; servicios de intérpretes, artistas, directores y técnicos a productores de películas, obras teatrales y musicales; entradas a teatros, circos, espectáculos y festejos

taurinos; servicios a personas que practiquen el deporte o la educación física; servicios funerarios; determinados servicios de asistencia sanitaria, dental y curas termales; servicios de peluquería; y servicios de radiodifusión y televisión digital.

Las propuestas referidas a operaciones que podrían pasar a tributar por el tipo general se han tenido que limitar a un análisis comparado de la regulación vigente de la Ley del IVA en relación con la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos según el Anexo III de la Directiva 2006/112/CEE, modificada en esta materia por la Directiva 2009/47/CEE del Consejo, de 5 de mayo de 2009.

La Comisión entiende que, con el fin de mejorar la recaudación del impuesto, reduciendo de forma significativa la erosión en ingresos que significa la aplicación del tipo reducido a un número elevado de bienes y servicios, como se deduce de los beneficios fiscales originados por el tipo reducido -que, según los datos del cuadro nº 4 se estiman en 14.061,88 millones de euros para 2014- y en línea con las recomendaciones de los organismos internacionales, habría que aplicar el tipo general a todos los bienes y servicios actualmente sometidos al tipo reducido con muy escasas excepciones. En opinión de la Comisión se deberían exceptuar de la aplicación del tipo general los tres grupos de bienes y servicios que se señalan a continuación y por las razones que se aducen, de tal forma que cuando perdieran vigor esas razones, se procedería a aplicarles el tipo general a los sectores que todavía se mantuviesen con el tipo reducido.

Cuadro nº 6
Bienes y servicios del Anexo III con tipo reducido (I)

País	1	2	3	4	5	6	7	10
Bélgica	6-12-21	6	6-21	6-21	6-0	0-6-21	(ex)-6	12-6
Bulgaria	20	20	20	20	20	20	20	20
Chequia	15	15	15	15	15-0	15-21	15	15
Dinamarca	25	25	25	25	(ex)-0	0-25	25	25
Alemania	7-19	7	19	7	7-19	7-19	(ex)-7	19
Estonia	20	20	9	9	20-0	9-20	20	20
Grecia	13	(ex)-13	6,5-13-23	13	13	6,5-23	13-6,5	13-(ex)
España	4-10	10	4-21	10	10	4-21	(ex)-21	4
Francia	5,5-7-19,6	5,5	2,1-7-19,6	5,5	7	2,1-5,5-19,6	5,5-19,6	7-19,6
Croacia	5-10-25	10-25	5-25	5-25	25	5-10-25	5-10-25	25
Irlanda	0-4,8-13,5-23	(ex)-23	0-23	0-23	(ex)	0-9-23	(ex)-9	13,5
Italia	4-10	10	10-21	4-21	10-(ex)	4-21	10	4-10
Chipre	5-18	5	5	5	5-8-18	5-18	(ex)-5	18
Letonia	21-12	21	12	12	12-(ex)	12-21	(ex)-21	21
Lituania	21	21	5	5	9-21	9-21	(ex)-21	21
Luxemburgo	3	3	3-15	3-15	(ex)-3	3	3	3-15
Hungría	18-27	27	5-27	5-27	27	5	27	27
Malta	0	0	0	5	0	5-18	5	(ex)
Holanda	6	6	6-21	6-21	(ex)-6-21	6	6	21
Austria	10	10	10	20	10	10-20	(ex)-10	20
Polonia	5-8-23	8	8	8	8	5-8-23	8	8
Portugal	6-13-23	6	6-23	6	6	6	(ex)-13	(ex)-6
Rumanía	24	24	9	9	24	9	9	5
Eslovenia	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5
Eslovaquia	20-10	20	10	10	0-20	20	20-(ex)	20
Finlandia	14	24	10	24 (ex)	10	10-24	10	24
Suecia	12-25	25	25	25(ex)	6-0	(ex)-6-25	6	25-(ex)
Reino Unido	0-20	0	0	0	0	0-20	20	20-5-0

Cuadro nº 6bis
Bienes y servicios del Anexo III con tipo reducido (II)

País	10a	11	12	12a	13	14	15	18
Bélgica	21-6	6-12-21	6	12	6-(ex)	6-(ex)	6-21-(ex)	21
Bulgaria	20	20	9	20	20	20	20	20
Chequia	15	15-21	15	21	15	15	(ex)-15	21-15
Dinamarca	25	25	25	25	(ex)-25	(ex)-25	25	25
Alemania	19	7	7	19	7-19	(ex)-19	7	(-)-19
Estonia	20	20	9	20	20	20	(ex)	20
Grecia	13	13	6,5	23	13	23	13-(ex)	13-(ex)
España	10	10	10	10	10-21	(ex)-21	10	10
Francia	7	7-19,6	7	7	19,6	19,6	19,6	19,6-7
Croacia	25	25	10	10	25	25	25	25
Irlanda	13,5	13,5	9	9-(ex)	(ex)	9	(ex)	13,5
Italia	10	4-10-21	10	10	10-21	21	(ex)-4-10-21	10
Chipre	5	5-18	8	8	5	18	(ex)	5
Letonia	21	21	12	21	21	21	(ex)	21
Lituania	21	21	21	21	21	21	(ex)	21
Luxemburgo	15	3-15	3	3	3-(ex)	3	3-15-(ex)	3
Hungría	27	27	18	27	27	27	(ex)	27
Malta	18	18	7	18	18	18	(ex)	18
Holanda	6	6	6	6	6	6-(ex)	21	21
Austria	20	10	10	10	20	20	(ex)-10	10
Polonia	8	5-8-23	8	8	8	8	(ex)	8
Portugal	6	6-13-23	6	23	23	23	6-23-(ex)	(ex)-6
Rumanía	24	24	9	24	24	24	(ex)	24
Eslovenia	9,5	9,5	9,5	22-9,5	9,5	9,5	22-(ex)	9,5
Eslovaquia	20	20	20	20	20	20-(ex)	20-(ex)	20
Finlandia	24	10	10	14	10-(ex)	10	(ex)	24
Suecia	25	12	12	12	(ex)-6	6-(ex)	(ex)-25	25
Reino Unido	5	20	20	20	20	20-17,5	(ex)	0-20

Bienes y servicios incluidos en cada columna de los cuadros nº 6 y 6 bis:

1. Productos alimenticios
2. Suministro de agua
3. Productos farmacéuticos
4. Equipos médicos para uso de personas discapacitadas
5. Transporte de personas
6. Libros, periódicos y revistas
7. Acceso a espectáculos culturales.
10. Vivienda social
10a. Renovación y reparación de viviendas particulares
11. Inputs agrícolas
12. Alojamiento en hoteles
12a. Restaurantes
13. Acceso a manifestaciones deportivas.
14. Utilización de instalaciones deportivas.
15. Servicios sociales.
18. Limpieza de vías públicas, recogida y tratamiento de basuras.

La vivienda debería constituir en estos momentos una de esas excepciones. En el capítulo II de este informe se justifica una tributación combinada de la vivienda, que incluye la imposición en la compra, vía IVA, al tipo reducido, y la imposición de la renta imputada del mismo, a través del IRPF, de forma que la tributación total se aproxime al tipo general IVA.

La segunda excepción es la relativa a los servicios relacionados con el sector turístico, dado que cualquier aumento del impuesto perjudicaría la competitividad internacional del sector, en un momento en que los principales competidores de España siguen aplicando tarifas reducidas. La Comisión entiende que sólo en combinación con una reducción sustancial de las cotizaciones sociales, que permitieran mantener la competitividad internacional del sector, dado que se beneficiaría especialmente de esta reducción por ser un sector intensivo en mano de obra, sería aconsejable aumentar el IVA hasta el tipo general a estos servicios.

Finalmente, se podrían exceptuar de la aplicación del tipo general, continuando con el actual tipo reducido, los servicios de transporte público. En este caso los motivos para la exclusión se encontrarían en las externalidades positivas generadas por el transporte público, entre las que cabe mencionar los menores efectos contaminantes comparativamente con los que produce el transporte privado y su contribución a la descongestión del tráfico, sobre todo en las grandes ciudades.

En consecuencia de lo anterior y como medida para aumentar la capacidad recaudatoria del IVA la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 81:

Debería modificarse la Ley del IVA quedando únicamente sujetas al tipo reducido del 10 por 100 las operaciones siguientes:

a) Las mencionadas en el art. 91, Uno. 1, 7º referidas a entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje.

b) Las relacionadas en el art. 91, Dos. 2, 1º sobre transporte de viajeros y sus equipajes

c) Las comprendidas en el art. 91, Dos. 2, 2º sobre servicios de hostelería, acampamento y balneario, restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan por encargo del destinatario.

En cuanto al tipo superreducido, la Comisión considera que a medio plazo habría que tender a que todos los bienes y servicios a los que actualmente se aplica estén sujetos al tipo general. Sin embargo, las simulaciones efectuadas sobre el impacto de la elevación de los tipos de los bienes sujetos actualmente al tipo superreducido muestran que este tendría un efecto regresivo, dado que este tipo

de bienes tienen un mayor peso en el cesta de consumo de las décilas de renta más pobres. En este sentido, y en particular en la actual situación económica, la Comisión entiende que esta igualación solo sería deseable si, al mismo tiempo, pudieran establecerse mecanismos compensatorios para las rentas más bajas.

9. Estructura de la Ley del IVA

En cumplimiento de uno de los objetivos asignados en el Acuerdo del Consejo de Ministros de simplificar el sistema tributario español la Comisión considera conveniente proponer una estructura más sencilla de la citada Ley para lo cual se adjunta anexo al respecto. En esa propuesta los 13 títulos de la vigente ley quedan reducidos a 6, ubicando los distintos elementos subjetivos y objetivos del impuesto de forma que se facilite el conocimiento de la Ley y, con ello, se mejore el cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones tributarias.

En consecuencia con lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 82:

Debería simplificarse la estructura de la vigente Ley del IVA, a cuyo fin se propone en el Anexo a este capítulo una estructura alternativa como posible guía a tales efectos.

Adicionalmente, la Comisión considera prioritario adoptar con carácter inmediato una serie de medidas tendentes a disminuir las posibilidades de elusión fiscal que pueden resumirse en la drástica disminución de los límites cuantitativos del régimen simplificado y la desaparición del recargo de equivalencia. La justificación y descripción detallada de esta propuesta puede encontrarse en el Capítulo VIII que contiene las medidas de lucha contra el fraude.

ANEXO

Propuesta de nueva estructura de la Ley del IVA

TÍTULO PRELIMINAR: Naturaleza y ámbito de aplicación.

TÍTULO I: ELEMENTOS SUBJETIVOS Y OBJETIVOS DEL HECHO IMPONIBLE

Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

El hecho imponible está constituido por la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales, siempre que dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Por lo tanto, no sólo debería regularse el contenido de los vigentes artículos 4 a 12 de la Ley sino también el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. En relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios debe tenerse en cuenta que no sólo están reguladas en los artículos 68 a 70, sino también en el artículo 72.

Sección 2ª. Entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas

Una vez hemos delimitado los supuestos de sujeción, debe determinarse qué operaciones quedan exentas. Se incluirían las operaciones que figuran en el Título II de la vigente Ley una vez modificados, en su caso, a la luz de las propuestas realizadas.

Sección 3ª. Devengo del impuesto

Recogería los criterios contenidos en el Título IV de la vigente Ley.

Sección 4ª. Obligados tributarios

Se regularían los sujetos pasivos del Título VI de la Ley y los supuestos de responsabilidad en el caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios. La regulación de los obligados tributarios precedería a la de la base imponible.

Sección 5ª. Base imponible

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Se repetiría la misma estructura. En relación con el lugar de realización de estas adquisiciones debe tenerse en cuenta que sólo está regulado en el artículo 71 de la Ley. El artículo 72 no se refiere al lugar de realización de estas adquisiciones, sino al lugar de realización de prestaciones de servicios (en concreto, de ciertos transportes intracomunitarios).

En relación con los obligados tributarios, se regularían sólo los sujetos pasivos. Aunque el supuesto de responsabilidad del apartado cinco del artículo 87 de la Ley está pensando en operaciones intracomunitarias, en realidad se refiere a los destinatarios de entregas de bienes y prestaciones de servicios. No se regularía aquí tampoco la repercusión del impuesto pues el IVA devengado en estas operaciones no se repercute.

Capítulo III. Importaciones de bienes

Se repetiría la misma estructura, con la salvedad de que en estas operaciones no se dedicará un apartado al lugar de realización (pues este lugar se debe deducir de la propia definición de importación de los artículos 18 y 19 de la Ley).

En relación con los obligados tributarios, deberían regularse aquí los supuestos de responsabilidad establecidos en los apartados dos, tres y cuatro del artículo 87 de la Ley Tampoco se regularía aquí la repercusión del impuesto pues el IVA devengado en estas operaciones no se repercute.

TÍTULO II: CUOTA DEL IMPUESTO O TIPOS IMPOSITIVOS

Una vez cuantificada la base imponible de cada una de las operaciones sujetas y no exentas, procede aplicar los tipos impositivos para determinar la cuota. Esta aplicación es común a las tres operaciones sujetas. Este Título coincidiría con el que ahora figura como VII en la Ley.

TÍTULO III: DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES

El Título II se dedica a las cuotas de IVA devengadas, en el III se procede a estudiar las cuotas deducibles. Coincidiría con el Título VIII de la vigente Ley.

TÍTULO IV: REGÍMENES ESPECIALES

Coincidiría con el Título IX de la Ley.

TÍTULO V: GESTIÓN DEL IMPUESTO

Se Incluiría lo que ahora está regulado en los Títulos X (“Obligaciones de los sujetos pasivos”), XI (“Gestión del impuesto”) y XII (“Suspensión del ingreso”).

TÍTULO VI: INFRACCIONES Y SANCIONES

Coincidiría con el Título XIII de la vigente Ley.

Deberían revisarse las disposiciones adicionales y el anexo para ver cuáles podrían incluirse en el articulado de la Ley. En la Ley del IVA, sólo hay 6 disposiciones adicionales, 12 transitorias, 2 derogatorias y 2 finales, números inferiores a los de otros textos legislativos.

CAPÍTULO VI

REFORMA DE LA IMPOSICIÓN ESPECIAL Y MEDIOAMBIENTAL

Se tratará en este Capítulo de la reforma de un amplio conjunto de impuestos que comprende desde algunos de los tradicionalmente conocidos como "Impuestos Especiales", tales como los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, hasta otros que podrían encuadrarse como "Impuestos medioambientales" y algunos de ese mismo ámbito que, aunque pretenden o proclaman esa finalidad, no parecen cumplirla en su configuración actual. Finalmente, también se incluirán aquí algunos impuestos que no pueden encuadrarse entre los medioambientales, como el Impuesto sobre Primas de Seguros y el Impuesto sobre los Depósitos Bancarios. A los meros efectos de esta exposición, tan abigarrado conjunto de figuras tributarias se dividirán en cuatro bloques distintos, no necesariamente coincidentes con la clasificación que efectúan las leyes españolas, pero más descriptivos de las finalidades y problemas que ofrecen estos impuestos. Esos cuatro grandes bloques de figuras estarán integrados por el que a estos efectos denominaremos bloque de los "Impuestos Especiales"; el de los que llamaremos "Impuestos medioambientales"; el de "Otros Impuestos aparentemente medioambientales" y, finalmente, el bloque que formará el nuevo impuesto sobre depósitos bancarios y el más veterano sobre primas de seguros, bajo la denominación de "Impuestos sobre actividades financieras y seguros".

Respecto a todos estos tributos los objetivos de la Comisión son múltiples y distintos para cada grupo. Así se pretende conseguir que los llamados "especiales" cumplan con su finalidad de distribuir los costes sociales que genera el consumo de esas sustancias, al tiempo que reducir sus consumos, considerados nocivos para la salud; que los denominados medioambientales respondan auténticamente a esa finalidad y, en ocasiones, que su gestión pase a manos de la Administración central cuando sus fines sobrepasen el ámbito geográfico de cada Comunidad Autónoma. Finalmente, que en otros impuestos se atienda cuidadosamente a sus perturbadores efectos económicos o que se mejore su actual regulación. En todos los casos estará muy presente la finalidad de racionalizar y, sobre todo, simplificar este complejo conjunto de tributos.

A. IMPUESTOS ESPECIALES: LA IMPOSICION SOBRE EL TABACO Y EL ALCOHOL

Como ya se ha indicado, el grupo de los tradicionalmente denominados "Impuestos Especiales" está constituido por un heterogéneo conjunto de

impuestos cuya aparición en los sistemas tributarios no ha ocurrido al mismo tiempo ni tiene el mismo grado de generalización. La Ley española considera como “Impuestos especiales” a los que recaen sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre las labores del tabaco y el impuesto sobre la electricidad, así como el que recae sobre determinados medios de transporte y el del carbón.

La Ley 38/1992, que los regula, define los “impuestos especiales” como “tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, la importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley”. Sin embargo, para establecer comparaciones homogéneas con otros países bajo este epígrafe solo se considerarán los impuestos sobre el alcohol y el tabaco.

Algún tipo de imposición especial sobre el tabaco y el alcohol se encuentra siempre en los sistemas impositivos de la mayoría de los países desarrollados. La imposición sobre los depósitos bancarios, que aún no se ha encuadrado oficialmente entre los impuestos especiales, es una figura nueva en el sistema impositivo español y con nula presencia en otros países de la Unión Europea, mientras que la imposición sobre los seguros tiene alguna mayor tradición en España y en otros varios países europeos.

Los impuestos sobre el tabaco y el alcohol tienen una doble justificación. En primer lugar, estos impuestos suelen fundamentarse en la necesidad de corregir los efectos externos negativos derivados del consumo de estos productos, efectos que no se recogen en los precios de los mismos. En este caso el impuesto tiene por finalidad restringir su consumo y hacer que recaiga un parte del coste social del mismo en los consumidores. En segundo término, su justificación puede encontrarse también en los criterios de imposición óptima, según los cuales deberían gravarse en mayor medida los bienes de demanda más rígida. En este caso se encuentra el consumo de alcohol y tabaco, debido a sus cualidades adictivas. Es importante subrayar que esta regla de imposición óptima también lleva a que la tributación sobre los distintos tipos de tabaco y de bebidas alcohólicas sea uniforme para evitar los efectos de sustitución entre ellos, que pueden ser considerables.

En el caso español, la imposición sobre el tabaco y el alcohol ha estado presente en el sistema tributario desde muy antiguo, pero en su versión más reciente[77] se introdujeron en 1980 (Ley 39/1979). Además, como en el resto de países europeos, a este tipo de productos también se les aplica el IVA. Como parte del

[77] Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas (aguardientes, alcoholes etílicos, cervezas y sidras con más de 15 grados así como vinos de cualquier clase con más de 23 grados) e Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

proceso armonizador, la UE ha establecido unas alícuotas mínimas, dejando libertad para que los Estados fijen tipos por encima de dichos valores. Actualmente la Directiva 2008/118/EC es la que establece la regulación general. Por su parte, el tabaco se encuentra regulado por la Directiva 2011/64/EU, que define las distintas categorías de tabaco y establece la estructura y los tipos mínimos de imposición. En el caso del alcohol y de las bebidas alcohólicas esta regulación se establece en las Directivas 92/83/EEC y 92/84/EEC. Debe subrayarse que, en el caso español, se encuentra cedido a las CCAA el 58% de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre las Labores del Tabaco.

En términos cuantitativos, el peso de los impuestos especiales y los otros impuestos sobre el consumo sobre PIB resulta inferior en el sistema fiscal español en comparación con el que mantienen en los países de nuestro entorno (2,1% del PIB en 2011 frente a 3,2% en la media de la UE27). Entre ellos destaca la imposición sobre el tabaco y alcoholes, que recaudaba en España en 2011 un 0,8% del PIB[78] frente al 1,2% en la UE27. El nivel alcanzado en España por estos impuestos era de los más bajos de la UE, solo por detrás de Bélgica, Dinamarca, Alemania, Holanda, Austria y Suecia. En el cuadro nº 2 se muestra la evolución reciente de la recaudación de estos impuestos en España, que señala reducciones de la recaudación en los últimos años.

1. Imposición sobre el tabaco

La imposición sobre el tabaco no solo existe en todos los países de la Unión Europea sino que, además, está fuertemente condicionada por las normas establecidas por la Unión y contenidas en sus Directivas. Partiendo de esa realidad, seguidamente se analiza la imposición sobre el tabaco en España comparándola con la de los países que integran la UE y se proponen algunas reformas en este impuesto al objeto de mejorar el cumplimiento de sus finalidades, que no son solo de índole recaudatoria como ya se ha expresado.

a. La imposición sobre el tabaco en España

La imposición sobre las labores del tabaco distingue, a efectos de su aplicación, entre varias categorías: a) cigarrillos, b) cigarros puros y cigarritos, c) picadura fina para liar cigarrillos y d) otros tabacos para fumar. La Directiva 2011/64/UE es la que establece y regula los tipos impositivos mínimos actualmente vigentes.

---

[78] Como se muestra en el cuadro nº 2, la cifra correspondiente al año 2012 de recaudación por estos impuestos en España fue de 7.765 millones de euros para las labores del tabaco y 1.141 millones de euros para alcohol, cervezas y productos intermedios, lo que mantuvo su peso en el 0,8% del PIB. De hecho, la recaudación observada (en % del PIB) por este tipo de impuestos en nuestro país ha sido relativamente estable en la última década.

Cuadro nº 1
Impuestos sobre Tabaco y los Alcoholes (en % del PIB)

														Diferencia		Ranking	Ingresos millones €
	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	1995 a 2011	2000 a2011	2011	2011
BE	0,7	0,8	0,7	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6	-0,1	-0,1	25	2.320
BG	1,0	1,4	1,2	1,6	1,7	1,9	2,0	2,2	2,7	2,8	2,8	2,5	2,6	1,6	1,2	1	1.003
CZ	1,3	1,1	1,0	1,0	1,1	1,1	1,2	1,3	1,7	1,1	1,4	1,4	1,6	0,3	0,5	6	2.438
DK	1,1	0,9	0,9	0,9	0,8	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	-0,5	-0,3	26	1.425
DE	0,8	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	-0,1	0,0	22	17.773
EE	2,0	1,6	1,5	1,6	1,5	1,8	1,7	1,6	1,8	1,3	2,5	1,7	2,0	0,0	0,4	2	320
IE	2,5	1,7	1,7	1,6	1,5	1,4	1,3	1,2	1,2	1,3	1,4	1,3	1,2	-1,2	-0,5	16	1.956
EL	1,4	1,5	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,3	1,3	1,2	1,4	1,5	1,8	0,4	0,3	4	3.665
ES	0,7	0,9	0,8	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	0,8	0,1	0,0	19	8.885
FR	0,8	0,8	0,7	0,8	0,7	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,0	0,0	21	15.054
IT	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,1	0,1	20	12.332
CY	0,8	0,8	0,8	0,9	1,0	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	0,6	0,5	11	239
LV	1,0	1,4	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	1,1	1,5	1,6	1,5	1,4	0,4	0,0	9	288
LT	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,5	1,5	1,5	1,4	0,2	0,2	7	444
LU	1,5	2,1	1,7	2,0	1,9	1,9	1,6	1,5	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	-0,2	-0,8	12	556
HU	1,3	1,2	1,1	1,1	1,2	1,2	1,1	1,3	1,4	1,4	1,5	1,3	1,3	0,0	0,1	10	1.329
MT	1,0	1,1	1,2	1,3	1,3	1,5	1,5	1,5	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	0,3	0,2	14	83
NL	0,6	0,5	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	-0,1	0,0	27	2.841
AT	0,9	0,8	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	-0,3	-0,2	24	1.889
PL	2,3	1,7	1,9	1,9	1,9	1,9	2,0	1,9	1,8	2,2	1,6	2,0	2,0	-0,4	0,2	3	7.211
PT	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	0,8	0,9	0,8	0,9	1,0	-0,1	0,0	18	1.721
RO	0,0	0,0	0,9	1,0	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,2	1,5	1,5	1,8	1,8	1,8	5	2.298
SI	1,5	0,8	0,9	0,9	1,0	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,3	1,3	1,4	0,0	0,6	8	521
SK	1,4	1,1	1,0	1,1	1,0	1,1	1,5	0,9	1,7	0,9	1,1	1,3	1,3	-0,1	0,2	13	890
FI	1,8	1,4	1,4	1,4	1,3	1,1	1,0	1,0	0,9	0,9	1,1	1,1	1,1	-0,7	-0,3	17	1.995
SE	1,0	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	-0,4	-0,1	23	2.617
UK	1,7	1,5	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,2	1,1	1,2	1,3	1,3	1,3	-0,5	-0,2	15	22.156
UE-27																Total:	114.251
ponderada	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,0	0,0		
aritmética	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,1	1,2	1,2	1,2	0,0	0,1		

Fuente: Eurostat

En el caso español hay que reseñar que se han producido distintos incrementos en el nivel de imposición de las labores del tabaco en los últimos años. El último de ellos, aprobado en el Real Decreto-ley 7/2013, además de incrementar los tipos impositivos mínimos continuó con el proceso de reforma de la estructura impositiva de los cigarrillos iniciada en el Real Decreto-ley 12/2012, aumentando el peso del componente específico del gravamen frente al componente *ad valorem*. Asimismo, redujo el diferencial de tributación existente entre los cigarrillos y el resto de labores (cigarros y cigarritos, picadura de liar) incrementando el tipo aplicable a estos últimos en mayor proporción. Finalmente, se introdujo un tipo mínimo para las demás labores del tabaco.

De esta forma, los cigarrillos se encuentran gravados en la actualidad en España por un tipo proporcional del 51% sobre su precio más un tipo específico de 24,1 euros por cada 1000 cigarrillos. Además, el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, que se incrementa hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1000 cigarrillos. Por su parte, la picadura

para liar está gravada con un tipo proporcional del 41,5% sobre su precio y un tipo específico de 22 euros por kilogramo. El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 96,5 euros por cada kilogramo, que se incrementa a 100,5 euros cuando la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo. En cuanto a los cigarros y cigarritos, están gravados al tipo del 15,8%[79]. Finalmente, las demás labores del tabaco están gravadas al tipo del 28,4% (o 22 euros por kilogramo cuando la cuota resultante de aplicar ese tipo sea inferior a esta cuantía).

Cuadro nº 2
Recaudación de los impuestos sobre el tabaco y los alcoholes

	Millones de euros							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
LABORES DE TABACO	6.238	6.486	7.250	7.528	7.717	8.028	7.850	7.765
Cigarrillos	6.119	6.374	7.114	7.373	7.462	7.694	7.391	
Cigarros y cigarritos	42	40	44	44	46	51	59	
Otras labores del tabaco	77	71	92	111	209	283	400	
ALCOHOL	1.264	1.337	1.362	1.335	1.230	1.202	1.178	1.141
Alcohol y bebidas derivadas	979	1.012	1.032	1.006	907	882		
Cervezas	266	303	307	309	299	302		
Productos intermedios	19	22	23	20	24	18		

FUENTES: AEAT e IGAE.

NOTAS: Las cifras de los agregados son de la CN
El desglose de las labores de tabaco se realiza con los porcentajes publicados por la AEAT sobre la recaudación.
El desglose del alcohol procede de las Cuentas de las Aministraciones Públicas, de la IGAE.

Tras estos incrementos, la comparación del nivel impositivo en España frente al resto de países comunitarios[80] muestra que, en relación con los cigarrillos, España cuenta con una accisa relativa (componente específico más *ad valo*rem) del 62,92% del precio medio ponderado, que los sitúa en una posición intermedia en relación con el resto de países de la UE (62,7% para la media de la UE27, lo que posiciona a España en la posición 12 de 28, ordenados de mayor a menor imposición). Esta situación intermedia se mantiene cuando, además de los impuestos especiales, se toma en consideración el IVA (80,28% del precio final; posición 15 de España de 27 países). Por su parte, el tipo mínimo establecido en España (128,65 euros por cada 1000 cigarrillos) es el octavo más elevado de la Unión Europea. Una peculiaridad del caso español en la imposición de los cigarrillos es, en todo caso, que el componente específico sigue teniendo un peso

[79] El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, que se incrementa a 44,5 euros cuando se le determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1000 unidades.

[80] Véase Comisión Europea (2013). *Excise Duties Tables*. Part III – Manufactures Tobacco. Julio de 2013.

muy reducido en la imposición total (14,94% del total de específico más *ad valorem* más IVA; el quinto más bajo de los 28 países de la UE)[81].

b. La reforma de la imposición sobre el tabaco

Las principales cuestiones que se deben analizar sobre una posible reforma de la imposición sobre el tabaco en España se refieren al nivel de imposición, su estructura y la imposición relativa entre labores del tabaco.

En relación con el nivel de imposición, el porcentaje que representan los impuestos sobre el precio final de venta se encuentra en España alineado con los del resto de países de la UE27 y UE15, como se ha señalado con anterioridad. En términos de precios finales, el precio medio en España de los cigarrillos ha alcanzado en julio de 2013 los 202,14 euros por 1000 cigarrillos, lo que sitúa al impuesto en el puesto 11 de los países de la UE28. Pero, pese a ello, el precio del tabaco sigue situándose en España significativamente por debajo del de los países de la UE15, con la excepción de Portugal, Grecia, Luxemburgo y Austria, lo que podría justificar incrementos adicionales de los impuestos sobre las labores del tabaco.

Sin embargo, debería tenerse en cuenta que, aunque la elasticidad del consumo del tabaco al precio es relativamente reducida (la elasticidad precio de la demanda de tabaco estimada se situaría alrededor de 0,4[82]), esta elasticidad podría no ser lineal ante los incrementos de tipos, de forma que los sucesivos aumentos de los últimos años podrían haber situado esta elasticidad en niveles más elevados y, por lo tanto, los efectos sobre el consumo -y, sobre todo, el incentivo a la actividad ilegal en su compraventa- podrían ser ahora apreciablemente más altos. La cuestión relevante es, por tanto, si se ha alcanzado el nivel de imposición en que incrementos adicionales podrían generar menos recaudación por la combinación de estos dos efectos[83].

---

[81] En el caso de la picadura para liar, el componente específico en España (22 euros por kilogramo) es también significativamente más bajo que en la media de la UE.

[82] Gallet C, List JA. Cigarette demand: a meta-analysis of elasticities. J Health Econ. 2003;12: 821–35. La respuesta no es homogénea por grupos de consumidores ni lineal en las variables que afectan su consumo, pudiendo, por ejemplo ser superior para colectivos más jóvenes y de renta más baja. Para el caso español, se estima entre 0,4 y 0,6 en Fernández, E., Gallus, S., Schiaffino, A., López-Nicolás, A., La Vecchia, C., Barros, H. y Townsend, J. (2004): "Price and consumption of tobacco in Spain over the period 1965–2000." European Journal of Cancer Prevention 13, 207–211.

[83] Los datos (preliminares) de consumo y recaudación en 2013 son ilustrativos. En términos monetarios, el mercado se ha reducido durante el año 2013 en un 2,6 %, a pesar de las subidas del IVA y de los Impuestos Especiales, debido a la caída en el consumo. Así, a título de ejemplo, los cigarrillos han descendido en un 11% en el número de unidades vendidas. En términos recaudatorios, los Impuestos Especiales por las labores del tabaco se han reducido en torno a un 6% (dato estimado).

Por otra parte, tampoco puede obviarse que, el hecho de que los precios medios al consumidor del tabaco sean más bajos en España, puede estar también relacionado con la diferente estructura tributaria en nuestro país, en el que el componente específico sigue teniendo un peso muy reducido en la imposición total frente al *ad valorem* [84]. En general, la literatura encuentra que, en presencia de competencia imperfecta, el impuesto *ad valorem* tiende a generar precios menores al consumo, pero más recaudación y beneficios monopolísticos frente al gravamen específico. La imposición *ad valorem* también genera incentivos a reducir la calidad del producto, dado que el denominado efecto multiplicador de la imposición *ad valorem* [85] provoca que las mejoras en la calidad resulten más caras para la empresa. En el mismo sentido, la imposición *ad valorem* reduce los incentivos a invertir en publicidad, que es un importante instrumento para incrementar la demanda. Se trata, por tanto, de alternativas imperfectas, cuya elección puede variar dependiendo de si el objetivo es reducir el consumo o aumentar la recaudación. En este sentido, podría tener justificación seguir aumentando el peso del componente específico frente al componente *ad valorem*, en línea con la reforma de junio de 2013. Sin embargo, no puede descartarse que esta reequilibrio pudiera generar costes recaudatorios, en un contexto de mayor sensibilidad de la demanda al precio.

El peso relativo de la imposición sobre los distintos tipos de tabaco puede producir efectos de sustitución en el consumo. La igualación relativa que se ha producido en los últimos años entre la imposición de los cigarrillos y la picadura de liar era deseable para evitar el fenómeno de trasvase que se estaba produciendo en el consumo. En todo caso, teniendo en cuenta que para liar un cigarrillo se necesitan entre 0,625 y 0,75 gramos de picadura86, un tratamiento fiscal equivalente entre las dos variedades requeriría que un kilo de picadura soportase al menos la misma carga que 1.333 cigarrillos, esto es 171,5 euros. En la actualidad, el tipo único mínimo de la picadura para liar es de 96,5 euros por kilogramo, por lo que existiría abundante margen para seguir eliminando esta asimetría, lo que evitaría el desplazamiento de la demanda hacia la picadura de liar, especialmente entre los fumadores de menor poder adquisitivo y, en

---

[84] Skeath, S. E. y Trandel, G.E. (1994). “A Pareto comparison of ad valorem and specific taxation in non competitive environments” Journal of Public Economics 53.

[85] La imposición ad valorem tiene un efecto multiplicador dado que una parte de cualquier incremento en el precio de consumo se dirige a incrementar los ingresos fiscales (Keen, M. (1998): "The Balance Between Specific and Ad Valorem Taxation". Fiscal Studies, 19, nº 1:1.37). De esta forma, para aumentar el precio neto en 1 euro, la empresa debe aumentar el precio pagado por el consumidor en más de 1 euro. Más concretamente, aumentar el precio del productor en 1 euro requiere aumentar el precio en 1/(1 - v), siendo “v” el impuesto unitario ad valorem . La imposición específica no genera ese efecto: el precio del producto aumenta uno a uno con el precio del consumidor.

[86] Canadian Coalition for Action on Tobacco (2004). A win-win: Enhancing Public Health and Public Revenue. http://www.nsra-adnf.ca/cms/file/pdf/taxreport2004.pdf.

particular, entre los jóvenes. En paralelo, resultaría necesario supervisar la evolución de la demanda de otras variedades de tabaco para analizar si se producen efectos desplazamiento, que podrían evitarse con incrementos de los impuestos mínimos. En este sentido, tras la modificación de junio de 2013, en los últimos meses parece haberse producido un cierto retroceso en el consumo de picadura para liar, que se estaría trasladando hacia la picadura de pipa, que está menos gravada al encuadrarse entre las "otras labores del tabaco".

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 83:

En la imposición sobre el tabaco debería revisarse periódicamente el impuesto específico y el valor mínimo de imposición, de forma que se mantenga el peso de la accisa sobre el precio de consumo.

Propuesta núm. 84:

Debería continuarse la política de igualar la imposición de las labores del tabaco distintas de los cigarrillos a la imposición de estos últimos, para evitar trasvases en el consumo.

2. Impuestos sobre el alcohol

En las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE de 19 de octubre se establece la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y se fijan los tipos impositivos mínimos. La Directiva 92/83/CEE define las categorías de alcohol sujetas a gravamen y las bases sobre las que se calculan estos gravámenes. Las categorías que se consideran son a) Impuesto sobre la Cerveza; b) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas; c) Impuesto sobre Productos Intermedios y, finalmente, d) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. El alcohol se encuentra siempre exento cuando no se destine para consumo humano como bebida. La directiva 92/84/CEE establece los tipos mínimos que deben aplicarse a estos productos[87].

En el caso español, la normativa de estos impuestos se rige por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre[88]. En esa Ley se consideran los impuestos especiales sobre el alcohol divididos en las mismas cuatro categorías expuestas más arriba para las Directivas comunitarias. En todos esos impuestos, el tipo de gravamen se

---

[87] En algunos países existen también impuestos adicionales relacionados con el alcohol, como en Bélgica, Francia, Finlandia y Alemania, donde se aplican impuestos sobre los envases de bebidas alcohólicas o sobre mezclas de bebidas alcohólicas y no alcohólicas.

[88] España hace uso, como muchos otros países europeos, de la posibilidad de aplicación de regímenes especiales para destiladores artesanales o para pequeños productores.

establece como un impuesto específico, de forma que la cuota tributaria se fija en función del contenido alcohólico, al que se aplica una cantidad fija en unidades monetarias por hectólitro. Esto se justifica porque los efectos externos del consumo de estos productos no se basan tanto en el precio de los mismos sino precisamente en su contenido alcohólico.

En términos recaudatorios, el alcohol etílico es el que más ingresos proporciona de todos los productos gravados por este impuesto. Así, de acuerdo con el cuadro nº 2, alrededor del 73% de los ingresos por el impuesto sobre el alcohol procedieron del alcohol etílico; el 25% lo hicieron de la cerveza y el resto de los productos intermedios.

Las últimas modificaciones en este impuesto se produjeron por el Real Decreto-ley 7/2013, en el que, en esencia, se elevó su tributación en un 10 por 100. La anterior subida de estos tipos impositivos se había producido en 2005. Pese a la subida de 2013 el promedio de tributación en España por estos impuestos sigue estando muy por debajo de la media comunitaria[89]. En el caso del alcohol etílico[90], el impuesto, que supone 913,28 euros por hectolitro de alcohol puro es de los más bajos de la Unión Europea, pues su nivel se encuentra alrededor del 50% del nivel europeo medio de gravamen, tan solo por encima de Bulgaria, Rumania, Hungría e Italia. En cuanto a los productos intermedios[91], el nivel de imposición[92] en España, que es de 61,08 euros por hectolitro de producto terminado[93], es el más bajo de la UE con la excepción de Chipre, y se sitúa en un nivel de tan solo el 32% de la media europea. Por su parte, la tributación del vino y bebidas fermentadas se encuentra en España sujeta a un tipo cero. En este caso, hay 13 países de la UE que hacen tributar los vinos tranquilos y 18 países los vinos espumosos. Es de destacar también que Francia acaba de establecer recientemente un impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, aunque a un tipo

---

[89] Véase Comisión Europea (2013). Excise Duties Tables – Tax receipts – Alcoholic beverages. Julio de 2013.

[90] El objeto de este impuesto incluye aguardientes, licores y bebidas espirituosas, así como cualquiera de los otros productos cuando tengan graduación superior a 22º alcohólicos. En este caso, se grava por hectolitro de alcohol puro en el producto terminado.

[91] El objeto de este impuesto incluye el vermut y otras bebidas fermentadas no gravadas por los otros impuestos, con una graduación entre 1,2º y 22º En el caso de España, se encuentran expresamente exentos, previo cumplimiento de determinados requisitos, las siguientes denominaciones de origen: Moriles- Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta.

[92] El Impuesto contiene los tipos impositivos: a) Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 36,65 euros por hectolitro; b) Los demás productos intermedios: 61,08 euros por hectolitro.

[93] Al contrario que el impuesto anterior, en este impuesto y en los siguientes se grava por hectolitro de producto terminado.

muy reducido. Finalmente, en el caso de la cerveza[94], para un grado plato95 entre 15 y 19, el impuesto es de 13,56 euros por hectolitro que, de nuevo, se encuentra entre los más reducidos de la UE y que supone un 20% del nivel europeo medio para medida equivalente

Conforme a estos datos, parece razonable plantear la necesidad de proceder a un incremento progresivo de los impuestos sobre el alcohol, hasta acercarse a la media comunitaria, incrementos que deberían tener en cuenta también la posible evolución de la demanda[96]. Además, como en el caso del impuesto sobre las labores del tabaco, debería procederse a una actualización periódica de los tipos específicos que mantenga su peso relativo sobre el precio final de consumo.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 85:

En la imposición sobre alcoholes deberían adoptarse las siguientes medidas:

a) Incrementar progresivamente la imposición sobre el alcohol hasta alcanzar la media de la Unión Europea.

---

[94] El objeto de este impuesto está constituido por cervezas y mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas con graduación superior 1,2 º alcohólicos. La normativa europea autoriza la exacción de este impuesto sobre dos bases imponibles alternativas. La primera, en función del grado plato de la cerveza. La segunda, en función de su graduación alcohólica. Es frecuente, además, que para esta bebida se establezca una escala en función de una u otra variable. En los distintos países de la UE podemos encontrar escalas de gravamen según intervalos de grado plato, según intervalos de graduación alcohólica, o un único tipo de gravamen aplicable con carácter general. En el caso español, la tributación detallada se exige conforme a los siguientes epígrafes: Epígrafe 1.a). Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 por 100 vol.: 0 euros por hectolitro; Epígrafe 1.b). Productos con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 por ciento vol. y no superior a 2,8 por 100 vol.: 2,75 euros por hectolitro; Epígrafe 2. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 2,8 por 100 vol. y con un grado Plato inferior a 11: 7,48 euros por hectolitro; Epígrafe 3. Productos con un grado Plato no inferior a 11 y no superior a 15: 9,96 euros por hectolitro; Epígrafe 4. Productos con un grado Plato superior a 15 y no superior a 19: 13,56 euros por hectolitro; Epígrafe 5. Productos con un grado Plato superior a 19: 0,91 euros por hectolitro y por grado Plato.

[95] El grado plato, graduación indicativa de la densidad de la cerveza, puede variar entre 11º hasta más de 15º.La cerveza típica en España es de una densidad de 11-12º Plato y graduación alcohólica de 5º.

[96] Como en el caso del tabaco, en 2013, a pesar del incremento en los tipos impositivos en el mes de junio y como resultado de la caída del consumo, la recaudación se ha reducido en torno al 3% para los productos intermedios y el alcohol y bebidas derivadas y al 1,3% para la cerveza.

b) ***Revisar periódicamente los tipos específicos, para conseguir que se mantenga el peso de la imposición sobre el precio final.***

c) ***Considerar la posibilidad de establecer un impuesto a tipo muy reducido sobre el vino, como recientemente se ha hecho en Francia.***

B. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

La llamada "reforma fiscal verde"[97], que en la última década del pasado siglo ha tenido lugar en diversos países europeos, aún está pendiente en España. Se trata -siguiendo la teoría del doble dividendo- de implantar diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, con el doble objetivo de incentivar conductas favorables al medio ambiente y obtener una recaudación adicional que podría servir para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo[98]. Esta posible reforma ha sido objeto de análisis por parte de las autoridades fiscales españolas, al menos, desde el año 2000[99].

Por otra parte la estructura territorial del Estado español ha dado lugar a una gran variedad de tributos medioambientales de ámbito autonómico: sobre las aguas, la atmósfera, las instalaciones energéticas, las grandes superficies, los residuos, el turismo y hasta sobre el impacto paisajístico. Muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales -es decir, para modificar conductas dañinas para el medio ambiente a través de la internalización de costes- y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las Comunidades Autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados. Además, la falta de armonización o de una mínima coordinación incrementa los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la

---

[97] OECD, The Political Economy of Environmentally Related Taxes, OECD Publishing, Paris, 2006, pág. 70. D. Heine; I. W. H. Parry, "Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date", IMF Working Paper, 180, 2012, p. 4.

[98] Esta "neutralidad recaudatoria" permitiría, según una determinada corriente de opinión, la obtención de un "doble dividendo": de una parte, la reducción de emisiones y, de otra, un crecimiento del empleo y del PIB. Se han realizado numerosos estudios ex post y otros basados en simulaciones para intentar demostrar la existencia de este doble dividendo, sin embargo, no han podido obtenerse conclusiones definitivas (cfr. *VIVID ECONOMICS, Carbon taxation and fiscal consolidation: the potential of carbon pricing to reduce Europe's fiscal deficits, report prepared for the European Climate Foundation and Green Budget Europe, London, 2012, pág. 16 y p. 132*. Se ha publicado una versión española con el título Impuestos al Carbono y Consolidación Fiscal: la posibilidad de tarificar el carbono para reducir los déficits fiscales en Europea.

[99] Así, una Comisión impulsada por la Secretaría de Estado de Hacienda elaboró un informe en el año 2001 reflejado en la obra *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Madrid, 2002.

aplicación de las normas y constituye una importante barrera de entrada adicional para posibles empresas de nueva creación que pretendan desarrollar las actividades gravadas.

También algunas Haciendas locales han sido imaginativas a la hora de crear tasas medioambientales –fundamentalmente, en el ámbito de los residuos y del aprovechamiento especial del dominio público, pero también sobre el ruido y las emisiones atmosféricas- sin que el Estado haya acertado a encauzar estas iniciativas a través de un adecuado marco normativo integrado en la Ley de Haciendas Locales.

Finalmente, ante la crisis económica y la caída de la recaudación, también el Estado ha introducido diversos impuestos "medioambientales": la Ley 15/2012, de Sostenibilidad Energética ha creado el Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica; el Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el Impuesto sobre el Almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, además de crear un Canon por la Utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, a lo que se suma la modificación de los tipos de los impuestos especiales para el gas natural y el carbón y la supresión de las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil. Más recientemente se ha aprobado el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Se trata, sin embargo, de medidas fragmentarias y limitadas. Aún no se ha acometido una reforma fiscal de carácter global sobre la imposición medioambiental. Por este motivo, la "Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2013 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2016" urge a España a "adoptar medidas adicionales" sobre la fiscalidad medioambiental.

El núcleo duro de una reforma de este tipo -y el que tendría verdadero impacto ambiental por modificación de conductas e impacto recaudatorio- ha de fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, estableciendo además una tributación lo más uniforme posible entre productos a igualdad de emisiones de CO_2 y capacidad energética y garantizando la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las fuentes de energía que deseen utilizar. Esto exigirá una modificación a fondo del actual Impuesto sobre Hidrocarburos.

Sería necesario también un cambio en el tipo impositivo aplicable al carbón. En el Impuesto sobre el carbón los tipos están ya expresados en euros por gigajulio y, para seguir la línea de la reforma del Impuesto sobre Hidrocarburos, habría que configurarlo, además, en euros por tonelada de CO_2.

Es cierto que el Impuesto sobre Hidrocarburos se encuentra armonizado en el ámbito de la UE y que la actual normativa europea (*Directiva del Consejo 2003/96/CE*, en adelante *Directiva sobre la Fiscalidad de la Energía*) apenas contempla objetivos medioambientales. Sin embargo, en la actualidad se tramita una *Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE, COM(2011)169* final -en adelante, la Propuesta de Directiva de modificación de la fiscalidad energética- que España debería apoyar y anticipar su aplicación en medida posible. El actual marco armonizado, aunque muy insuficiente, no se opone al establecimiento de un gravamen sobre el contenido potencial de dióxido de carbono, tal y como lo demuestra el sistema sueco.

Según los estudios desarrollados por *Vivid Economics*[100] tal recaudación de la fiscalidad energética (hidrocarburos, carbón, electricidad) podría incrementarse en unos 4.000 millones de euros si comenzaran a aplicarse algunas de las previsiones contempladas en la Propuesta de Directiva sobre Fiscalidad Energética, y se incrementaría en 10.000 millones en 2020, una vez que hubiera concluido su implantación.

En lo que sigue se analizará la fiscalidad ambiental desde una doble perspectiva. Desde la primera de esas perspectivas se describirán los Impuestos estatales ya existentes que inciden sobre el medio ambiente y los problemas que plantean, para formular seguidamente las correspondientes propuestas para su reforma. El análisis se extenderá a los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre el Carbón, al Impuesto sobre la Electricidad, al Impuesto sobre el Valor de la producción de energía eléctrica, al Impuesto sobre determinados medios de transporte, al Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, al impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y, finalmente, a los tributos estatales sobre el agua. Además, se valorará el Impuesto sobe los gases fluorados de efecto invernadero.

Desde una segunda perspectiva, y con proyección sobre la materia imponible parcialmente ocupada por las Comunidades Autónomas, se propondrán nuevos impuestos sobre el agua, sobre las emisiones atmosféricas y sobre los residuos y se discutirá la conveniencia de establecer un impuesto sobre las bolsas de plástico desechables.

---

[100] VIVID ECONOMICS, Carbon taxation and fiscal consolidation: the potential of carbon pricing to reduce Europe's fiscal deficits, report prepared for the European Climate Foundation and Green Budget Europe, cit.

1. Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre el Carbón

En la actualidad, el Impuesto sobre Hidrocarburos constituye, en sus rasgos esenciales, un instrumento fundamentalmente recaudatorio, cuya finalidad medioambiental se limita a algunos aspectos, como la mayor tributación de la gasolina sin plomo de mayor octanaje, por haber sido considerada relativamente más perjudicial para el medio ambiente, o el tratamiento ventajoso que se dio a los biocarburantes hasta el 31 de diciembre de 2012. La explicación está en que su base imponible se mide, generalmente, en unidades de peso o volumen del producto gravado, que no aportan indicación alguna sobre la incidencia ambiental. Los tipos de gravamen tampoco responden -salvo en casos excepcionales- a finalidades medioambientales.

La recaudación total del impuesto prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 9.955 millones de euros.

En cuanto al *Impuesto sobre el Carbón*, creado por la Ley 22/2005, su base imponible ya está expresada en euros por *gigajulio*, pero la normativa española recoge casi todas las exenciones que son posibles de acuerdo con la Directiva de Fiscalidad de la Energía, por lo que su gravamen efectivo, con la excepción de la reciente supresión de la exención para el carbón utilizado para producir electricidad por la Ley 15/2012[101], es casi nulo. La recaudación del impuesto prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 264 millones de euros.

Como apunta la mencionada *Propuesta de Directiva de reforma de la fiscalidad energética*, la forma de convertir la fiscalidad de la energía en un instrumento más adecuado para conseguir objetivos medioambientales y de eficiencia energética consistiría en determinar las bases imponibles a partir de dos componentes: el contenido energético, para así fomentar una mayor eficiencia en el uso de la energía, y el contenido potencial de dióxido de carbono, que atiende al efecto invernadero producido por la combustión, para lo que habría que establecer *tipos impositivos iguales*, o con diferencias mínimas, por *tonelada de CO_2 y por gigajulio* potenciales de cada producto energético. Esta sería la clave para conseguir una verdadera neutralidad de la fiscalidad sobre la energía en la

[101] El Real Decreto-Ley 9/2013 ha vuelto a modificar la Ley de los Impuestos Especiales. Según señala su exposición de motivos, la Ley 15/2012, modificó la Ley de Impuestos Especiales, “incrementando el gravamen aplicable al carbón hasta 0,65 euros por gigajulio. No obstante, con la finalidad de mantener la competitividad del sector industrial y poner en condiciones de igualdad a los diferentes consumidores de carbón y gas natural para similares fines y usos, se considera necesario establecer un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el carbón destinado a usos con fines profesionales, siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica, y ello dentro del marco comunitario previsto por la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad".

elección por el consumidor de la fuente de energía que desee utilizar. De lo contrario, tendría poco sentido esta propuesta, que sólo complicaría todavía más su regulación y podría dejar las cosas –los tipos- como hasta ahora. Para evitar un doble gravamen -en un sentido amplio del término- la tributación del dióxido de carbono no se aplicaría a las actividades sometidas al mercado de emisiones [art. 14.d) de la Propuesta de Directiva sobre la Fiscalidad Energética].

España debería apoyar la aprobación de tal propuesta. El Gobierno de España tiene un interés adicional para hacerlo así, puesto que la Propuesta permite que las Comunidades Autónomas puedan establecer un tipo de gravamen adicional[102] (art. 18.1.a). Esta medida vendría a sustituir al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), que ha sido recientemente derogado, y que la Comisión consideraba contrario al Derecho de la UE, iniciando un procedimiento de infracción contra España[103]. De todos modos, el principal motivo por el que España debería apoyar la Propuesta radica en convertir el actual marco armonizado del impuesto en un instrumento adecuado para fomentar la eficiencia energética y reducir las emisiones de dióxido de carbono. Es cierto que, de aprobarse los tipos mínimos previstos para el contenido energético y el contenido potencial de dióxido de carbono, se incrementaría la carga tributaria, teniendo especial relevancia el incremento de la que recae sobre el gasóleo de automoción. Sin embargo, tal aumento resulta necesario para que puedan alcanzarse los objetivos medioambientales y también resulta razonable para financiar una reducción de los tributos que recaen sobre el factor trabajo. En todo caso la *Propuesta de Directiva de reforma de la fiscalidad energética* permite establecer, como mecanismo para evitar un impacto económico negativo, reducciones a favor de empresas que utilicen energía de modo intensivo, así como a favor de empresas con las que se llegue a acuerdos para incrementar la eficiencia energética a través de permisos de emisiones o medidas equivalentes (art. 17.1), si bien tales medidas sólo se aplicarían al componente "energético" del gravamen.

---

[102] Con arreglo al art. 50 ter.1 de la Ley de Impuestos Especiales, “Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas”.

[103] En sus Conclusiones de 24 de octubre de 2013 sobre el Asunto C-82/2 (Transportes Jordi Besora) el Abogado General Wahl considera que el IVMDH era contrario a la Directiva sobre los Impuestos Especiales, por carecer de finalidad específica y no respetar la estructura armonizada de tales impuestos. Según el Gobierno español, si el Tribunal confirmase este planteamiento sin limitar sus efectos, quizá tendrían que practicarse devoluciones por importe de 13.000 millones de euros.

En cuanto al componente basado en el dióxido de carbono, la Propuesta impone a los Estados miembros durante un período transitorio hasta 2023, la obligación de "aplicar una desgravación a la imposición relacionada con el CO_2 aplicable al uso de productos energéticos por instalaciones pertenecientes a sectores o subsectores que se considere que están expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono". De este modo podría evitarse que la medida tuviera un impacto negativo en la economía.

Los principales problemas que la Propuesta presenta para España tienen que ver con la supresión de las actuales ventajas fiscales para el "gasóleo profesional" y la agricultura. Tanto el sector del transporte como la agricultura resultan particularmente castigados por la crisis económica y quizá les resulte difícil repercutir el mayor coste en el precio de sus bienes y servicios.

No sería necesario esperar a la aprobación de la Directiva para que España abordase una reforma ambiental del Impuesto sobre Hidrocarburos. El actual artículo 12.1 de la vigente Directiva sobre la Fiscalidad de los Productos Energéticos permite fijar la base imponible en unidades distintas de las previstas, siempre que se garanticen los tipos mínimos actualmente fijados. Así lo han hecho los países que han implantado impuestos sobre el dióxido de carbono, como es el caso de Suecia.

Los rasgos generales del modelo sueco y el danés pueden ser de especial utilidad para España. Dichas características son las siguientes:

- Distinguir entre bases imponibles basadas en el contenido energético y en el contenido de CO_2.
- Adoptar la reforma a través de un procedimiento que garantice la máxima transparencia y la participación de todos los sectores afectados.
- Graduar la reforma para permitir la adaptación paulatina al incremento de gravamen.
- Excluir del gravamen de CO_2 a las actividades sometidas al mercado de emisiones.
- Establecer reducciones para las empresas que utilicen energía de modo intensivo.

Una reforma de este tipo debería realizarse mediante una especial colaboración con las autoridades de la Unión Europea responsables de la armonización fiscal y de la competencia, evitando cuidadosamente el establecimiento de ayudas de Estado no notificadas previamente a la Comisión Europea.

Una opción menos ambiciosa podría consistir en incrementar el tipo aplicable al gasóleo, producto con una tributación injustificadamente más baja que la de la gasolina sin plomo, igualándolo a la gasolina sin plomo, al tiempo que se redujesen diversos beneficios fiscales sin justificación ambiental, como las devoluciones para agricultores y para el sector del transporte por carretera. Este

tipo de reforma fiscal sin una incidencia específica en el dióxido de carbono responde al modelo utilizado en otros países europeos, como Alemania y Reino Unido.

Entre estas dos opciones (implementación anticipada de la propuesta de Directiva o meros incrementos de tributación) esta Comisión se inclina por la primera, si bien, tales medidas deberían adoptarse de modo gradual y con amplios períodos transitorios.

Como en la actualidad el Impuesto sobre Hidrocarburos se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas "con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico"104 sería conveniente que tales preceptos se reformasen de modo que el incremento de recaudación derivado de las propuesta que formula la Comisión se destinase íntegramente a la reducción de las cargas estatales sobre el factor trabajo en el IRPF y en las cotizaciones sociales.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 86:

En la imposición sobre hidrocarburos deberían adoptarse las siguientes medidas:

a) Diversificar el impuesto en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono de acuerdo con los criterios de la Propuesta de Directiva sobre la Fiscalidad Energética de la Unión Europea.

b) Equiparar el tipo del gasóleo al tipo de la gasolina en el período que se estime adecuado por el Gobierno.

c) Utilizar la recaudación adicional para reducir las cargas estatales sobre el factor trabajo.

Propuesta núm. 87:

Deberían suprimirse las exenciones que hoy impiden una aplicación más extensa del Impuesto sobre el Carbón, aproximando su estructura a la propuesta para el Impuesto sobre Hidrocarburos.

---

[104] Art. 11.j LOFCA y art. 16 de la Ley del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2. Impuestos sobre la electricidad

La producción de energía eléctrica se ve afectada por, al menos, tres tributos distintos: El impuesto sobre la electricidad; el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica; y el canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Podrían también incluirse en este grupo el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, pero no se analizarán aquí estos dos últimos impuestos sino conjuntamente con la propuesta de creación de un Impuesto sobre residuos nucleares que se efectuará más adelante.

a. Impuesto sobre la electricidad

El Impuesto sobre la Electricidad carece de contenido ambiental, pues su base imponible incide exclusivamente sobre el precio pagado por el consumo de energía eléctrica. Su nacimiento tuvo como finalidad mantener la financiación pública de la minería del carbón. Su recaudación prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 1.681 millones de euros.

El Impuesto debería modificarse sustituyendo la actual base imponible –que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación- por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético. Además, así se aproximaría su estructura a la configuración apuntada en la vigente Directiva 2003/96/CE, que fija los tipos mínimos en euros por Mwh, aunque admita otros procedimientos que respeten tales mínimos y se adelantaría lo establecido en el proyecto de Directiva de la Unión Europea que actualmente se encuentra en proceso de tramitación.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 88:

Debería reformarse el Impuesto sobre la Electricidad con arreglo a los siguientes criterios:

a) Sustituir la actual base imponible del Impuesto sobre la Electricidad, que prácticamente coincide con el importe facturado, por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético y se adapte el impuesto a la propuesta de Directiva europea sobre la Fiscalidad Energética.

b) Limitar drásticamente las exenciones en este impuesto, que en todo caso deberían ceñirse a valores mínimos y

justificarse en cada caso concreto de modo explícito, transparente y exhaustivo.

b. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Este impuesto ha sido creado por la Ley 15/2012[105], con el fin de contribuir a financiar el *déficit tarifario*[106]. No se trata de un impuesto medio ambiental porque su base imponible está constituida por "el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo". Ha de advertirse que el contribuyente es el productor de energía eléctrica.

La recaudación prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 1.270,1 millones de euros.

Como la finalidad de este impuesto es que la financiación del llamado déficit tarifario recaiga sobre los productores de energía eléctrica, con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante, este tributo no responde a ningún criterio medioambiental sino que se configura como un instrumento meramente recaudatorio que terminará incidiendo sobre el consumidor final de energía eléctrica, por lo que debería plantearse su desaparición en un marco de impuestos que pretendan salvaguardar el medio ambiente. Sin embargo, dado que la recaudación de este impuesto se encuentra destinada a la financiación del déficit de la tarifa eléctrica por la Ley de Presupuestos para 2013, resultaría necesario compensar la pérdida mediante alguna otra medida tributaria y ninguna quizá mejor que la de aumentar el tipo del Impuesto sobre la Electricidad. Pero ese aumento exigiría modificar la actual cesión del 100 por 100 de la recaudación líquida del Impuesto sobre la Electricidad a las Comunidades Autónomas de modo que el referido aumento de gravamen no tuviera carácter de tributación cedida.

---

[105] Su aplicación con arreglo a la normativa del Estado ha sido establecida en Navarra por Ley Foral 24/2012, y en Vizcaya por Decreto Foral Normativo 2/2013.

[106] La disposición adicional quinta de la Ley de Presupuestos Generales para 2013 establece que en las Leyes de Presupuestos Generales de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997 y referidos al fomento de energías renovables, un importe equivalente a la suma de la estimación de recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos incluidos en la Ley 15/2012 y el 90 por ciento del ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 450 millones de euros. El hecho de que estas cuantías hayan resultado insuficientes ha dado lugar a la Ley 15/2013,. En esa Ley se establece la financiación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado de determinados costes del sistema eléctrico, ocasionados por los incentivos económicos para el fomento a la producción de energía eléctrica de fuentes renovables y se concede un crédito extraordinario por importe de 2.200 millones de euros para tal finalidad.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 89:

Debería suprimirse el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, compensándose la pérdida de su recaudación a través de un incremento del impuesto sobre la Electricidad, que en la cuantía de ese incremento no estaría cedido a las CCAA

c. Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica

La exposición de motivos de la Ley de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética justifica esta nueva figura en dos motivos: uno de racionalidad técnica y otro de carácter ambiental. En cuanto al primero, se señala que, según el artículo 112 del texto refundido de la Ley de Aguas, el tradicional *canon de utilización del dominio público hidráulico* se aplica sólo a la ocupación, utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico definido en los apartados b) y c) del artículo 2 de la misma ley, es decir, a la utilización de los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas y de los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos. Queda así fuera de la definición de este canon el uso de las aguas continentales a que se refiere el apartado a) del mismo artículo 2", es decir "las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación. Esta realidad, que es una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público, ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad técnica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de producción energía eléctrica. En cuanto a las razones de carácter ambiental, la exposición de motivos de la Ley señala que actualmente la calidad general de las aguas continentales españolas hace necesaria su protección a fin de salvaguardar uno de los recursos naturales necesarios para la sociedad. En este sentido deben reforzarse las políticas de protección del dominio público hidráulico. A tal fin, se hace necesaria la obtención de recursos que deben ser aportados por quienes obtienen un beneficio de su utilización privativa o aprovechamiento especial para la producción de energía eléctrica.

La recaudación del canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica presupuestada para 2013 asciende a 298 millones de euros.

Parece pues, que la recaudación de la nueva tasa irá destinada a la protección del dominio público hidráulico. Sin embargo, esta genérica afirmación de la Ley parece desmentirse por el art. 112 bis 8, según el cual "el 2 por ciento del canon recaudado será considerado un ingreso del organismo de cuenca, y el 98 por ciento restante será ingresado en el Tesoro Público por el organismo recaudador".

Por otra parte, el mecanismo de cuantificación del canon no guarda ninguna relación con el daño causado al dominio público hidráulico. Por el contrario, "la base imponible de la exacción se determinará por el Organismo de cuenca y será el valor económico de la energía hidroeléctrica producida y medida en barras de central, en cada período impositivo anual mediante la utilización y aprovechamiento del dominio público hidráulico". El tipo de gravamen anual será del 22 por ciento del valor de la base imponible y la cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Aunque el canon se vincule formalmente a la concesión del dominio público hidráulico, sus elementos de cuantificación delatan, más bien, un impuesto sobre la cifra de negocios de las centrales hidroeléctricas, que se acumula al antes analizado "Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica". Por tanto, más bien estamos ante una nueva medida para reducir el déficit tarifario que va a incidir de modo específico sobre las centrales hidroeléctricas que ante una tributación destinada a preservar el dominio público hidráulico. Algún autor considera que "se trata de un impuesto y no tiene nada que ver con la ocupación del dominio público ni con las consecuencias medioambientales derivadas de tal actividad. Basta con fijarse en la base imponible del mismo, la cifra de negocios, y en el tipo impositivo, el 22% para no tener ninguna duda al respecto".

En todo caso, si se considera que la producción de energía por centrales hidroeléctricas debe someterse a una tasa por utilización de los bienes del dominio público hidráulico, éste debería ser el genérico canon previsto en el art. 112 de la Ley de Aguas. Con arreglo a ese precepto, en el caso de utilización del dominio público hidráulico la base imponible de la exacción se determinará "por el valor de dicha utilización o del beneficio obtenido con la misma", pero –dado que en ambos casos la base imponible es el valor económico de la explotación- no se justifica un tipo de gravamen superior al fijado para la tasa por ocupación del dominio público hidráulico. Además, el importe de las sumas recaudadas debería corresponder íntegramente al Organismo de Cuenca. De todos modos, por los motivos antes señalados, nos parece más coherente la supresión de este tributo, supresión que debería compensarse mediante un incremento del Impuesto sobre la Electricidad.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 90:

Debería integrarse el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de la energía eléctrica en el Impuesto sobre la Electricidad.

3. Impuestos sobre residuos nucleares

Los impuestos sobre residuos nucleares comprenden dos figuras diferentes pero claramente relacionadas. Una de ellas es el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica. La otra es el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

a. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica

El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica fue introducida por los arts. 12 y ss. de la Ley de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética, modificada posteriormente por la Ley 16/2013 de Fiscalidad Ambiental. Para simplificar la redacción, se denominará en adelante como *Impuesto de producción de residuos nucleares.*

Su recaudación estimada en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 270,1 millones de euros.

El hecho imponible de esta figura lo constituye la producción de residuos nucleares, en sentido amplio. Tiene la condición de contribuyente quien los genera y de responsable solidario el titular de las instalaciones, cuando no coincide con quien las explota. La base imponible, determinada para cada instalación, está constituida por "los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado" o bien "los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja intensidad". Los tipos impositivos son de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado, 6.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de baja y media actividad y 1.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de muy baja actividad.

Para valorar este impuesto e indicar propuestas de reforma es necesario analizar también su hermano gemelo, el impuesto sobre almacenamiento de residuos nucleares.

b. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

El hecho imponible de este tributo está constituido por “la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada”[107]. Su recaudación prevista en los Presupuestos Generales del Estado para 2014 es de 19 millones de euros.

[107] La norma añade que "A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la

En este segundo impuesto, tiene la condición de contribuyente el titular de las instalaciones de almacenamiento; su base imponible, determinada para cada instalación, está constituida por la variación de metal pesado almacenado, medida en kilos; la variación del volumen de residuos radiactivos de alta actividad, o de media actividad y vida larga, expresado en metros cúbicos; y por la variación en el volumen de los demás residuos radiactivos, medida en metros cúbicos. Además, existe un coeficiente de reducción de la base imponible, en función del tratamiento de los residuos. Los tipos de gravamen son de 70 euros por kilogramo de metal pesado; 30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo de alta intensidad o de media actividad y vida larga; de 10.000 euros por metro cúbico, para residuos de baja y media actividad y de 2.000 euros por metro cúbico para residuos de muy baja actividad.

Debe tenerse en cuenta que el hecho imponible de este tributo se superpone, en parte, al de los impuestos autonómicos sobre depósito de residuos radiactivos, en concreto, al Impuesto sobre Depósitos Radiactivos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, porque el gravamen sobre almacenamiento de residuos radioactivos en el impuesto de Castilla-La Mancha ha sido declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, al considerarse que invadía el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Como principal diferencia puede indicarse que el impuesto estatal sólo grava el depósito de residuos en instalaciones centralizadas y que configura como único sujeto pasivo al *titular de las instalaciones en que se realice la actividad de almacenamiento,* mientras que el impuesto andaluz atribuye la condición de sustituto a los "titulares de la explotación de los vertederos de residuos radiactivos" y la de contribuyentes a quienes "entreguen los residuos radiactivos a un vertedero para su depósito". Sin embargo, la diferencia relativa a los obligados tributarios es más aparente que real. En actualidad sólo existe un Almacén Temporal Centralizado (ATC) para residuos de media y baja actividad, El Cabril, ubicado en el municipio de Hornachuelos (Córdoba). Ese almacén es titularidad de la empresa pública ENRESA (Empresa Nacional de Residuos Radiactivos SA). En cambio, los residuos de alta actividad se depositan en las instalaciones de las propias centrales nucleares de modo descentralizado, por lo que no estarían sometidos al impuesto estatal. El Consejo de Ministros ha acordado designar el emplazamiento del futuro ATC para residuos de alta actividad en el municipio de Villar de Cañas (Cuenca)[108]. Su titularidad corresponderá también a ENRESA. En definitiva, ENRESA va a ser el único sujeto pasivo del impuesto estatal, lo cual

---

inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes".

[108] Resolución de 18 de enero de 2012, de la Secretaría de Estado de Energía, publicada en el BOE de 20 de enero de 2012.

resulta curioso, puesto que se trata de una empresa del Estado. La explicación se encuentra en que dicha entidad repercutirá el importe del impuesto sobre las centrales[109]. Además, los titulares de las instalaciones que producen los residuos, se entreguen o no a un depósito centralizado, van a estar sujetos al *impuesto sobre la producción de residuos* analizado más arriba.

La Ley de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética dispone que, en la medida en que los tributos que establece recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y se produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas a efectos de compensación, pero solo respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Ley estatal. Parece criticable que la Ley se limite a remitirse al mandato de la LOFCA sin precisar cómo va a instrumentarse la compensación.

Por otra parte, debe recordarse el planteamiento de un recurso de inconstitucionalidad formulado por el Gobierno frente al impuesto andaluz sobre depósito de residuos. Sin embargo, el Auto del TC 456/2007 declaró que el impuesto andaluz no vulneraba la prohibición de doble imposición contenida en la LOFCA.

La estructura de estos impuestos estatales parece correcta a primera vista. Sin embargo, un análisis detallado plantea diversos problemas:

- Por una parte, el diseño *dual* de los impuestos (sobre la producción y sobre el depósito centralizado) de residuos nucleares resulta muy discutible. En el primer caso será contribuyente el generador de los residuos (la empresa eléctrica que explota la central nuclear); en el segundo la entidad titular del depósito centralizado. Sin embargo, como en este último caso sólo existe un contribuyente, que es precisamente una empresa estatal, es de suponer que ésta repercutirá el impuesto sobre las entidades que explotan las centrales nucleares. En definitiva, se grava de hecho dos veces la misma realidad, con la única diferencia de que el impuesto sobre depósitos sólo afectará al depósito centralizado. Ese depósito solo se limita, de momento, a los residuos de media y baja actividad, aunque abarcará también los de alta actividad una vez que se ponga en funcionamiento el ATC de Villar de Cañas.
- Por otra parte, un gravamen de esta naturaleza -coincidente con lo que la doctrina alemana denomina “tributo especial”- adquiriría verdadero sentido si su recaudación quedara afectada a actuaciones relacionadas con el tratamiento, transporte y almacenamiento de los residuos, pues estos

[109] Cfr. el art. 8 del Real Decreto 1349/2003, de 31 de octubre, sobre ordenación de las actividades de la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S. A. (ENRESA), y su financiación.

impuestos no tienen finalidad desincentivadora, dado que los residuos se van a generar y almacenar con independencia de esos tributos, pues no existen alternativas. Su única finalidad, por tanto, parece estar en que las centrales nucleares contribuyan de forma especial en la financiación del déficit tarifario, cosa que podría resultar razonable en la medida en que esos residuos contaminan más que otras fuentes de producción de energía eléctrica. El servicio a esa finalidad debería conducir a reorientar el impuesto hacia la compensación de las externalidades producidas por los residuos nucleares cuando el déficit de tarifa se hubiese eliminado.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 91:

Debería procederse a una reforma conjunta del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, conforme a los siguientes criterios:

a) Refundición de ambos impuestos estatales sobre residuos nucleares.

b) Coordinación expresa del nuevo impuesto con el impuesto andaluz sobre residuos nucleares, más allá de la actual remisión a la LOFCA.

c) Transformación del nuevo impuesto en una tasa dirigida a cubrir el coste de la gestión y almacenamiento de los residuos, una vez cubierto el déficit tarifario.

4. Impuestos y tasas sobre transporte

El grupo de tributos sobre el transporte incluye dos figuras vigentes y otra que podría crearse, Las dos figuras vigentes son el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el IVTM, y el grupo formado por las diversas tasas vigentes por el uso de infraestructuras públicas de transporte. Las tasas que podrían crearse son las tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades. Seguidamente se procede a su análisis

a. Imposición sobre Determinados Medios de Transporte (IDMT) y sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

En su origen el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IDMT), conocido popularmente como Impuesto de matriculación, se estableció para compensar la desaparición del tipo incrementado de los vehículos en el Impuesto

sobre el Valor Añadido como consecuencia de la armonización comunitaria. Posteriormente se le introdujeron elementos medioambientales que respondían, en un sentido amplio, a algunas de las medidas contempladas en la Propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de los Vehículos de Transporte de Pasajeros COM(2005)261 final. En efecto, la Ley de Presupuestos de 2007 ordenó que "El Gobierno, a lo largo del ejercicio presupuestario de 2007 incorporará, a través de las reformas normativas necesarias, instrumentos de Fiscalidad Verde utilizando las figuras fiscales actuales o creando nuevas figuras". Sin embargo la ejecución de este ambicioso mandato quedó reducida a la reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IDTM) operada por la Ley de Calidad del Aire, modificada mediante la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

El impuesto recaudó en 2011 la suma de 555,45 millones de euros.

Por su parte, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) es un tributo anual de naturaleza local que grava a los propietarios de vehículos de motor capaces de circular por la vía pública. El impuesto distingue entre turismos, gravados en función de su potencia fiscal; autobuses, gravados por el número de sus plazas disponibles; camiones, gravados por su carga útil; tractores, por su potencia fiscal; remolques y semirremolques, por su carga útil y ciclomotores y motocicletas, por su cilindrada.

Si se siguiera el esquema impositivo que señalaba la fracasada Propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de los Vehículos de Transporte de Pasajeros [COM(2005)261 final], la reforma del IDMT constituiría solo una medida transitoria dirigida a su supresión, una vez que se hubiera establecido un impuesto sobre circulación –que podría ser el actual Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)- adaptado a las exigencias de la tributación ambiental y que absorbiese la capacidad recaudatoria del impuesto sobre matriculación. Aunque la Propuesta de Directiva comunitaria puede considerarse como fracasada, desde una perspectiva ambiental sigue resultando lógico que el IVTM se pudiese convertir en un impuesto ambiental, absorbiendo el IDMT en cuanto afectase a tales vehículos. Esta propuesta requeriría compensar a las Comunidades Autónomas por la pérdida del IDTM.

Para ello el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) tendría que transformarse en un Impuesto Ambiental sobre el Uso de Medios de Transporte que absorbería y haría desaparecer al actual IDTM y cuya estructura se regularía de modo exclusivo por el Estado. En efecto, dado que las emisiones de dióxido de carbono constituyen un problema global, no tendría sentido la diferenciación del gravamen por las diversas Comunidades Autónomas. El importe de su cuota dependería de la emisión teórica de dióxido de carbono. El tipo podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones. Además debería mantenerse la exención actual para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades, siempre que éstas no superasen determinados niveles de renta. El impuesto debería establecerse de modo que su

recaudación total resultase equivalente a la actual recaudación del Impuesto sobre determinados Medios de Transporte (IDMT) y a la del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Las corporaciones locales gestionarían el impuesto y transferirían la parte de su recaudación que se estableciese con carácter general a la correspondiente Comunidad Autónoma.

Algunas propuestas sobre este tributo consideran que el IVTM debería transformarse en un impuesto sobre el uso del vehículo que tuviese en cuenta tres factores: los kilómetros efectivamente recorridos, la vía utilizada y el momento del desplazamiento. Esas propuestas, que la Comisión Europea consideraba acertadas, permitirían tener en cuenta no sólo la longitud del trayecto, sino también el entorno en que se produce y la incidencia sobre la congestión del tráfico, pero requeriría que todos los vehículos estuvieran dotados de un instrumento que permitiera registrar los trayectos realizados. Esto no solo supondría una notable coste sino que también que estudiar su incidencia sobre el derecho a la intimidad.

Un problema adicional de muy difícil solución en este reformado impuesto se encontraría en la imposibilidad de su exigencia a los vehículos procedentes de otros Estados miembros, salvo que se estableciera un sistema armonizado de tributación en el ámbito de la Unión Europea.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 92:

Debería procederse a la reforma de los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (IDTM), con arreglo a los siguientes criterios:

a) Se sustituirían tales impuestos por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica (IUVTM) de carácter ambiental, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo. Su gravamen podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y eximirse para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades.

b) La regulación del nuevo impuesto correspondería al Estado y sería igual para todos los Municipios y Comunidades Autónomas, dada su finalidad de preservación del medio ambiente.

c) Se gestionaría por los Municipios, que transferirían a su respectiva Comunidad Autónoma la participación en su recaudación que se estableciese con carácter general.

b. Tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte

Unas figuras estrechamente relacionadas con la imposición sobre el uso de vehículos son las tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte. El marco normativo de estas tasas se encuentra regulado por la Directiva europea 1999/62/CE, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras y modificada recientemente por las Directivas 2011/76/UE y 2013/22/UE. Esas normas no obligan a establecer tasas sobre el uso de las citadas infraestructuras, aunque sí indican cómo podrían configurarse en el caso de que los Estados miembros optasen por exigirlas.

En el Derecho comparado existen dos modelos diferentes para regular tales tasas. El primero de ellos, que resulta más sencillo de implantar, consiste en la exigencia de una tasa por el derecho a utilizar las infraestructuras durante un tiempo determinado. Sus principales inconvenientes se encuentran en que no puede modularse el gravamen en función del uso real de las infraestructuras y que exige un control manual de los vehículos con los inconvenientes que esto supone para la fluidez del tráfico. Este sistema se utiliza en Austria o Suiza, pero tan sólo para vehículos ligeros.

El segundo modelo, más preciso, se basa en la exigencia de un peaje por trayecto recorrido y exige la construcción de determinadas infraestructuras (pórticos de control, situados, por ejemplo, cada 50 Km. y dispositivos inalámbricos -los llamados TAG- situados en los vehículos. Se utiliza en Alemania, Francia, Austria, Portugal, República Checa o Suiza, aunque algunos de estos países utilizan el mecanismo antes citado para gravar los vehículos ligeros. Aunque el coste de los TAG es muy reducido, la construcción de los pórticos y el mantenimiento del sistema resultaría relativamente elevado. De acuerdo con lo previsto en la Directiva el importe de la tasa podría incluir tanto una parte de recuperación del coste de la infraestructura y otra relacionada con los costes derivados de la contaminación atmosférica y la contaminación acústica provocada por el tráfico.

Sin embargo ambos modelos podrían presentar como inconveniente el fomentar el uso de vías alternativas, en las que se produce un mayor número de accidentes, como ha sucedido en Portugal.

Según datos facilitados por la Dirección General de Tributos, la recaudación derivada de la implantación de estas nuevas tasas podría ser la siguiente:

Sistema basado en la autorización para utilizar las infraestructuras durante un tiempo determinado, un máximo de 400 M€ provenientes de vehículos pesados y unos 1.100 M€ provenientes de vehículos ligeros[110].

[110] Estimación calculada suponiendo una viñeta de 50 € aplicada al parque de vehículos tipo turismo (unos 22.000.000).

- Sistema basado en el trayecto recorrido, un máximo de 1.900 M€ provenientes de vehículos pesados y unos 3.000 M€ provenientes de vehículos ligeros[111].
- Habría que estudiar el establecimiento de la tasa por uso de las infraestructuras evitando su superposición al nuevo Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica y al incremento de la tributación sobre el gasóleo. Igual cabe decir sobre los sistemas basados en trayectos recorridos.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 93:

Debería considerarse el establecimiento de tasas por el uso de las infraestructuras de transporte, y su relación con el nuevo impuesto que se propone sobre el uso de vehículos de tracción mecánica.

c. Tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades

En algunos países de Europa existen diversas tasas por la entrada de vehículos de tracción mecánica a núcleos urbanos con el doble fin de eliminar la congestión y sus problemas y proporcionar recursos a los Municipios. Las tecnologías más antiguas se basan en el uso de cámaras y las más modernas en mecanismos electrónicos basados en pórticos de control a la entrada de las ciudades y en dispositivos inalámbricos instalados en los vehículos, como en algunas ciudades noruegas.

La finalidad de reducir la congestión del tráfico, evitando sus problemas y el deterioro de las ciudades y de sus monumentos, es la más consistente para fundamentar estas tasas. Pero la implantación de las mismas exige de la existencia de aparcamientos a la entrada de las ciudades que las establezcan.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 94:

En los regímenes especiales de Madrid y Barcelona, y en otras ciudades de acusados valores histórico-monumentales, podría regularse la posibilidad de exigir "tasas de congestión" por la entrada de vehículos de tracción mecánica al centro de la ciudad. Esas tasas deberían acompañadas de la existencia en las vías de entrada de aparcamientos para vehículos.

---

[111] Estimación calculada suponiendo una tarificación de 0,03 €/km sobre un volumen de tráfico de vehículos ligeros por autovía total de 100.000 millones de vh-km.

5. Tributos estatales sobre el agua

En la actualidad los principales tributos estatales sobre el agua son el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua; el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico; el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y, finalmente, el canon de control de vertidos. Como más arriba se ha propuesto la integración del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en el Impuesto sobre la electricidad, se tratará aquí exclusivamente del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico y el canon de control de vertidos, que pueden claramente agruparse como tributos destinados a financiar la realización y mantenimiento de obras hidráulicas

Se estima que el canon de ocupación y la tarifa de utilización del agua recaudaron 33 millones de euros en 2013. La previsión presupuestaria para 2014 es de 34 millones de euros.

La Directiva 2000/60/CE, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, establece el principio de recuperación de costes[112]. El art. 111 bis del Real Decreto Legislativo 1/2001, por

---

[112] "Artículo 9 Recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua.

1. Los Estados miembros tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos, a la vista del análisis económico efectuado con arreglo al anexo III, y en particular de conformidad con el principio de que quien contamina paga. Los Estados miembros garantizarán, a más tardar en 2010:
   - que la política de precios del agua proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos y, por tanto, contribuyan a los objetivos medioambientales de la presente Directiva,
   - una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos, en industria, hogares y agricultura, a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico efectuado con arreglo al anexo III y teniendo en cuenta el principio de que quien contamina paga. Al hacerlo, los Estados miembros podrán tener en cuenta los efectos sociales, medioambientales y económicos de la recuperación y las condiciones geográficas y climáticas de la región o regiones afectadas.
2. Los Estados miembros incluirán en los planes hidrológicos de cuenca información sobre las medidas que tienen la intención de adoptar para la aplicación del apartado 1 y que contribuyan al logro de los objetivos medioambientales de la presente Directiva, así como sobre la contribución efectuada por los diversos usos del agua a la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua.
3. Lo dispuesto en el presente artículo no impedirá la financiación de medidas preventivas o correctivas específicas con objeto de lograr los objetivos de la presente Directiva.

el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, traspone el citado precepto, pero en términos muy genéricos. Parece, por tanto, necesario un examen de los principales tributos que recaen sobre las aguas para determinar si su estructura coopera al principio de recuperación de costes.

En concreto, por lo que se refiere a los tributos destinados a financiar las infraestructuras de regulación y canalización del agua (canon de regulación y tarifa de utilización), la OCDE[113] recomienda modificarlos al alza para que puedan reflejar todos los costes derivados de la inversión en infraestructuras hidráulicas, su gestión y su reposición. La OCDE insiste también en que se establezcan medidas para que el precio del agua refleje igualmente los costes medioambientales y los costes del recurso, pero tales objetivos parecen exceder de las posibilidades del canon de regulación y la tarifa de utilización y deberían reflejarse más bien en las tasas o precios de suministro de agua y en los cánones de vertidos.

La Comisión suscribe la propuesta de la OCDE y considera que la reforma del canon y la tarifa debería efectuarse previa consulta con las instituciones y sectores interesados. Debería tenerse en cuenta también que estos tributos se gestionan por las Comunidades Autónomas en el caso de las cuencas intracomunitarias. Además, en el caso de Andalucía, estos tributos y cánones han sido sorprendentemente regulados como "ingresos propios" por la Ley 9/2010, de Aguas para Andalucía.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 95:

Debería procederse a la reforma del canon de regulación, la tarifa de utilización del agua, así como el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico y el canon de control de vertidos, de modo que se garantizase la repercusión de los costes de realización y mantenimiento de las obras hidráulicas sobre los usuarios de las infraestructuras.

---

4. Los Estados miembros no incumplirán la presente Directiva si deciden no aplicar, de acuerdo con prácticas establecidas, las disposiciones de la segunda frase del apartado 1 y, a tal fin, las disposiciones correspondientes del apartado 2, para una determinada actividad de uso de agua, siempre y cuando ello no comprometa ni los fines ni el logro de los objetivos de la presente Directiva. Los Estados miembros informarán en los planes hidrológicos de cuenca de los motivos por los que no han aplicado plenamente la segunda frase del apartado 1.

[113] "Policies towards a sustainable use of water", en OECD Economic Surveys: Spain, vol. 2010, OCDE Publishing, 2010, p. 24.

6. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

La exposición de motivos de la Ley 16/2013, de Medidas de Fiscalidad Medioambiental, señala que los hidrocarburos halogenados han venido siendo utilizados de manera habitual en numerosos sectores, como refrigerantes, disolventes, agentes espumantes o agentes extintores de incendios, por sus especiales propiedades pero que, sin embargo, entre las características de estas sustancias hay que destacar su negativa contribución al calentamiento de la atmósfera, con un potencial de calentamiento global mucho más elevado que el CO_2, lo que ha obligado a que gran parte de estas sustancias hayan sido reguladas por el Protocolo de Kioto sobre gases de efecto invernadero, donde se establecen objetivos obligatorios de emisión para los países desarrollados que lo hayan ratificado, como los Estados miembros de la Unión Europea.

El Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico. Por otra parte, se establece una deducción del Impuesto en los supuestos en que se acredite la destrucción de los productos objeto del Impuesto, ya que regular estas opciones estimulará el desarrollo de tecnologías ecológicas.

La recaudación del impuesto sobre gases fluorados estimada para 2013 asciende a 346 millones de euros. La previsión presupuestaria para 2014 es de 400 millones de euros.

La configuración del impuesto parece adecuada, sin perjuicio de que deba esperarse a que exista experiencia sobre su aplicación práctica para determinar si pueden existir dificultades de gestión. El hecho imponible se configura como:

- La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado siete del art. 5 de la Ley de Medidas de Fiscalidad Medioambiental
- El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra a) ya citada en el apartado anterior.

Esta definición se completa con supuestos de no sujeción y exenciones técnicas dirigidas, principalmente a evitar la doble imposición. Por otra parte, son contribuyentes los fabricantes, importadores, o adquirentes intracomunitarios de

gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.

Resultan especialmente interesantes los elementos de cuantificación. Aunque la base imponible está constituida por el peso de los productos objetos del Impuesto, expresada en kilogramos, el impuesto se exige en función del potencial de calentamiento atmosférico, pues el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kilogramo. La Ley precisa, a través de los 25 epígrafes de su tarifa primera, el potencial de calentamiento atmosférico de cada gas y el tipo expresado en euros por kilogramo. La existencia de un tipo máximo de 100 euros por kilogramo parece responder a la idea de evitar una carga tributaria excesiva para ciertos productos en el momento inicial de establecimiento del impuesto.

Existe, además, un régimen transitorio para los ejercicios 2014 y 2015, pues los tipos impositivos que se aplicarán en tales ejercicios en el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero serán los resultantes de multiplicar los tipos regulados en la Ley por los coeficientes 0,33 y 0,66, respectivamente. No obstante lo anterior, para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, el tipo impositivo que se aplicará a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico por el coeficiente 0,05; 0,10 y 0,20, respectivamente.

La ley establece la *repercusión obligatoria* del impuesto, salvo en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases. Es decir, la imposibilidad de repercutir el impuesto se establece como una sanción indirecta en los casos en que sea precisa la regularización inspectora. Además, se establecen deducciones y devoluciones dirigidas a evitar un gravamen efectivo en los supuestos en que los gases fluorados no sean objeto de emisión atmosférica.

En definitiva que, a falta de que la experiencia muestre sus puntos fuertes y débiles, el Impuesto parece bien construido, tanto desde la perspectiva de técnica tributaria como desde su finalidad ambiental y de su implantación paulatina. Hasta tal punto es así, que podría constituir un modelo para el diseño de otros tributos medioambientales, con una única excepción y es que, en su momento, no se haya justificado el concreto importe de los tipos de gravamen. Dicho de otro modo, no se ha explicado por qué se aplica un coeficiente del 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico -aunque, al parecer, este es el tipo fijado por otros Estados miembros de la UE- ni por qué se fija el tipo máximo en 100 euros por kilogramo. En el futuro, sería conveniente que el establecimiento de cualquier impuesto ambiental fuese acompañado de una clara explicación de los criterios utilizados para establecer su cuantía.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión considera que no resulta oportuno realizar propuestas sobre este impuesto hasta tener experiencia suficiente sobre su funcionamiento.

C. OTROS IMPUESTOS APARENTEMENTE MEDIOAMBIENTALES

La reforma fiscal verde ha de descansar esencialmente en la reforma de la tributación energética. Sin embargo, conviene plantearse su extensión a otros ámbitos, particularmente los relacionados con el agua, los residuos y las emisiones atmosféricas. En todos estos campos existen diversos impuestos autonómicos y tasas locales. Aquí puede prescindirse de las segundas, dado que se vinculan a la prestación de servicios por los entes municipales. Sin embargo, no cabe hacer abstracción de los impuestos autonómicos, pues ocupan una materia imponible sobre la que pueden tener incidencia los impuestos estatales.

1. Impuestos pretendidamente medioambientales

En los últimos años han proliferado una gran cantidad de impuestos autonómicos de carácter supuestamente ambiental. No habría nada que objetar, dado que las Comunidades Autónomas son competentes para establecer sus propios tributos siempre que no incidan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por las entidades locales y, además, tienen competencia para regular medidas adicionales de protección sobre el medio ambiente, mientras que al Estado corresponde la regulación básica de esas figuras tributarias.

Los actuales impuestos autonómicos de carácter ambiental o pretendidamente ambiental abarcan impuestos sobre centrales nucleares, sobre otras instalaciones de producción de energía eléctrica de carácter convencional, sobre parques eólicos, sobre transporte de electricidad, instalaciones telefónicas o telemáticas, depósito de residuos, incineración de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos, residuos nucleares, bolsas de plástico, emisiones atmosféricas, vertidos a las aguas interiores, vertidos al litoral, embalses, turismo, grandes superficies, actividades de riesgo y fabricación de productos peligrosos.

a. Canon eólico

En 2012 la recaudación del canon eólico gallego ascendió a 22 millones de euros y la del canon eólico de Castilla-La Mancha a 16,9 millones de euros.

La etiqueta ambiental se ha utilizado, en ocasiones, para crear tributos esencialmente recaudatorios, con efectos perturbadores para las fuentes de energía renovable. Constituyen un buen ejemplo el canon eólico establecido en Galicia, Castilla y León y Castilla-La Mancha o los impuestos sobre el agua embalsada creados en Galicia y Castilla y León.

Por lo que respecta al **canon eólico**, su hecho imponible se define, de modo un tanto barroco, como la generación de afecciones e impactos visuales y medioambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma. Son sujetos pasivos quienes desarrollen la explotación y responsables solidarios los titulares de la autorización administrativa para realizar la instalación así como los titulares de los aerogeneradores.

La base imponible está constituida por el número de aerogeneradores. En Galicia el tipo de gravamen se fija en euros por aerogenerador mediante una escala progresiva por escalones, con un tipo cero para los parques eólicos que no excedan de tres aerogeneradores. Además, se establece una bonificación en el caso de que se incremente la potencia de los generadores y se reduzca su número. La Ley castellano-manchega 9/2011 utiliza una fórmula semejante siempre que no se exceda de 15 aerogeneradores. En cambio, en Castilla y León el importe a pagar por cada aerogenerador se incrementa en función de su potencia.

Es posible que la estructura de los tipos de gravamen -cuatro tramos progresivos, el primero sometido a tipo cero- y la bonificación del impuesto gallego puedan suponer un incentivo a la eficiencia energética de los aerogeneradores. Sin embargo, el impuesto resulta incoherente con la política ambiental del Estado. La situación es aún más grave en Castilla y León, pues la cuota aplicable a cada aerogenerador se incrementa según su respectiva potencia, de modo que un parque eólico con muchos aerogeneradores de poca potencia puede tributar menos que otro con pocos de gran potencia.

b. Impuesto sobre el agua embalsada

En cuanto al impuesto sobre agua embalsada de Galicia, su hecho imponible se configura como la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada, cuando dicho uso o aprovechamiento altere o modifique sustancialmente los valores naturales de los ríos y, en especial, el caudal y velocidad del agua en su cauce natural. Ahora bien, el tributo sólo quiere recaer sobre las presas destinadas a la producción hidroeléctrica, por lo que la Ley declara no sujetas las actividades de abastecimiento de poblaciones, las actividades agrarias, la acuicultura, las actividades recreativas, así como las de navegación y transporte acuático. En el caso de Castilla y León, la ley realiza una referencia expresa a la producción de energía eléctrica. Tiene la condición de contribuyente quien desarrolle la explotación y la de responsable solidario el titular de la concesión.

La base imponible del impuesto gallego está constituida por la capacidad volumétrica máxima del embalse. Para determinar la cuota tributaria es menester seguir dos pasos: Primero, aplicar a la base imponible un tipo de gravamen trimestral de 800 euros por hectómetro cúbico y, segundo, la cuota íntegra

anterior se somete a un coeficiente multiplicador (1 + a - b) que pondera dos factores: el salto bruto del embalse(a) y la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico (b). Cuanto mayor es la altura del salto (a), mayor es la cuota íntegra. Por su parte, a medida que aumenta la potencia hidroeléctrica de la presa (b), disminuye la cuota íntegra, aunque en ningún caso la reducción podrá ser superior al 25% de la cuota íntegra inicial. De este modo, aunque existe un cierto incentivo a la eficiencia energética este es tan débil que no justificará la realización de inversiones dirigidas a su disfrute. Así, puede concluirse que el impuesto gallego no constituye un modelo de lo que debe ser un tributo ambiental. En el caso del impuesto castellano-leonés ni siquiera existen estos débiles incentivos medioambientales.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 96:

Dada su insuficiente planteamiento y justificación medioambiental, estos impuestos deberían suprimirse, sin perjuicio de que pudieran ser sustituidos por otras figuras tributarias que respondan adecuadamente a las citadas finalidades.

2. Impuestos con finalidad ambiental aparente o secundaria

También existen en el ámbito autonómico algunos impuestos creados con fines distintos del ambiental que, sin embargo, atienden también, aunque de modo secundario, algunas finalidades medioambientales. Así sucede con el impuesto sobre grandes superficies comerciales y los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono.

a. Impuestos sobre grandes superficies

Los impuestos sobre grandes superficies están vigentes en Asturias, Aragón, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra y Canarias. Aunque el Tribunal Constitucional ha considerado que tales impuestos no se oponen a la libertad de mercado ni infringen las prohibiciones de doble imposición establecidas por la LOFCA, desde una perspectiva económica distorsionan claramente la unidad de mercado.

No parece razonable que se establezca un impuesto estatal sobre grandes superficies ni siquiera en el caso de que se cediera ese impuesto a las Comunidades Autónomas porque distorsiona la competencia en la distribución de bienes y servicios y discrimina entre las diferentes formas de esa distribución. Esta Comisión considera que, desde el punto de vista económico, los impuestos sobre grandes superficies suponen una evidente ruptura en la unidad de mercado y una protección injustificada a determinados medios de distribución, aunque

desde una perspectiva estrictamente jurídica hayan sido aceptados por el Tribunal Constitucional con una argumentación que resulta poco sólida. Por consiguiente, deberían desaparecer.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 97:

Deberían suprimirse los impuestos autonómicos sobre grandes superficies comerciales y de servicios por sus negativos efectos económicos sobre la unidad de mercado y sobre la eficiencia económica.

b. Impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono

Otro grupo de impuestos autonómicos lo integra los **impuestos que persiguen finalidades medioambientales globales imposibles de alcanzar adecuadamente en el ámbito regional**[114]. Así sucede con los **impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono**, establecidos en Andalucía y Aragón. A juicio de esta Comisión, tales impuestos carecen de sentido y deberían eliminarse a través de una adecuada negociación con las Comunidades Autónomas. Además, su coordinación con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado.

En 2012, el impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera recaudó 5,4 millones de euros, mientras que la recaudación del impuesto andaluz ascendió a 4,6 millones de euros.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 98:

Deberían suprimirse los impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono ante la imposibilidad de que puedan cumplir eficientemente sus objetivos ambientales.

[114] Aunque el impacto del cambio climático sobre las distintas zonas geográficas sea diverso y, por tanto, convenga desarrollar políticas específicas de adaptación, desde la perspectiva de la mitigación de emisiones carece de sentido un impuesto regional (cfr. sobre los conceptos de adaptación y mitigación, A. YÁBAR STERLING, "Cambio climático: planteamientos y análisis desde una perspectiva multidisciplinar", Encuentros multidisciplinares, vol. 7, 20, 2005, p. 2.

3. Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa

Por último, tenemos un cuarto grupo relativo a **auténticos tributos medioambientales** que, siendo teóricamente adecuados, resultan ineficientes por la gran dispersión normativa. En esta categoría se encuentran los **impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO_2**, los **cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos**. Estos impuestos deberían extenderse a todo el territorio nacional con una regulación mínimamente armonizada, que respetara las peculiaridades de cada Comunidad Autónoma. Por ello se propone la creación de impuestos estatales totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas, lo que requeriría una modificación del art. 11 LOFCA para incluir los impuestos medioambientales entre aquellos que pueden ser cedidos a las comunidades autónomas. Parece preferible una mención genérica a un intento de especificar qué concretos impuestos serían objeto de cesión. Además, el art. 10.2 LOCA exige una modificación expresa de los Estatutos de Autonomía para que se efectúe la cesión[115]. Se trata de un proceso complejo, pero no por ello menos necesario.

Para facilitar la negociación y evitar situaciones de conflicto, cabría la posibilidad de que estos nuevos tributos cedidos sólo se aplicaran en territorio de las Comunidades Autónomas que no hayan adoptado medidas similares y que se abriera una negociación política con las Comunidades Autónomas que ya disponen de ellos para que sustituyan el tributo propio por el tributo cedido. El diseño de los tributos estatales debería basarse en la mejor regulación preexistente establecida por las Comunidades Autónomas.

a. Impuesto sobre vertidos de agua

El art. 111 bis del TR de la Ley de Aguas establece que las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los oportunos mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la

[115] Según la STC 19/2012, "de las normas que integran el bloque de la constitucionalidad –en este caso, la Constitución, la LOFCA y los Estatutos de Autonomía- la doctrina de este Tribunal Constitucional ha extraído los elementos definidores del concepto constitucional de tributo cedido, que se concretan en los siguientes: en primer lugar, es la Ley Orgánica del art. 157.3 CE (en la actualidad la LOFCA) la que puede atribuir a un tributo del Estado la condición de cedible; en segundo lugar, para que el tributo sea formalmente cedido tiene que existir una previsión estatutaria que lo asuma en tal sentido; en tercer lugar, el tributo alcanzará la condición de materialmente cedido cuando así lo establezca una ley estatal específica que determine su alcance y condiciones; en cuarto lugar, la cesión de un tributo del Estado a una Comunidad Autónoma no hace perder a aquél ni la titularidad sobre el mismo, ni sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes; y, en quinto lugar, la cesión tiene, en todo caso, carácter revocable ex arts. 133.1 y 149.1.14 CE" (FJ 11º).

gestión del agua, incluyendo los costes medioambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales.

El canon catalán del agua recaudó 495 millones de euros en 2012.

En la actualidad, los llamados “cánones autonómicos sobre vertidos” ofrecen una panorámica normativa sumamente dispersa, que aconsejaría su simplificación y armonización. Así podría crearse un impuesto estatal cedido que absorbiera los actuales cánones de vertidos previstos en numerosas Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha[116], Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid[117], Murcia, y Valencia) además de Navarra y el País Vasco.

Aunque la diversidad normativa es muy grande, los "cánones de vertidos" autonómicos suelen configurarse como impuestos afectados a financiar instalaciones de saneamiento, que se exigen por el consumo de agua (generalmente en atención a los vertidos) distinguiendo entre usuarios domésticos e industriales. En el caso de los primeros la cuantía del impuesto se determina en función del consumo del agua (aplicándose en ocasiones coeficientes por concentración de población), mientras que en los segundos se aplican coeficientes en función de la contaminación de los vertidos o existe incluso la opción de medir directamente los vertidos.

Posiblemente la regulación más elaborada, cuyos *rasgos gen*erales podrían servir de modelo para el impuesto estatal cedido, es la de Cataluña. Además, en ella se han inspirado la mayoría de las Comunidades Autónomas.

Por otra parte, "como crítica subyacente a la generalidad de los cánones [sobre el agua, incluido el catalán] se encuentra su más que dudosa finalidad medioambiental, sustituida por una finalidad recaudatoria". Para resolver esta deficiencia se ha propuesto por algún autor "la necesaria modificación de buena parte de las regulaciones de la base imponible del tributo, puesto que tal elemento de configuración debería responder al vertido de la contaminación y, únicamente, se debería acudir al consumo ante problemas de determinación del vertido o residualmente". Esta idea debería tenerse presente en el futuro diseño de un impuesto general sobre el agua cedido a las Comunidades Autónomas.

La Comisión recomienda sustituir los actuales *cánones* por el futuro tributo cedido. Las Comunidades Autónomas deberían disponer de competencias para variar la carga tributaria de modo que el Impuesto de Vertidos contribuya a reflejar también

---

[116] Con la peculiaridad de que, en este caso, regulado por la Ley 12/2002 del uso integral del agua de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, se trata de una tasa por la prestación del servicio de depuración de aguas residuales, cuyos sujetos pavos son las entidades locales beneficiarias de la prestación del servicio, que podrán repercutir su importe sobre los usuarios del mismo.

[117] Aunque en este caso estamos ante una figura con características de tasa y contribución especial.

los costes ambientales y los costes del recurso de acuerdo con los datos de cada cuenca hidrográfica.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 99:

Debería sustituirse los actuales cánones autonómicos de vertidos por un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, que podrían variar los tipos dentro de unos límites fijados por la ley estatal y que permitan tener en cuenta los costes de las infraestructuras de depuración así como los costes medioambientales y los costes del recurso.

b. Impuesto sobre depósito e incineración de residuos

Diversas Comunidades Autónomas han establecido ya impuestos sobre depósitos de residuos en vertederos (Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, La Rioja, Madrid, Murcia, Valencia). Además, Cataluña ha establecido sendos impuestos sobre incineración de residuos y sobre residuos de construcción y Andalucía sobre residuos peligrosos y residuos nucleares. Ya se ha indicado la reciente creación de un impuesto estatal sobre almacenamiento de residuos nucleares, que no se encuentra cedido a las CCAA.

En el caso catalán el canon sobre deposición controlada de residuos municipales recaudó 21 millones de euros en 2012. El canon sobre la incineración de residuos municipales recaudó 3,3 millones de euros.

En cuanto al impuesto sobre depósito de residuos, nos encontramos, básicamente, con dos modelos: aquél en que los principales sujetos pasivos son las entidades locales, que dispondrán así de un incentivo a fomentar la recogida selectiva y el reciclaje (Cataluña) y aquel otro en el que dichas entidades están exentas (Madrid). Se propondrá, por tanto, el establecimiento de un impuesto sobre depósito de residuos cedido a las Comunidades Autónomas que carecen de este tributo. Como sucede en la Comunidad de Madrid, el hecho imponible abarcaría también los residuos peligrosos (sometidos a un impuesto específico en Andalucía) y los residuos procedentes de la construcción (sometidos a un impuesto específico en Cataluña).

La Ley debería fijar tipos mínimos, para cada una de las categorías del hecho imponible, que podrían incrementarse por la Comunidad Autónoma. Además, convendría impulsar un proceso de negociación política en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, para que las Comunidades Autónomas que ya disponen de impuestos sobre depósito de residuos los sustituyeran voluntariamente por el nuevo impuesto cedido. Para prevenir el depósito fuera de las instalaciones autorizadas, podría atribuirse la condición de responsable al titular del inmueble en que se realizan depósitos ilegales, siempre que no proceda

a denunciarlo (tal y como se prevé en el art. 9 de la Ley madrileña 6/2003 y en el art. 18.2 de Ley murciana 9/2005).

Al objeto de evitar que el depósito de residuos se sustituya por la incineración, el impuesto sobre depósito de residuos debería completarse con un impuesto sobre incineración de residuos. Su implantación generalizada resultaría más fácil, dado que, hasta el momento, sólo existe en Cataluña Su estructura es similar a la del impuesto sobre depósito de residuos.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 100:

Debería crearse un impuesto estatal sobre depósito de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos. Tal impuesto se inspiraría en los rasgos esenciales de los impuestos ya existentes y se cedería a las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre el tipo de gravamen (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y sobre el importe de la recaudación.

c. Impuesto sobre las emisiones atmosféricas

Las emisiones de dióxido de carbono ya resultan gravadas de modo indirecto a través del impuesto sobre hidrocarburos (gravamen que resultará expreso de establecerse el gravamen sobre contenido potencial de emisiones previsto en la **Propuesta de Directiva de Reforma de la Fiscalidad Energética**). Además, el efecto de dichas emisiones no se produce de modo específico sobre el territorio de una comunidad autónoma, dado que se traduce en el calentamiento global y resulta, por tanto, necesario que el ámbito geográfico afectado por la medida de limitación de emisiones sea lo más amplio posible. Por este motivo, no resultan adecuados los impuestos sobre emisiones de dióxido de carbono establecidos en Andalucía y Aragón. Además, diversas Comunidades han sometido a tributación las emisiones de óxidos de azufre y óxidos de nitrógeno (Galicia, Aragón, Murcia, Andalucía, Castilla-La Mancha, Valencia), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoniaco NH_3 (Murcia).

El impuesto murciano sobre emisiones atmosféricas ascendió en 2012 a 457.000 euros.

Una vez que un importante número de Comunidades Autónomas han establecido este impuesto, parece adecuado que se regule por el Estado como impuesto cedido en las Comunidades que no lo han establecido, negociándose con las Comunidades Autónomas que ya disponen de él la sustitución del impuesto propio por el nuevo impuesto cedido. Lo mismo cabe decir del impuesto sobre emisiones de óxido de azufre.

En cuanto al impuesto sobre compuestos orgánicos volátiles exige disponer de información sobre los potenciales sujetos pasivos del mismo y acerca de los consumos reales de disolventes orgánicos. Es de suponer que el tiempo transcurrido desde la aprobación del Real Decreto 117/2003, de 31 de enero, sobre *limitación de emisiones de compuestos orgánicos volátiles debidas al uso de disolventes en determinadas actividades*, permite disponer de información suficiente para aplicar el impuesto, aunque convendría contrastar este punto antes de abordar la reforma.

En el diseño de este nuevo impuesto sobre emisiones atmosféricas distintas del CO_2 podría seguirse -en sus rasgos generales- el esquema del Impuesto murciano sobre emisiones atmosféricas[118] como impuesto autonómico que grava, precisamente las emisiones de dióxido de azufre SO_2, óxidos de nitrógeno NOx, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoniaco NH_3. No obstante, convendría tener también en cuenta algunos elementos de otros impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas de los que carece el impuesto murciano.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 101:

Debería crearse un impuesto estatal sobre emisiones atmosféricas distintas del dióxido de carbono. Dicho impuesto se cedería a las Comunidades Autónomas con competencias normativas (dentro de un máximo y un mínimo fijado por la ley del Estado), de gestión y sobre el importe de la recaudación.

d. ¿Un impuesto sobre bolsas de plástico desechables?

Las Comunidades Autónomas de Andalucía y Cantabria han creado sendos impuestos sobre bolsas de plástico de un solo uso (aunque sería más preciso denominarlos impuestos sobre bolsas de plástico desechables). El impuesto ha sido derogado en Cantabria. El hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial a los consumidores. La base imponible está constituida por el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos a lo largo del período impositivo y el tipo impositivo (en Andalucía) está fijado en 5 céntimos de euros por bolsa (unas cinco o seis veces superior al coste de fabricación de la bolsa). La cuota tributaria debe repercutirse al consumidor y aparecer de modo expreso en la factura, recibo o justificante.

El impuesto andaluz sobre bolsas de plástico recaudó 735.016 euros en 2012.

[118] Previsto en la Ley murciana 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios.

En la doctrina se ha dudado respecto a la eficacia medioambiental de este tipo de impuestos, por lo que la Comisión no considera oportuno extenderlos a la totalidad del territorio nacional.

D. IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES FINANCIERAS Y SEGUROS

Se agrupan en esta parte del Capítulo dos impuestos muy diferentes pero que recaen sobre actividades propias de las entidades financieras y de las compañías de seguros. El primero de ellos es el Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, nacido para el Estado en fechas bien recientes (2012), y el Impuesto sobre primas de seguros, que tiene ya una larga tradición en el sistema fiscal español. Ambas figuras recaen sobre actividades próximas entre sí que, además, son productos básicos para la configuración de tales actividades.

1. Impuestos sobre depósitos de las entidades de crédito

El Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito constituye un caso muy paradigmático de colisión entre normas estatales y autonómicas, con una primera etapa de creación de los impuestos autonómicos, una segunda con recursos estatales de inconstitucionalidad resueltos a favor de la legislación autonómica y, finalmente, una tercera etapa de creación de un impuesto estatal a tipo cero para ocupar el espacio autonómico.

a. Antecedentes

El Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito (IDEC) se remonta al año 2001, cuando el ejecutivo de Extremadura aprueba la Ley 14/2001, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito. El 27 de marzo de 2002 el Gobierno central presentó recurso de inconstitucionalidad contra esta norma, recurso que se ha resuelto en noviembre de 2012, ratificando la constitucionalidad de la norma, una ratificación difícil de justificar desde una perspectiva económica. Durante la tramitación de este recurso, otras Comunidades Autónomas siguieron el ejemplo de Extremadura -Andalucía con efectos 1 de enero de 2011, Canarias con efecto el 1 de julio de 2012- y aprobaron la creación de su correspondiente IDEC Autonómico.

El impuesto extremeño sobre depósitos bancarios recaudó 152 millones de euros en 2012.

Con posterioridad a la publicación de la Sentencia 210/2012, el Gobierno por medio de la Ley 16/2012, aprobó el IDEC, aplicable a las entidades crédito y las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras, pero con un tipo de gravamen del 0%, lo que puede interpretarse como la manifestación de la voluntad de preservar para sí la competencia para gravar los depósitos bancarios. Una vez aprobado el IDEC estatal, pero antes de su entrada en vigor, Cataluña y

Asturias crean su propio impuesto a los depósitos. Adicionalmente y a lo largo de 2013, la Diputación General de Vizcaya y la Comunidad Foral de Navarra y la Generalidad de Valencia han incluido dicho impuesto en sus presupuestos de 2014. Acciones todas ellas recurridas por el Gobierno de España ante el Tribunal Constitucional.

Como consecuencia de este complicado proceso político y jurídico, con recursos constitucionales cruzados por todas partes, las entidades de crédito se hallan ante una situación de incertidumbre importante sobre la norma que les será de aplicación este mismo año. Un perfecto ejemplo de incertidumbre regulatoria creado por la ambigüedad de la doctrina constitucional sobre la capacidad original de creación de impuestos de las Comunidades Autónomas que se viene interpretando de manera muy amplia. En el marco de esta situación de incertidumbre, el 21 de marzo de 2013, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, mediante comunicado de prensa, anunció su intención de elevar el tipo de gravamen del IDEC del tipo 0% actual a un tipo muy reducido para compensar a las Comunidades Autónomas que hubiesen regulado un hecho imponible similar con anterioridad al 1 de diciembre de 2012. Dos son aparentemente las posibilidades: ceder el impuesto a las Autonomías, si bien limitando el tipo de gravamen, o mantener un único impuesto estatal, con un tipo reducido, repartiendo la recaudación entre los distintos territorios.

Los depósitos bancarios son muy atractivos como hecho imponible porque ofrecen el reclamo de una gran base fiscal, más grande incluso que el propio PIB, con lo que es posible conseguir ingresos significativos con tipos muy bajos. El impuesto tendría, además, escaso coste de gestión y recaudación, porque el número de declarantes es escaso y su opacidad en principio nula, pues las entidades financieras actuarían de agente recaudador. Cuestión distinta como se verá, es quien acabe siendo el contribuyente final. Dado ese atractivo inicial, los IDEC, como otras formas de impuesto a las transacciones financieras, son unos impuestos típicos de país en crisis fiscal y se concibe como un mecanismo rápido y con escaso coste político de aumentar la recaudación tributaria.

Afortunadamente se dispone de numerosa evidencia empírica sobre los efectos económicos de un impuesto sobre los depósitos bancarios, porque su uso fue generalizado en América Latina y muchos otros países emergentes durante la crisis de la deuda, con tipos que variaban entre 0,15% y 1,5%. Son, sin embargo, prácticamente inexistentes esas experiencias en los países desarrollados que tienen un impuesto semejante, lo que de por sí debería servir de argumento en el debate público. La recaudación, aunque significativa (entre el 0,3% y el 1,9% del PIB) siempre estuvo por debajo de lo esperado y con una clara tendencia decreciente por los efectos económicos perversos que este tipo de impuestos generan, es decir, por la desbancarización y deslocalización del ahorro. Consecuencias que no parecen deseables en el contexto actual de la economía española y en plena puesta en marcha de la unión bancaria europea. Por estas razones, la vida útil de los impuestos a los depósitos bancarios ha sido breve y suelen ser retirados a los pocos años de haberse establecido. La opinión

académica es concluyente: se trata de un impuesto que perjudica el crecimiento económico y la solidez del sistema financiero. Para algunos autores es un error considerarlo un impuesto a los bancos o incluso a los clientes de los bancos, porque se trata, en realidad, de un impuesto al consumo con tipos que varían arbitrariamente según la intensidad de las transacciones de los distintos productos.

En síntesis y desde un punto de vista estrictamente económico, la introducción del IDEC o los IDECS Autonómicos, tendría un triple impacto negativo: desincentivo al ahorro y pérdida de neutralidad fiscal; debilitamiento del sistema financiero y, finalmente, contracción del crédito y ralentización de la recuperación económica.

b. Desincentivo al ahorro y alejamiento del principio de neutralidad fiscal

En primer lugar, un impuesto que recae sobre los depósitos bancarios y que será repercutido a los depositantes vía precios de los servicios bancarios, más rápidamente aún en el contexto actual en el que las entidades financieras necesitan recuperar márgenes, desincentivaría el ahorro en general y penalizaría discriminatoriamente el ahorro mediante depósitos. En cierto sentido es un impuesto sobre los bancos que acabarían pagando los clientes bancarios menos sofisticados, cuyo ahorro se materializa, casi exclusivamente, en depósitos a plazo. Teniendo en cuenta la rentabilidad asociada para los depositantes en estos momentos de tipos de interés muy bajos, si no directamente negativos en términos reales, que previsiblemente se van a prolongar durante bastante tiempo, no parece que gravar el vehículo de ahorro doméstico por excelencia con un impuesto, por pequeño que sea el tipo, constituya una buena política económica.

Existe una prueba reciente en España de cuán sensibles son los depósitos bancarios a su remuneración, y ha sido la intervención del Banco de España para poner límite a los llamados extra-tipos o elevadas remuneraciones satisfechas por las entidades financieras en sus depósitos a plazo para mejorar sus saldos de pasivo El resultado ha sido la sustitución de depósitos por fondos de inversión, pues durante el 2013, y por primera vez desde el año 2005, se han producido en España suscripciones netas positivas en fondos de inversión, por € 20.594 m. Se trata de un recurso fuera de balance y, por tanto, que debilita los ratios de solvencia de la banca española. Pero también un vehículo de ahorro que no cuenta con garantía del Estado y que, en consecuencia, aumenta el riesgo de pérdida patrimonial que asumen los ahorradores.

No parece que las políticas públicas deban incentivar una forma de ahorro sobre las demás. Podría argumentarse, y de hecho esa es la experiencia de los países que han introducido un IDEC, que para evitar esa sustitución convendría ampliar la base del impuesto, el hecho imponible, a otras formas de ahorro. Hacerlo así, es una carrera sin más límite que la deslocalización del ahorro doméstico, que recordemos que en la Unión Monetaria Europea no solo es legal sino, además, gratis y sin apenas costes de gestión.

c. Debilitamiento del sistema financiero

En segundo lugar, el IDEC supondría una descapitalización cierta del sistema bancario español, precisamente en un momento en el que con motivo de la asunción de la supervisión bancaria en Europa por el Banco Central Europeo, éste ha puesto en marcha previamente una auditoría y unas pruebas de esfuerzo para toda la banca europea que por primera vez van a dar una foto homogénea de la solvencia, liquidez y rentabilidad de las distintas entidades de la Zona Euro. Recordemos a estos efectos que el IDEC se añadiría al coste que actualmente soportan las entidades depositarias por sus aportaciones al FGD, al que hay que añadir el que soportarán por la puesta en marcha del Fondo Europeo de Resolución Bancaria, elevando analíticamente la estructura de costes de los depósitos sin que ello responda a la finalidad de mejorar la solvencia, la liquidez o la calidad del depósito. Aumentan los costes pero no aumentan la solvencia ni la robustez del sistema

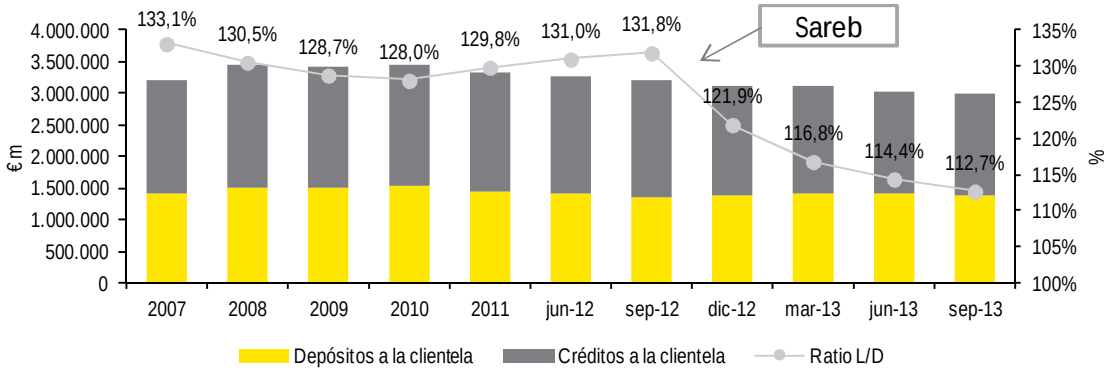
Con datos del Banco de España a diciembre 2013, el sistema bancario tenía una media trimestral de depósitos a la clientela[119] de €1.403.544m. Aplicando la cuota tributaria introducida por el IDEC de Andalucía, y una vez deducidos créditos morosos a las administraciones públicas y crédito sano a otros sectores residentes a plazo a deducir la base impositiva de depósitos, el impuesto supondría un coste para las entidades financieras de más de €6.000 millones de euros anuales, coste que tendría un impacto negativo, directo y recurrente contra la solvencia (capital regulatorio de las entidades financieras) que podría cuantificarse como un 2,3% del patrimonio neto tangible.

Este debilitamiento no vendría solo por el lado del capital sino también, como hemos indicado anteriormente, por la huida hacia productos fuera de balance, pues el IDEC incentivaría, bien el empleo de vehículos de ahorro a un tipo garantizado, con menor coste para el cliente y la institución financiera y mayor rentabilidad, pero registrados fuera de balance, o bien el empleo de depósitos "localizados" fuera del territorio español. Este sería un fenómeno especialmente preocupante pues, como es sabido y se incluye en el Memorándum de Entendimiento del Gobierno español y los países de la zona euro para la restructuración del sistema financiero, la banca española tiene que reducir su ratio de créditos sobre depósitos (conocido como LTD por sus siglas inglesas) hacia niveles normales en Europa. Si el denominador disminuye por razones de índole fiscal, es decir, por la introducción generalizada de IDECs, la restricción del crédito al sector privado, familias y empresas, solo puede ser aún mayor.

---

[119]Promedio aritmético del saldo final de cada trimestre natural del periodo impositivo, correspondiente a la partida «4.Depósitos de la clientela» del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales, y que se correspondan con depósitos, según reporte del banco de España. Corresponde a la media aritmética del total de depósitos de AAPP y OSR de septiembre, junio y marzo de 2013 y diciembre de 2012.

Gráfico nº 1
Evolución ratio Créditos/Depósitos período Diciembre 2007-Septiembre2013



Fuente: Boletín estadístico BE.

Como consecuencia del desplazamiento del ahorro hacia productos fuera de balance o hacia entidades extranjeras, se haría cada más necesario el recurso de las entidades españolas a los mercados mayoristas, bien por necesidad, bien porque tendrían un coste claramente menor, sobre todo en los mercados repo y de corto plazo, lo cual debilitaría aún más la situación de liquidez de nuestros bancos y su capacidad de dar financiación. La caída de la relación créditos a depósitos sería aún más acusada que la que señala el Gráfico nº 1.

Pero, además, esto originaría un potencial efecto negativo recaudatorio para la propia Administración Tributaria (tanto Estatal como Autonómica), en tanto que el trasvase de fondos hacia vehículos de ahorro supondría un diferimiento de la tributación derivada de su rentabilidad y por tanto una menor recaudación precisamente en los años en que más urgente es la consolidación fiscal. Podría darse la paradoja de que un impuesto que se introduce por razones exclusivamente recaudatorias, y con efectos negativos en otras áreas, genere incluso una pérdida de recaudación.

d. Riesgo de deslocalización del ahorro

Si se generalizan los IDECs autonómicos, como parece inevitable si el Gobierno central no toma cartas en el asunto, podría producirse un importante flujo de ahorro entre Comunidades que nada tendrían que ver con su capacidad económica, sino que sería producto del arbitraje fiscal que harían las propias entidades financieras. Éstas podrían, de manera perfectamente legal y legítima, registrar los depósitos de clientes en Comunidades Autónomas donde obtengan mejor tratamiento fiscal a este respecto, sin por ello dañar los intereses de los clientes que podrán seguir teniendo acceso a sus depósitos de manera igual que

lo hacen hasta la fecha por los canales físicos, telefónicos o electrónicos. Y lo harán antes de consentir que el ahorro se movilice fuera de España.

Ya hemos visto cómo compiten las Comunidades Autónomas por motivos fiscales. La experiencia de la tributación del patrimonio ha sido una buena muestra de ello. Pero los depósitos bancarios son extraordinariamente líquidos y móviles, y ninguna ley puede obligar a un ciudadano de una Comunidad a depositar sus ahorros en esa Comunidad. Ni siquiera se puede hacer en un país de la Unión Monetaria. Esta característica del ahorro, y de los depósitos en concreto, hace que no haya argumento económico alguno para la consideración del IDEC como un impuesto delegable a las CCAA. Si han de gravarse los depósitos bancarios, lo que a juicio de esta Comisión no constituye una buena idea, nunca debería ser a nivel autonómico. Y nunca deberían tener las CCAA competencias normativas sobre un tributo que es por naturaleza estatal, pues solo se produciría arbitraje fiscal entre los distintos territorios. Lo que no tendría sentido en ningún caso, es que luego viniese el Gobierno central y compensase la pérdida de recaudación que hayan experimentado algunas Comunidades como consecuencia de su voracidad e ingenuidad fiscal.

Pero los clientes españoles tendrían también un incentivo a mover sus depósitos a entidades financieras que, proporcionando la misma seguridad, o le dan una rentabilidad mayor o no le cobrarían la tasa que el banco ciertamente traspasaría como coste del impuesto o ambas. Esta posibilidad es de especial relevancia debido a la facilidad que existe para el libre tránsito de capitales en la zona Euro y sería una presión manifiesta a que los depositantes movieran sus depósitos fuera del territorio español, lo cual sería facilitado por la presencia de entidades financieras residentes en otros países europeos dentro de nuestro territorio. Ese flujo de depósitos supondría un gran riesgo de liquidez para las entidades depositarias españolas, que dependerían aún más de una financiación mayorista a la que hasta hace poco no han tenido acceso. Precisamente por ello, de crearse un impuesto sobre los depósitos el tipo aplicable debería ser muy reducido, tanto que fuese apenas perceptible por el depositante, que es lo mismo que decir que no afectase a las cuentas de resultados de las entidades financieras.

Finalmente, con la entrada en vigor de los IDECs, las entidades españolas se verían abocadas a asumir un nuevo empeoramiento de su competitividad frente a las extranjeras como consecuencia de una decisión de política tributaria nacional que las discrimina negativamente. Como sucede con todos los impuestos sobre las transacciones financieras, y como es conocido y explica las dificultades que está teniendo la Unión Europea para aplicar el acuerdo sobre la llamada Tasa Tobin, estos impuestos no pueden imponerse unilateralmente sino de manera coordinada internacionalmente, salvo que se asuma una situación de desventaja competitiva para la banca española. Por un lado se debilitaría su capacidad de generación de beneficios y por tanto de fondos propios con los cuales construir su base de solvencia, por otro se debilitaría una de las fuentes de financiación estable más importante, los depósitos, y esto pondría a nuestras entidades

financieras en desventaja a la hora de afianzar un crecimiento internacional sostenible.

e. Reducción del crédito y ralentización de la recuperación económica

Finalmente, y como así ha sucedido en otros países que han aplicado impuestos similares, el IDEC podría afectar negativamente a la liquidez de los bancos, que tendrían más difícil la concesión de crédito. Cuanto mayores sean los costes de financiación con depósitos respecto de otras fuentes de financiación alternativas, menores márgenes y menor capacidad de las entidades financieras para recapitalizarse y conceder créditos. Así, el impacto negativo sobre la recuperación económica, la concesión del crédito, el ahorro, la generación de demanda interna y la atracción de capital externo que la imposición de esa tasa podría originar, tendría, previsiblemente, el efecto contrario al deseado, es decir, podría dar lugar a la pérdida de ingresos para las arcas públicas en mayor cuantía que los ingresos obtenidos sobre los depósitos y además suponer un alto coste empresarial y social.

Una última consideración es relevante a juicio de la Comisión, La transparencia fiscal es un valor del sistema tributario. No tiene mucho sentido intentar gravar a los bancos con un impuesto, bajo el supuesto de que existe margen disponible porque los beneficios lo permiten, precisamente cuando por otro lado las circunstancias han obligado a que el sistema financiero reciba cuantiosas ayudas públicas, estimadas recientemente en €61,000m. Sería paradójico que como consecuencia de la necesidad de algunas CCAA de aumentar su recaudación fiscal para no profundizar en el ajuste del gasto, creciese el coste del saneamiento bancario para todos los contribuyentes nacionales. Lo que no es descartable, pues algunos de los tipos impositivos que se han barajado en el debate público se llevarían por delante una buena parte de los beneficios de los bancos en dificultades.

f. Algunas conclusiones y propuestas

No parece que haya argumentos suficientes para justificar la existencia de impuestos a los depósitos de las entidades de crédito. La teoría y evidencia empírica son concluyentes: son impuestos que se trasladan a los depositantes, encareciendo y distorsionando el ahorro; producen un desplazamiento en contra de los depósitos bancarios favoreciendo su deslocalización; debilitan la solvencia y rentabilidad de las entidades financieras; impulsan la desintermediación bancaria y dificultan la recuperación del crecimiento y el empleo al retrasar el necesario proceso de desapalancamiento de empresas y familias. Incluso su presunta potencia recaudatoria se erosiona fácilmente a medida que los sujetos pasivos aprenden a evadirlo utilizando otros vehículos de ahorro.

Ha de señalarse de inmediato que la actuación del Gobierno de España, materializada en la creación de un impuesto centralizado sobre depósitos en las entidades de crédito a tipo 0%, no ha sido más que una acción para impedir la

exigencia de los impuestos autonómicos, después de perder el recurso ante el Tribunal Constitucional. No se trata, pues, de que la Administración central vaya a exigir un nuevo impuesto sino que, ante los perturbadores efectos de los impuestos autonómicos para la economía nacional y en defensa de las entidades de crédito en momentos en que estaban inmersas en una grave crisis, ha tratado de evitar esos perjuicios ocupando a tipo 0% el espacio de los impuestos autonómicos. No ha habido, en consecuencia, beneficio recaudatorio para la Administración central.

Por las razones apuntadas, la Comisión considera que deberían suprimirse estos impuestos con carácter definitivo y general. Si la razón de su implantación es meramente recaudatoria, existen otras figuras impositivas menos distorsionantes de la actividad económica y de los principios de justicia tributaria. Si la razón de su mantenimiento es la noción de que el sistema financiero soporta una carga tributaria inferior a la de otros sectores económicos y que esa carga no cubre el coste potencial de sus externalidades -cuestión difícil que la crisis ha puesto encima de la mesa y sobre la que no existe una evidencia concluyente- sin duda existen otras alternativas técnicamente más correctas para aumentarla. En cualquier caso, la Comisión considera que ni la solvencia ni la rentabilidad actual y previsible del sistema financiero español, ni sobre todo el proceso abierto de unión bancaria europea, aconsejan tomar decisiones unilaterales en esta materia. Cualquier impuesto adicional a la actividad bancaria habría de consensuarse en la Unión Europea, o al menos en la Eurozona, para evitar un castigo competitivo a la banca española.

Debido, además, a la extrema movilidad del ahorro, la Comisión considera que en cualquier caso el IDEC es por su propia naturaleza un impuesto no regionalizable y cuya competencia normativa hace que su regulación y gestión deba recaer exclusivamente en la Administración central. Cosa diferente es que la recaudación del mismo pueda repartirse de manera preestablecida y automática entre Gobierno central y Comunidades Autónomas.

En todo caso, sería recomendable que la actual situación de incertidumbre generada por la excesiva lentitud del proceso jurídico (el IDEC extremeño se aprobó en 2001 y el TC ha tardado casi once años en dictar sentencia), se resolviera lo antes posible, evitando así situaciones de apariencia de legalidad y de eficacia jurídica respecto de los IDECs autonómicos aprobados con posterioridad al IDEC estatal (Cataluña, Asturias, Valencia, Navarra y Vizcaya).

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 102:

Deberían suprimirse de manera definitiva el Impuesto estatal a los depósitos de entidades de crédito y todos los impuestos autonómicos equivalentes.

Propuesta núm. 103:

En todo caso y para evitar efectos económicos perversos que afectarían negativamente al conjunto de la economía española, el IDEC debería considerarse un impuesto indelegable, de exclusiva competencia de la Administración Central.

Propuesta núm. 104:

Si la opinión del Gobierno fuese la de que el sistema financiero soporta una presión fiscal desproporcionadamente baja, debería trasladar esa opinión a la Comisión Europea y utilizar los mecanismos de coordinación fiscal existente en el seno de la Eurozona para avanzar en una imposición común sobre la actividad financiera.

2. Impuesto sobre primas de seguros

El Impuesto sobre las Primas de Seguros fue creado por la Ley 13/1996. El impuesto recaudó 1.392 millones de euros en el año 2012.

Según la exposición de motivos de la Ley de su creación, fue establecido para adecuar el sistema impositivo español al de la Unión Europea. En realidad, el derecho de la Unión Europea no impone la creación de un impuesto sobre seguros, sino que se limita a contemplar la posibilidad de que este impuesto coexista con el IVA. En el ámbito de la Unión Europea existen impuestos sobre seguros, aunque con diverso ámbito objetivo de aplicación, en Alemania, Austria, Bulgaria, Bélgica, Dinamarca, Eslovenia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría Irlanda, Luxemburgo, Malta, Reino Unido y Suecia.

Su hecho imponible se define como la realización de las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial, a las que se refiere la Ley 30/1995, que se entiendan realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios. Ha de advertirse que en el impuesto no se grava la celebración de estos contratos, sino el cobro de las primas correspondientes.

La Ley recoge diversas operaciones: las de seguro; las de capitalización practicadas con entidades aseguradoras y las preparatorias o complementarias de las anteriores. Estas últimas parecen no estar sujetas, pero caben dudas al respecto que deberían despejarse por la reforma. Además, la norma debería aclarar que las operaciones realizadas por agentes y corredores estarán sujetas en la medida en que la realización de estas operaciones determine la percepción de cantidades por la aseguradora en concepto de pagos a cuenta de las primas correspondientes a futuros contratos de seguros.

La Ley del impuesto contiene gran número de exenciones:

- Las operaciones relativas a seguros sociales obligatorios y a seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a los Planes y Fondos de Pensiones.
- Las operaciones relativas a seguros sobre la vida a los que se refiere la Ley 50/1980, de Contrato de Seguro.
- Las operaciones de capitalización basadas en técnica actuarial.
- Las operaciones de reaseguro definidas en la Ley 50/1980, de Contrato de Seguro.
- Las operaciones de seguro de caución.
- Las operaciones de seguro de crédito a la exportación y los de seguros agrarios combinados.
- Las operaciones de seguro relacionadas con el transporte internacional de mercancías o viajeros.
- Las operaciones de seguro relacionadas con buques o aeronaves que se destinan al transporte internacional, con excepción de los que realicen navegación o aviación privada de recreo.
- Las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad.
- Las operaciones relativas a los planes de previsión asegurados.

La mayoría de las exenciones están dirigidas a proteger las operaciones de comercio exterior y el ahorro instrumentalizado a través de seguros, por lo que no parece recomendable su supresión en el momento actual. Tampoco parece adecuada la supresión de la exención de los seguros agrarios combinados por los especiales riesgos a que se someten las explotaciones agrarias, ni la de los seguros de asistencia sanitaria y enfermedad incluso en el caso de que las personas aseguradas ya estuvieran cubiertas por las prestaciones de la Seguridad Social porque esa exención coadyuva a reducir la presión sobre los servicios sanitarios públicos. En cuanto a la exención de las operaciones relativas a seguros sobre la vida debería modificarse para remitir expresamente al texto refundido de la Ley.

Sin embargo, como ha señalado algún autor, tan numerosas exenciones conducen a que el gravamen se circunscriba esencialmente a “los seguros de accidentes; vehículos, con excepción de los buques y aeronaves de carácter internacional; mercancías, salvo en los casos de transporte internacional; otros daños en los bienes; responsabilidad civil; defensa jurídica y seguros de crédito, salvo el seguro de crédito a la exportación”.

Por lo que se refiere al devengo, este se refiere al momento en que se satisfagan las primas, pero se plantean ciertos problemas en el caso de que el pago se realice mediante un agente o corredor de seguros. La Dirección General de

Tributos ha resuelto este tema remitiéndose a la Ley 9/1992, que ha sido derogada por la Ley 26/2006. Por tanto, sería conveniente realizar una remisión expresa a la Ley 26/2006, que señala que los importes abonados por el cliente al agente de seguros exclusivo se considerarán abonados a la entidad aseguradora. Pero, con carácter general y salvo que el corredor entregue al tomador el recibo de prima de la entidad aseguradora, el pago no se entiende realizado a esta entidad hasta el momento en que el asegurador tenga conocimiento de que tal pago ha tenido lugar, lo que normalmente se producirá por la comunicación del mediador de seguros relativa a que dichas primas han sido efectivamente cobradas. Por eso debería establecerse mediante precepto legal la presunción de que el asegurador tiene conocimiento del pago desde el momento en que el acaecimiento del evento cubierto determine la obligación de indemnizar el daño producido o satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones convenidas.

La Ley remite a la Ley del IVA por lo que se refiere a la repercusión del impuesto y a la rectificación del impuesto repercutido. La aplicación esos preceptos exige de ciertas adaptaciones que han sido resueltas, por vía interpretativa, mediante consultas de la Dirección General de Tributos. Sería conveniente proceder a un desarrollo reglamentario o bien introducir tales precisiones en la propia Ley.

En cuanto a la base imponible, la Ley de este impuesto establece que la base estará constituida por el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero. A continuación, aclara que se entiende por prima o cuota el importe total de las cantidades satisfechas como contraprestación por las operaciones sujetas a este impuesto, cualquiera que sea la causa u origen que las motiva y el lugar y forma de cobro. Quizá podría completarse esta enunciación general con una enumeración abierta de ciertos supuestos que, según los tribunales o la doctrina administrativa, forman parte de la base imponible, como la contribución especial del servicio de extinción de incendios previamente repercutida a los tomadores del seguro de incendios.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 105:

En relación al Impuesto sobre primas de seguros debería realizarse una remisión expresa:

a) Al Texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (Real Decreto Legislativo 6/2004) en lo que se refiere al momento del devengo del impuesto y a la exención relativa a los seguros de vida.

b) A la Ley 26/2006, de mediación de seguros y reaseguros privados, por lo que se refiere al devengo, precisándose que, en el caso de los pagos realizados a través de corredores de seguros, el devengo se producirá en el

momento en que el asegurador tenga conocimiento de que tal pago ha tenido lugar.

<u>Propuesta núm. 106:</u>

Debería precisarse en la propia Ley del impuesto:

a) La sujeción de las operaciones realizadas por agentes y corredores, en la medida en que la realización de estas operaciones determine la percepción de cantidades por la aseguradora en concepto de pagos a cuenta de las primas correspondientes a futuros contratos de seguros.

b) La definición legal de la base imponible, complementándola con la enumeración de diversos supuestos que, según los Tribunales o la doctrina administrativa, forman parte de esa base.

c) La interpretación elaborada por la Dirección General de Tributos respecto a la rectificación del impuesto repercutido.

CAPÍTULO VII

REFORMA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES

Las cotizaciones sociales constituyen en España un ingreso de naturaleza tributaria no adscrito a la financiación de los Presupuestos generales del Estado sino exclusivamente a la del sistema de Seguridad Social. Su importancia recaudatoria es muy elevada, como pudo comprobarse en el Capítulo I de este Informe, hasta el punto de ascender a más de 133.000 millones de euros en 2012 (13,0% del PIB), la cifra más elevada obtenida por cualquier otra figura de nuestro sistema impositivo. Como las cotizaciones sociales no son más que un impuesto que recae directamente sobre el trabajo aunque establecido con criterios muy peculiares, sus efectos económicos son cruciales a efectos de la ocupación y del empleo de la economía española. De ahí el interés de su análisis para una posible reforma de las mismas que coadyuve a aumentar la población empleada sin poner en riesgo el objetivo de consolidación fiscal.

1. Aspectos generales de los sistemas de financiación de la Seguridad Social

Antes de adentrarnos en el análisis de las cotizaciones sociales en España, conviene aclarar desde el principio un frecuente malentendido: que la generosidad de las prestaciones sociales -es decir, que el nivel y extensión del Estado del Bienestar en la terminología convencional- depende del nivel de las cotizaciones sociales. No es cierto. Las cotizaciones sociales solo son una forma concreta de financiar las prestaciones sociales, pero no la única forma de hacerlo. Desde luego una forma utilizada con profusión abrumadora en España, pero no así en otros países europeos. Dicho con rotunda claridad, las cotizaciones sociales no son necesariamente la única forma de financiar las prestaciones del Estado del Bienestar ni tampoco la más eficiente ni la más justa. Y así lo reconoce hoy la literatura económica y la práctica política.

El origen de las cotizaciones sociales se remonta a la concepción de la Seguridad Social como un seguro colectivo entre los asalariados, es decir, como un mecanismo colectivo de protección de los trabajadores frente al infortunio y la vejez. Su impulsor más conocido fue el Canciller Bismarck, a finales del siglo XIX en Alemania. Las cotizaciones, concebidas como primas de un seguro colectivo, fueron, en su momento, una forma eficiente y sencilla de financiar las prestaciones sociales por sus bajos costes de gestión y cumplimiento. Sin embargo, su atractivo entró en crisis debido a las mejoras tecnológicas y a la

investigación económica pero, sobre todo, cuando se universalizó el sistema de prestaciones sociales extendiéndose a toda la población con independencia de su situación laboral. Un cambio que por sí mismo obligó a replantearse los complejos mecanismos redistributivos implícitos en una financiación en la que los asalariados o los empresarios que los contrataban, si ignoramos la traslación del impuesto, venían a soportar toda la carga del sistema de bienestar social.

2. Problemas actuales de las cotizaciones sociales en España

Según el modelo de Seguridad Social existente en España, las cotizaciones sociales sirven para financiar la parte contributiva de las prestaciones sociales, de acuerdo con un modelo mixto, de reparto y contributivo[120]. Un modelo de reparto y no de capitalización, en el que las cotizaciones de hoy sirven para financiar las prestaciones actuales, lo que implica que la existencia de un déficit corriente produzca curiosos efectos redistributivos. Si ese déficit se financia con cargo a impuestos supone una transferencia a los pensionistas actuales de recursos procedentes de los contribuyentes actuales a costa de sus pensiones futuras, y si se financia mediante deuda supone una redistribución intergeneracional de los contribuyentes futuros a los pensionistas actuales. Pero el sistema español -a diferencia por ejemplo del modelo británico, fundamentado después de la Segunda Guerra Mundial en las ideas de Lord Beveridge- tiene también un importante componente contributivo en el que las prestaciones individuales se basan en el historial de cotizaciones pasadas del propio individuo, de acuerdo con una serie de parámetros socioeconómicos. No es un sistema contributivo puro, pues no hay relación directa entre lo cotizado y la pensión que se recibirá a cambio, pero sí hay una cierta proporcionalidad que las reformas más recientes, como la relativa al aumento de los años de cotización computables a efectos del cálculo de la pensión, intentan incrementar.

Desde un punto de vista tributario, las cotizaciones sociales no son más que una forma particular de imposición al trabajo. Un impuesto imperfecto sobre las nóminas que puede incidir muy negativamente en el nivel de empleo de la economía, encareciendo en términos relativos el uso del factor trabajo y abriendo la brecha existente entre el coste laboral, que es el que determina la demanda de trabajo, y el salario percibido, que es el que determina su oferta.

---

[120] Este modelo mixto, contributivo y de reparto, fue consagrado políticamente en el llamado Pacto de Toledo. Un pacto que fue una solución política muy inteligente, pero temporal y concreta, a un problema también concreto. Un pacto que en lo que se refiere a la separación de fuentes está desde entonces en un proceso de revisión permanente, pese a que popularmente se considera como algo inamovible. Ese proceso de revisión ha sido consagrado por la última reforma del sistema de pensiones y en el acuerdo para excluir las pensiones de orfandad y viudedad de la caja única de la Seguridad Social y su remisión a los presupuestos generales del Estado para su financiación vía impuestos.

a. Características de las bases españolas de cotización

Como acaba de exponerse, las cotizaciones sociales son un impuesto imperfecto sobre las nóminas, pues las bases de cotización sobre las que se aplica el tipo impositivo en España no se refieren a los salarios realmente satisfechos sino a unas cantidades establecidas mediante una tarifa graduada por categorías profesionales, dentro de cuyo intervalo se sitúa la cantidad percibida por el trabajador. Esa cantidad, al encorsetarse dentro de los intervalos de la tarifa de bases cotizadas como muestra el Cuadro nº 1, refleja imperfectamente la retribución recibida por el trabajador en sus valores mínimos y máximos, aparte de que se establecen por categorías profesionales. Pero, además, esos intervalos permiten comprobar que son poco numerosas las diferencias entre categorías, porque el intervalo de variación de tales bases es el mismo para cinco de las siete reseñadas en ese cuadro[121].

La imperfección de las cotizaciones sociales como impuesto no solo se deriva de esos dos hechos –límites y categorías- sino, también, de otra cuestión adicional: las remuneraciones en especie, que suelen estar incluidas en la base de cálculo de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no entraban hasta ahora en el cómputo del cálculo de la base de cotización; o más genéricamente, el salario a efectos fiscales no coincidía en muchos casos con el salario a efectos de Seguridad Social. Esta diferencia era, además, regresiva desde el punto de vista redistributivo, pues está bien documentada la existencia de una correlación positiva entre la cuantía del salario en especie y el tamaño de la empresa y también entre el tamaño de empresa y el nivel salarial, a igualdad de todas las demás condiciones. La diferencia entre el salario fiscal y las bases de cotización puede así interpretarse como una transferencia injustificada de renta desde los asalariados con menos poder de negociación –y, normalmente, menor poder adquisitivo- a favor de los asalariados más poderosos. Precisamente para remediar esta injustificada discrepancia se ha efectuado la reciente reforma de las bases de cotización.

[121] Un error frecuente en la discusión política y hasta académica sobre la progresividad de los sistemas de Seguridad Social consiste en limitarse a medir la falta de proporcionalidad de las cuotas sin medir igualmente la proporcionalidad entre contribución y beneficio. Dicho más claramente si las pensiones recibidas están más limitadas por arriba que las cotizaciones pagadas, si la pensión máxima es inferior a la base máxima, el sistema puede resultar muy progresivo a pesar de que la base máxima esté muy alejada de los salarios máximos de la economía. Una progresividad que, desde luego, aumenta cada vez que se revisa al alza la cuota máxima sin ajustar proporcionalmente la pensión máxima.

Cuadro nº 1
Bases de cotización en contingencias comunes
Año 2012

Grupo de Cotización	Categorías Profesionales	Bases mínimas euros/mes	Bases máximas euros /mes
1	Ingenieros y Licenciados. Personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores	1.051,50	3.425,70
2	Ingenieros Técnicos, Peritos y Ayudantes Titulados	872,10	3.425,70
3	Jefes Administrativos y de Taller	758,70	3.425,70
4	Ayudantes no Titulados	753,00	3.425,70
5	Oficiales Administrativos	753,00	3.425,70
6	Subalternos	753,00	3.425,70
7	Auxiliares Administrativos	753,00	3.425,70
		Bases mínimas euros/día	Bases máximas euros /día
8	Oficiales de primera y segunda	25,10	114,19
9	Oficiales de tercera y Especialistas	25,10	114,19
10	Peones	25,10	114,19
11	Trabajadores menores de dieciocho años, cualquiera que sea su categoría profesional	25,10	114,19

Una impresión que fácilmente se obtiene de la contemplación del Cuadro nº 1 es la de que el sistema español de bases tarifadas está ya encaminándose hacia lo que podría constituir un impuesto sobre nóminas, por varias razones. La primera, porque cada vez distingue menos entre los intervalos de ingresos asignados a cada categoría. Y la segunda, porque recientemente y como ya se ha expuesto esas bases han integrado las retribuciones en especie en las cuantías de las retribuciones gravadas. Sin embargo, la existencia de topes máximos y mínimos continúa sustentando el viejo sistema de bases tarifadas e impidiendo la aproximación final a una imposición sobre nóminas plenamente equivalente al gravamen de rendimientos de trabajo en el IRPF. Si se eliminasen esos máximos y mínimos y se obligase a la tributación por el salario efectivamente percibido, estaríamos ya ante un auténtico impuesto sobre nóminas.

Las bases de cotización y sus topes máximos y mínimos más frecuentes en la Seguridad Social de los distintos países de Europa se contienen en el cuadro nº 2. Ha de tenerse en cuenta en ese Cuadro que los tipos de gravamen que se exponen en el mismo se refieren solo a la cotización de los empresarios y no a la

de los trabajadores. Su análisis permite obtener las siguientes conclusiones respecto a bases de cotización:

- Primero, que bases máximas de cotización solo parecen existir en ocho países de los 21 analizados. Esos topes máximos a las bases de cotización existen en Alemania (67.200 € al año); Austria (59.220 € al año); España (39.150 € al año); Grecia (5.547 € al año); Holanda (50.064 € al año); Italia (96.149 € al año); Luxemburgo (108.089 € al año) y la República Checa (100.548 € al año). Los topes se mueven, pues, en un intervalo comprendido entre los 5.547 € al años de Grecia hasta los 108.089 € de Luxemburgo.
- Segundo, que la existencia de topes mínimos a las bases de cotización no constituyen norma general, debido a lo que más adelante se expone respecto a tipos de gravamen.

Cuadro nº 2
Cotizaciones de las empresas a la Seguridad Social en el año 2012[1]

País	Base imponible	Tipo del tramo[2]	Tope mínimo[3]	Tope máximo[3]	Contribución máxima[4]
	IBA	19,58	-	45.900	
Alemania		11,30	45.900	67.200	11.392
Austria	14*IBM	21,63	5.268	59.220	12.808
Bélgica	IBM	34,67	-	-	-
Dinamarca	-	-	-	-	-
		15,42	[327,2]		
		1,65	[327,2]	3.076	474
		1,00	[327,2]	1.154	19
Eslovaquia	IBM	0,80	[327,2]	2.307	23
Eslovenía	IBM	16,10	-	-	
España	IBA	29,90	[8978,4]	39.150	11.706
		1,40	-	-	-
Estonia	IBM	34,40	3.336	3.336	-
Finlandia	IBA	22,80	-	-	-
	IBA	41,63	-	36.372	-
		40,93	36.372	109.116	-
		27,63	109.116	145.488	-
Francia		23,33	145.488	-	-
Grecia	IBM	28,56	-	5.547	1.584
		7,87	-	17.229	
Holanda	IBA	12,42	17.229	50.064	5.434
Hungría	IBA+BEN	28,50	-	-	-
	IBA	8,50	-	18.512	-
Irlanda		10,75	18.512	-	-
Italia	IBA	32,08	-	96.149	-
Luxemburgo	IBA	12,31	-	108.089	-
		16,78	-	105.780	-
Polonia	IBA	4,17	105.780	-	-
Portugal	IBM	23,75	-	-	-
Reino Unido	IBS	13,80	624	-	-
	IBM	9,00	-	150.822	13.574
República Checa	IBM	25,00		100.548	25.137
Suecia	IBM+BEN	31,42			

Fuente OCDE

Abreviaturas:
IBS: Ingreso bruto semanal
IBM: Ingreso bruto mensual
IBA: Ingreso bruto anual
BEN: Beneficios anuales

Notas:

1 Esta tabla presenta un informe de las cotizaciones a la Seguridad Social y contribuciones relacionadas (utilizando el supuesto más representativo para aquellos países en los que las contribuciones a la Seguridad Social varía en función de la localidad). Los topes y cuantías máximas de cotización se muestran en la moneda nacional.

La existencia de un guión (-) significa “no aplicable”.

2 Los tipos de cotización empresarial a la Seguridad Social de cada uno de los rangos (fijos o por tramos) en muchos casos se desglosan en diferentes tipos en función de la contingencia (desempleo, asistencia sanitaria, etc.).

En los países para los que aplica un tipo de cotización fijo, el tipo de cotización del tramo aplica a la base imponible identificada en la columna 1 (por ejemplo, retribuciones mensuales), en caso de retribuciones inferiores se aplica a la base mínima existente si hay, y en caso de exceso hasta el umbral superior (tope máximo de cotización), si hay.

En los casos en los que se aplica un tipo de cotización gradual, el tipo de cotización del tramo se aplica a la banda salarial correspondiente situada en su línea (por debajo del tope mínimo hasta por encima del tope máximo).

3 El cálculo de la base para las cotizaciones sociales (tope mínimo y tope máximo) así como el carácter de las mismas (semanal, mensual o anual), es el indicado en la primera columna (base imponible).

Cuando el tope mínimo se muestra sin corchetes, las contribuciones se calculan como un porcentaje de los ingresos brutos que superen este umbral.

Cuando el tope mínimo se muestre con corchetes, el tope no es una cantidad exenta de cotización deducida de la base, sino una cantidad que se utiliza para determinar que la contribución se realiza sobre el total de los ingresos.

Cuando el tope máximo (base máxima) aparece en la misma línea que el tipo más alto del tramo, las contribuciones se encuentran “topadas”.

Los topes máximos y mínimos que se muestra en el columna de “base” se aplican para el tipo del rango, excepto si no se muestra ningún tipo de cotización, en cuyo caso los topes se aplican al cargo a tanto alzado.

4 En general, cuando se aplica un tipo de cotización fijo, la cuota máxima (que no incluye los gastos de capital, cuando los hay) se calcula como el tipo de cotización por la base máxima. Cuando se aplica una estructura tarifaria progresiva, la contribución máxima se determina de forma similar, los tipos del rango aplicables al tope máximo correspondiente. Por último señalar que, cuando no existe un tope máximo, en general, no existe una contribución máxima.

b. Los tipos de gravamen

En el Cuadro nº 3 se reflejan los tipos de gravamen que se giran en España sobre las bases de cotización para el año 2013. En el mismo puede observarse como el tipo de gravamen por contingencias comunes es del 28,30% y al mismo hay que sumar el tipo general por desempleo (7,05%), la aportación al Fondo de Garantía Salarial (Fogasa, 0,20%) y la aportación a la Formación Profesional (0,70%), lo que lleva a un tipo de gravamen total del 36,25% sobre las bases de cotización, del cual 29,7 puntos de porcentaje corren a cargo de la empresa y los otros 6,55 puntos a cargo de los trabajadores.

Cuadro nº 3
TIPOS DE COTIZACIÓN (%)
AÑO 2013

CONTINGENCIAS	EMPRESA	TRABAJADORES	TOTAL
Comunes: Tipo General	23,60	4,70	28,30
Desempleo: Tipo General	5,50	1,55	7,05
Fondo de Garantía Salarial (FOGASA)		0,20	0,20
Formación profesional	0,60	0,10	0,70
TOTAL	29,70	6,55	36,25

El sistema de cotizaciones sociales en España se articula mediante varios regímenes distintos[122]: el Régimen general y los Regímenes especiales de trabajadores autónomos, de empleados de hogar, de trabajadores del mar y de la minería del carbón. De todos ellos, los más relevantes desde un punto de vista del número de individuos registrados son el Régimen general y el de trabajadores autónomos. Los tipos de gravamen para las distintas contingencias vigentes para 2013 son los que se contienen en el Cuadro nº 3[123]. La cotización se calcula aplicando a la base de cotización del trabajador el tipo de cotización que corresponda a cada contingencia protegida. Anualmente, como ya ha podido comprobarse, se establecen bases de cotización (mensuales o diarias) mínimas y

[122] Los detalles de los distintos regímenes de la seguridad social pueden consultarse en la página web oficial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social

http://www.seg-social.es/Internet_1/Trabajadores/CotizacionRecaudaci10777/Basesytiposdecotiza36537/index.htm

[123] A estos hay que añadirle la correspondiente a la cobertura de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, que dependen de las ocupaciones y sectores de actividad.

máximas para las distintas contingencias y categorías profesionales de los trabajadores (grupos de cotización)[124].

En el caso de los autónomos, estos pueden elegir la base de cotización entre las bases mínima y máxima establecida anualmente[125] y, con ella, la cuantía teórica de la pensión futura y otras prestaciones posibles. El tipo aplicable para estos afiliados es del 29,80%, incluida la contingencia de incapacidad temporal[126].

A efectos de comparaciones con la Seguridad Social de otros países, tanto el Cuadro nº 2 como el Cuadro nº 4 reflejan los tipos de gravamen de las cotizaciones sociales en los países de la Unión Europea. En el caso del Cuadro nº 2 ha de tenerse en cuenta tres importantes observaciones. Primera, que ese Cuadro solo refleja las cotizaciones empresariales y no las de los trabajadores. Segunda, que cuando para un país se ofrecen diferentes tipos de gravamen y topes máximos y mínimos de bases de cotización, lo que se está mostrando realmente es una tarifa de tipos de gravamen con sus correspondientes límites de aplicación por tramos, como ocurre en Alemania, Eslovaquia, Estonia, Francia, Holanda, Irlanda, Polonia y República Checa. Tercera, que cuando existe una tarifa de gravámenes en lugar de un solo tipo, los valores de los tipos en la secuencia disminuyen con la base en cuatro ocasiones, configurando una tarifa regresiva y que en otras cuatro la secuencia de tipos es creciente y, en consecuencia, la tarifa resulta progresiva. Por su parte, el Cuadro nº 4 presenta los tipos de cotización para trabajadores y empresarios en distintos programas de contingencias cubiertas.

El análisis conjunto de los Cuadros nº 2 y 4 permite extraer algunas conclusiones de interés:

- La primera, que de los veintiún países europeos reflejados en el Cuadro nº 2, en ocho de ellos se calcula el gravamen mediante una secuencia de tipos, es decir, con una tarifa progresiva o regresiva. El resto de países las calculan mediante un solo tipo de gravamen. Hay que subrayar que las tarifas regresivas pueden aproximarse, debido a sus efectos, a la existencia de un cierto tope superior de las bases tarifadas.
- La segunda que, según el Cuadro nº 4, España mantiene un tipo de cotización total sobre sus bases tarifadas (37,33%, para todos los

---

[124] Para el año 2013, por ejemplo, la base máxima se fijó en 3.425,7 euros al mes y la mínima en 753 euros para las categorías 4 a 7 (758,7 euros, 872,1 euros y 1051,5 euros para las categorías profesionales 3, 2 y 1, respectivamente).

[125] Con carácter general, durante el año 2013 la base elegida se situará entre una base mínima de cotización de 858,60 euros mensuales y una base máxima de cotización de 3.425,70 euros mensuales. Para los trabajadores que a 01/01/2013, tengan cumplida la edad de 48 o más años, la base de cotización estará comprendida entre las cuantías de 925,80 y 1.888,80 euros mensuales.

[126] 29,30% con cese de actividad. El tipo sin incapacidad temporal es del 26,50%.

programas de asistencia) que se sitúa casi cinco puntos porcentuales por encima de la media europea (32,43%).

- La tercera que, sin embargo, el tipo de gravamen a cargo de los trabajadores españoles (6,25%) es el tercero más bajo de Europa, solo por encima de los de Irlanda (4,00%) y Estonia (4,80%).
- La cuarta, que para los países analizados la dispersión entre los tipos totales de gravamen de las bases de cotización es bastante elevada, pues se mueve entre el 8,25% para Irlanda hasta el 55,35% de Rumanía.
- La quinta, que si se toman los cuatro países más importantes de la Unión Europea -Alemania, Francia, Reino Unido e Italia- la media de sus tipos totales de gravamen es 37,65%, prácticamente idéntica al tipo total de gravamen español que, como ya se ha indicado, es el 37,33% para todas las contingencias.

c. El peso relativo de las cotizaciones sociales españolas

España se caracteriza por un sistema impositivo en el que el peso de las cotizaciones sociales es superior a la media de ese peso en la UE y porque, además, el peso inicial de esas cotizaciones recae en bastante mayor medida sobre los empresarios que sobre los trabajadores. La participación de las cotizaciones sociales españolas en el total de ingresos impositivos es del 38,6%, cinco puntos porcentuales más elevado que en la media ponderada de la UE27, ocho puntos por encima de la media aritmética de la UE27 y más de diez puntos superior a la media de la OCDE. Gran parte de las diferencias relativas al peso de las cotizaciones sociales entre países lo que reflejan son las diferencias existentes en las vías de financiación de la Seguridad Social. Un ejemplo de ello es Dinamarca, donde el peso de las cotizaciones es muy reducido porque las pensiones se financian con imposición directa.

España recaudó en 2012 por cotizaciones sociales un 12,1% del PIB frente al 10,9% en la media aritmética de la UE27 (12,7% en la media ponderada de la UE27) y el 9% en la media aritmética de la OCDE. Sin embargo, ese porcentaje superaba el 14% en Francia, Alemania, Chequia, Eslovenia, Holanda, Austria y Bélgica, mientras que era inferior al 10% en otros once países europeos. En términos de su evolución, las cotizaciones sociales se han mantenido prácticamente constantes en porcentaje del PIB en España desde 1995, mientras que se redujeron alrededor de 1,3 puntos porcentuales en la media ponderada de la UE27 (0,5 puntos en la media aritmética de la UE27) en ese periodo. España destaca, además, no solo por la cuantía de sus cotizaciones sociales sino también por su estructura, al mantener un peso muy elevado de la parte de las cotizaciones que es pagada por los empresarios, pues el 70% de la recaudación por cotizaciones en 2011 tuvo este origen, frente al 59% en la media de la UE27. Si se incluyen las cotizaciones derivadas de los autónomos, ese porcentaje se eleva al 84% (70% en la media de la UE27).

Por otra parte, los tipos de cotización en España a cargo de los empresarios para un individuo con el salario medio de la economía se sitúan, de hecho, entre los más elevados de la OCDE. Esa posición se mantiene también para otros niveles de salario medio, a pesar de la existencia de bases máxima y mínimas. En este sentido, España es uno de los diez países de la OCDE que tienen bases mínimas o conceptos equivalente. En cuanto a las bases máximas, dieciocho países de la OCDE también tenían implantados este tipo de límite. En el caso español, el valor de la base máxima era en 2012 de 1,55 veces el salario medio de la economía, por debajo del promedio establecido en los países de la OCDE con bases máximas.

Por último, las cotizaciones sociales significaban alrededor de un 67% del total de la brecha fiscal en España en 2011, (81% en promedio de la OCDE) de la diferencia entre el coste del trabajo para el empresario y el salario recibido por el trabajador. De ahí su gran importancia a la hora de equilibrar oferta y demanda de trabajo y, consecuentemente, de influir en el nivel de empleo.

Cuadro nº 4
Tipos de cotización para los programas de la Seguridad Social

País	Jubilación, Discapacidad y Supervivencia			Todos los programas de Seguridad Social			Ranking	
	Asegurados	*Empresa*	*Total*	*Asegurados*	*Empresa*	*Total*	*Cotización total*	*Cotización empresarial*
Alemania [b]	9,80	9,80	19,60	20,43	20,85	41,27 [d]	6	17
Austria [b]	10,25	12,55	22,80	17,20	25,15	42,35	8	10
Bélgica [b]	7,50	8,86	16,36	13,07	24,80	37,87	13	11
Bulgaria	7,90	9,90	17,80	12,90	17,80	30,70 [d]	18	19
Chipre [b]	6,8 [c]	6,80 [c]	13,6 [c]	6,80	6,80	13,60 [d]	26	26
Dinamarca [f]	f	f	f	8,00	8,00	16,00 [d,f]	25	25
Eslovaquia	7,00	20,00	27,00	16,40	33,20	49,60 [d]	2	4
Eslovenia	15,5 [c]	8,85 [c]	24,35 [c]	22,10	16,10	38,20 [d]	12	21
España [b]	4,70 [c]	23,60 [c]	28,30 [c]	6,25	31,08	37,33 [d]	14	7
Estonia	2,00	20,00	22,00	4,80	34,40	39,20 [d]	11	2
Finlandia	5,15	17,65	22,80	7,99	22,39	30,38 [d]	19	15
Francia [b]	6,75 [g]	9,90 [g]	16,65 [g]	9,90	32,68 [e]	42,58 [e]	5	5
Grecia [b]	6,67	13,33	20,00	12,05	22,60	34,65	17	14
Holanda [b]	19,00	5,70	24,70	23,20 [h]	19,12	42,32 [d,h]	7	18
Hungría [b]	10 [c]	27,00 [c]	37,00 [c]	17,50	27,00 [h]	44,50 [d,h]	4	9
Irlanda	4,00 [c]	4,25 [c]	8,25 [c]	4,00	4,25	8,25 [i]	27	27
Italia [b]	9,19	23,81	33,00	9,19	31,78	40,97	9	6
Letonia	11,00 [c]	24,09 [c]	35,09 [c]	11,00	24,09	35,09 [d]	15	12
Lituania	3,00	23,30	26,30	9,00	30,98	39,98 [d]	10	8
Luxemburgo [b]	8,00	8,00	16,00	12,45	12,20	24,65 [d]	22	23
Malta [b]	10,00 [c]	10,00 [c]	20,00 [c]	10,00	10,00	20,00	23	24
Polonia [b]	11,26	14,26	25,52	22,71	17,38	17,38	24	20
Portugal	11,00 [c]	23,25 [c]	34,25 [c]	11,00	23,75	34,75	16	13
Reino Unido	9,95 [c]	11,90 [c]	21,85 [c]	12,00	13,80	25,80 [d]	21	22
República Checa [b]	6,50	21,50	28,00	11,00	34,00 [e]	45,00 [d,e]	3	3
Rumanía	10,50	31,30	41,80	16,50	38,85	55,35 [d]	1	1
Suecia	7,00 [g]	10,21 [g]	17,21	7,00	20,92 [l]	27,92 [d,l]	20	16

a. Las contribuciones están sujetas a un tope máximo en algunas prestaciones.
b. También incluye los tipos de cotización para otros programas.
c. El Estado paga el coste total del subsidio familiar.
d. Las empresas pagan el coste total o la mayor parte de las prestaciones por accidentes de trabajo.
e. Una cantidad fija para jubilación, supervivencia e incapacidad. El gobierno central y local financian otros programas
f. Las contribuciones financian sólo las prestaciones por jubilación. Se requieren contribuciones adicionales para prestaciones de supervivencia e incapacidad.
g. Plus de porcentaje fijo de cotización para prestaciones médicas.
h. El Estado paga la mayor parte del coste del subsidio familiar.
i. El Estado paga la totalidad de la contingencia básica por desempleo, la empresa y los trabajadores pagan el coste seguros voluntarios por desempleo
Fuente: Organización Internacional de Seguridad Social (ISSA)

d. Algunas conclusiones

Si se combinan los análisis anteriores sobre bases de cotización, sobre los tipos impositivos que giran sobre tales bases y sobre el peso de las cotizaciones en el conjunto de los ingresos tributarios, pueden extraerse, al menos, tres conclusiones muy directamente relacionadas con la financiación de nuestra Seguridad Social. La primera, que nuestras bases de cotización tienen unos valores mínimos –pero, sobre todo, unos valores máximos- que las encorsetan fuertemente. La segunda, que la carga de la financiación de la Seguridad social española recae sobre las empresas de una forma excesiva. La tercera, que el peso relativo de las cotizaciones sociales es más elevado que en la media de los países de nuestro entorno.

3. Objetivos de una reforma inmediata

Las conclusiones anteriores y el análisis que se ha hecho más arriba sobre la estructura de las bases de cotización y de los tipos de gravamen que recaen sobre las mismas parecen apuntar la posibilidad de que, con algunos cambios menores, pudiera alcanzarse una profunda transformación de esas cotizaciones que las integrase plenamente en el cuadro tributario general. Pocos son los pasos que habría que dar para alcanzar esa integración que, además, simplificaría extraordinariamente las obligaciones tributarias de empresarios y trabajadores, reduciría apreciablemente los costes de la Administración pública, permitiría luchar mejor contra el fraude fiscal y, al mismo tiempo, haría mucho más visible las cargas que recaen sobre los rendimientos de trabajo, facilitando su consideración como un parámetro fundamental de la política económica.

No cabe duda de que todo lo que contribuya a aumentar la brecha fiscal entre salarios y costes laborales satisfechos, de una parte, y retribuciones netas efectivamente percibidas por el trabajador, de otra, entorpecerá el empleo del factor trabajo y perturbará considerablemente la actividad económica. Por eso una

política económica preocupada por el empleo debería, en primer término, conocer con precisión la cuantía de esa brecha y de sus componentes. En segundo lugar, debería tratar de que los tributos que la generasen respondieran técnicamente a las mejores prescripciones de la Hacienda pública para minimizar sus efectos perturbadores. Además, debería orientarse a reducir los costes indirectos y de gestión que esas figuras pudieran originar en los contribuyentes y en la Administración, simplificando su recaudación. Y, finalmente, debería conseguir que las recaudaciones de esos impuestos cumplieran los objetivos de financiación que tuviesen asignados.

Para conseguir tales objetivos el mejor camino disponible es el de la transformación del actual sistema de cotizaciones sociales sobre bases tarifadas por categorías profesionales en un auténtico impuesto sobre nóminas, lo cual resultaría relativamente simple en estos momentos, dada la evolución ya experimentada por las bases de las cotizaciones sociales. Sin duda esa transformación debería ir unida a una reducción en el nivel de los tipos de gravamen, que podrían, además, disminuirse en número, y a un reparto de la carga resultante más equilibrado entre trabajadores y empresarios. Sus procedimientos de gestión, una vez unificada la base de gravamen en torno a los rendimientos efectivamente percibidos, podrían incluso integrarse sin grandes dificultades en el actual sistema de retenciones en la fuente del IRPF, con notables ahorros de costes para la Administración y para los afectados.

Si se dispusiera de un simplificado y bien visible impuesto sobre nóminas, la política económica podría incorporarlo fácilmente a su arsenal de instrumentos y hacerle desempeñar un adecuado papel respecto al empleo, atenuando los perturbadores efectos actuales de las cotizaciones sociales sobre tan importante variable y sin dejar por ello de reconocer y atender su papel en la financiación del sistema de prestaciones sociales. La Administración de la Seguridad Social podría concentrar entonces sus esfuerzos en la mejora y racionalización de sus prestaciones. Adicionalmente, el nuevo sistema de financiación de prestaciones justificaría mucho mejor el trasvase de fondos procedentes del sistema impositivo para financiar sus déficits que el actual criterio de financiar con impuestos solo las prestaciones no contributivas.

Ha de advertirse especialmente que la transformación que acaba de describirse habría de hacerse, al menos, en estrictas condiciones de neutralidad recaudatoria, para no agravar en estos momentos el peso de las cotizaciones sociales sobre el empleo y, muy directamente, sobre el empleo de menores niveles retributivos y más baja cualificación.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 107:

Deberían reformarse las actuales cotizaciones del sistema de Seguridad social con arreglo a los siguientes criterios y principios:

a) Suprimir las actuales bases tarifadas sobre las que se calculan las cotizaciones sociales y sustituir ese sistema por los rendimientos percibidos como retribución por el trabajo, definidos conforme a lo que se establece a tales efectos en el IRPF.

b) Establecer los nuevos tipos de gravamen de las cotizaciones sociales de modo que su recaudación global resulte, en todo caso, equivalente a la actual, pero reduciendo, en la medida de lo posible, el número actual de esos tipos, tipificando las contingencias cubiertas en cada caso y reduciendo su presión sobre el empleo de más baja retribución y menos cualificado.

c) Proceder a una nueva distribución de la carga resultante entre empresarios y trabajadores, atendiendo a la experiencia de los países de nuestro entorno.

d) Encomendar la gestión del nuevo sistema a una Administración unificada con la tributaria y con declaraciones y procedimientos comunes.

4. Otros problemas en relación a las cotizaciones sociales

Las cotizaciones sociales, cualquiera que sea el procedimiento mediante el que se calcule su importe, plantean otros dos grandes problemas. El primero de ellos –y, sin duda, el más importante- es el relativo a la "contributividad"[127] de esas cotizaciones. El segundo, el relativo al reducido impacto de exenciones y bonificaciones de cotizaciones sociales sobre el empleo. Seguidamente se analizan estos dos problemas.

[127] Por "contributividad" –término por ahora no incluido en el Diccionario de la Real Academia Española- se suele entender, dentro del ámbito de los sistemas de seguridad social, la existencia de una bien definida y fuerte relación entre cotizaciones y prestaciones. El término deriva de la conocida clasificación de las prestaciones en "contributivas", cuando tienen como fundamento el pago previo de algún tipo de cotización o prima, y "no contributivas", que son las que se reciben sin necesidad de ese pago previo.

a. Contributividad de las prestaciones sociales

Una cuestión que surge en cualquier análisis sobre reforma de las cotizaciones sociales es el que se refiere a la necesidad de aumentar la contributividad del sistema, lo que implica reformas en el sistema de prestaciones más que en el propio de las cotizaciones. Esa mejora de la contributividad puede ser también deseable en el caso de las empresas, relacionando contribuciones como la de desempleo, incapacidad, pensiones y enfermedad, al historial relativo de flujos de despido, jubilaciones anticipadas y prestaciones de incapacidad y enfermedad, aunque sea éste un tema especialmente complejo y que probablemente tendría que considerarse en momentos de estabilidad económica más que en los actuales.

Partiendo de la circunstancia anterior, ha de subrayarse, en primer término, que existe un cierto consenso[128] en que los posibles efectos distorsionadores de las cotizaciones sociales se reducen cuando existe una mayor relación entre éstas y las prestaciones recibidas, es decir, cuando aumenta lo que se ha denominado contributividad del sistema. Como ya se ha indicado, eso probablemente exija de reformas en el sistema de prestaciones más que en el de cotizaciones y también quizá suponga, como acaba de proponerse, aproximar el actual sistema de cotizaciones a un verdadero impuesto sobre nóminas, con lo que se pondría de manifiesto su auténtico carácter de impuesto directo sobre el trabajo y quedarían más explicitados algunos de los *trade-offs* existentes en este ámbito.

En el caso del sistema de pensiones, el incremento de su contributividad podría y debería venir generado por medidas como el incremento del número de años que se han de tener en cuenta para calcular las pensiones o, en general, por el aumento de la proporcionalidad entre las cotizaciones sociales pagadas y las prestaciones recibidas. En este sentido sería recomendable que existiese también una relación directa y básicamente estable entre los límites de las bases de cotización y la cuantía de las pensiones máximas y mínimas pues, de alterarse periódicamente esa relación, debería justificarse convenientemente la razón de tales cambios y prever mecanismos correctores. Si, por otro lado, la necesidad de aumentar la solvencia financiera del sistema llevase a considerar necesario disminuir esa proporcionalidad para las rentas más altas, deberían considerarse también medidas adicionales de fomento del ahorro privado a largo plazo o, al menos, una información pública clara de cuáles son los grupos sociales que verían disminuida su tasa bruta de reemplazo[129] para que pudieran adoptar medidas correctoras al efecto.

---

[128] Véase Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo, 2011.

[129] El sistema público de pensiones español tiene una de las tasas brutas de reemplazo más altas de Europa, superior al 80% en media, pero claramente decreciente al aumentar el nivel de salarios.

En segundo lugar, la mejora de la contributividad puede ser también deseable en el caso de las cuotas empresariales, relacionando quizá contribuciones como las de desempleo, incapacidad, pensión y enfermedad, al historial específico de cada empresa en términos de flujos de despido, jubilaciones anticipadas y prestaciones de incapacidad y enfermedad. La definición concreta de este tipo de medidas, la ponderación de las distintas variables y la calibración de los coeficientes correctores aplicables debería ser muy cuidadosa para evitar efectos colaterales perversos difíciles de prever y, en concreto, para evitar que se dificultase la contratación de los trabajadores más desfavorecidos o con mayor potencial de incidir negativamente en la cuantía de las cotizaciones empresariales. Se trata de un tema especialmente complejo y que, como ya se ha dicho, probablemente habría que retrasar su consideración hasta momentos de estabilidad económica para evitar incertidumbres adicionales que puedan pesar ahora sobre la creación de empleo

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 108:

Debería mejorarse la contributividad del sistema de prestaciones de la Seguridad Social ligando muy directamente el importe de las cotizaciones efectuadas a lo largo de toda la vida laboral con las pensiones y demás prestaciones que deban percibirse en su momento.

b. Exenciones y bonificaciones en las cotizaciones sociales

Un problema adicional y relevante a los efectos de esta Comisión, crecientemente fundamentado en la literatura económica dada la abundante evidencia empírica existente, es el que se deriva del hecho de que las bonificaciones a la Seguridad Social solo tienen, en muchas ocasiones, un impacto reducido en la generación de empleo neto, pues en muchos casos solo logran redistribuir el empleo existente entre distintos grupos sociales. Eso conduce a que, de continuarse con esa línea en las políticas de empleo, se debería establecer una definición muy estricta de las exenciones y bonificaciones, de modo que solo beneficien a colectivos muy concretos y especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo sobre los que no se pueda incidir con otros mecanismos más efectivos, tales como las políticas activas de empleo.

Esos incentivos tuvieron en el pasado un excesivo protagonismo en la política laboral española, que utilizó con profusión medidas incentivadoras de la contratación de determinados colectivos con exenciones temporales y bonificaciones específicas de las cotizaciones sociales. Como es bien conocido por la abundante evidencia empírica existente en España y en otros muchos

países que han ensayado políticas semejantes[130], este tipo de medidas tienen, en primer lugar, un abultado componente de "peso muerto" -es decir, de desperdicio o regalo- porque se suscriben contratos con exención parcial o bonificación que también se habrían suscrito sin ella, en cuyo caso el incentivo supone una pérdida innecesaria de recaudación; en segundo término, porque suponen un elevado coste presupuestario, frecuentemente creciente porque su escaso impacto inicial suele intentar compensarse aumentando la cuantía de la bonificación para crear una diferencia relevante y, finalmente, porque su eficacia en términos de creación de empleo es muy reducida y solo sirven para repartir arbitrariamente el empleo existente a favor de los colectivos con mayor capacidad de influir sobre las normas.

Ante la acumulación de evidencias sobre los citados efectos negativos, las últimas reformas del mercado de trabajo en España redujeron drásticamente estas bonificaciones hasta limitarlas en la actualidad a colectivos reducidos de trabajadores muy concretos y especialmente desfavorecidos. Más recientemente, sin embargo, se ha recuperado este tipo de políticas de bonificación a las cuotas para crear incentivos a los emprendedores y a la contratación juvenil. Son políticas generalmente bien recibidas, pero que deberían ser analizadas y evaluadas de manera periódica y rigurosa, tanto en términos de su eficacia en la creación de empleo neto como en cuanto a su impacto en el equilibrio presupuestario de la Seguridad Social. Dadas las cautelas sobre la eficiencia de estas medidas que demuestra la evidencia empírica disponible, parece recomendable seguir manteniendo una definición muy estricta de esas bonificaciones, definición que solo debería incluir grupos sociodemográficos bien delimitados y especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo, grupos sobre los que, además, no se pueda incidir con instrumentos de políticas activas de empleo, que han demostrado ser mucho más efectivos y que, además, suelen tener un menor coste fiscal.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

---

[130] Véase, entre otros, A. Kugler, J.F. Jimeno y V. Hernanz: "Employment consequences of restrictive permanent contracts: Evidence from Spanish Labour Market Reforms" http://ftp.iza.org/dp657.pdf; J. M. Arranz, C. GARCÍA SERRANO, V.HERNANZ "Active labour market policies in Spain: A macroeconomic evaluation" http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1564-913X.2013.00184.x/abstract; J. I. García Pérez y F. Rebollo Sanz: "The use of permanent contracts across Spanish regions: do regional wage subsidies work?" http://www.fundacionsepi.es/revistas/paperArchive/Ene2009/v33i1a4.pdf; I, Cebrian, G. Moreno y L. Toharia: "La estabilidad laboral y los programas de fomento de la contratación indefinida" http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/hac_pub/198_4.pdf; I Mendez: "Promoting permanent employment: Lessons from Spain" ftp://ftp.cemfi.es/wp/08/0810.pdf.

Propuesta núm. 109:

Deberían limitarse la definición de exenciones o bonificaciones en las cotizaciones sociales, centrándolas sobre contrataciones y colectivos muy bien definidos y especialmente desfavorecidos a los que resulte dificil ayudar con políticas activas de empleo.

5. Devaluación fiscal en España

En relación a las cotizaciones sociales, las mayores preocupaciones para la Comisión, y a las que ha dedicado especial atención, tienen que ver con la consideración de éstas como un impuesto al empleo. En condiciones ideales de suficiencia fiscal y de solvencia actuarial del sistema de Seguridad social, la reducción de las cotizaciones hubiera constituido una recomendación muy sencilla y un punto central de este informe. Desafortunadamente, la situación de elevado déficit público no permite a la Comisión formular responsablemente una propuesta semejante. Más todavía si se consideran los problemas actuales de equilibrio presupuestario en nuestra Seguridad Social, problemas hoy muy importantes y que, además, se agravarán en el futuro al tener su origen en un profundo cambio demográfico que solo ha comenzado a aflorar. Ese cambio nunca puede ser suficientemente asumido por los sistemas de reparto, pues tales sistemas se basan en transferencias intergeneracionales pensadas para pirámides de población típicas y estables, pirámides que han dejado de existir no solo en España sino también en la mayoría de los países avanzados.

Por ello, la cuestión central que se suscita en cuanto a las cotizaciones sociales, cualquiera que sea su forma y estructura impositiva, es la de en qué medida una reducción de esas cotizaciones sociales, financiada con incrementos impositivos, podría tener un efecto positivo sobre el empleo y, consiguientemente, sobre el crecimiento económico, con lo que a medio plazo tendría también efectos positivos sobre el propio equilibrio presupuestario. En eso, y no en otra cosa, es en lo que consiste una devaluación fiscal.

Una cuestión adicional en una devaluación fiscal es la de decidir cuáles serían los impuestos con que se financiaría esa reducción de las cotizaciones sociales. Sin embargo, esa cuestión está afortunadamente resuelta hoy porque existe un amplio consenso internacional, como se ha puesto de manifiesto al repasar las recomendaciones de política fiscal de los principales organismos internacionales en el Capítulo I de este Informe, que los incrementos impositivos habrían de recaer en los tributos en principio menos distorsionadores, como son el IVA y los impuestos medioambientales.

No debería sorprender que la práctica totalidad de los analistas e instituciones internacionales que siguen la economía española, venga recomendando insistentemente una reducción significativa de las cotizaciones sociales para disminuir de ese modo nuestro elevadísimo nivel de paro y baja tasa de empleo.

Si se tiene en cuenta que las cotizaciones sociales son un impuesto sobre el empleo y que tienen, además, un fuerte peso relativo en la presión tributaria global, no cabe duda de que esa recomendación cuenta con una firme base de sustento. Esa reducción parece, además, una política especialmente aconsejable en el caso de los países de la Eurozona, pues supone de facto una devaluación interna que mejora su capacidad para competir, si se realiza sobre impuestos como el IVA que se devuelven a la exportación.

Sin embargo, esa reducción de cotizaciones solo sería posible en las circunstancias actuales si se compatibilizase con el incremento de otros impuestos, en particular de los impuestos indirectos o medioambientales, como acaba de comentarse, dada la necesidad de disminuir el déficit público. Parece también evidente que la eventual reducción de las cotizaciones debería llevar igualmente aparejada una revisión del sistema actual de fuentes de financiación de la Seguridad Social, al objeto de incorporar otras vías que garantizasen su sostenibilidad. La devaluación fiscal podría, en todo caso, mejorar la competitividad de las empresas, siempre que no se produjese simultáneamente un incremento salarial (vía indiciación o negociación colectiva) unido o disociado a un aumento de los márgenes empresariales.

La Comisión considera que en el marco de una revisión comprensiva y global del sistema fiscal español no puede ignorarse esta cuestión, respecto a la que no ha querido permanecer ajena y así ha considerado oportuno analizar, siquiera sea brevemente pero con la debida profundidad, la llamada devaluación fiscal. Esta es la razón de ser de este epígrafe y de las propuestas que en él se contienen. Porque modificar las cotizaciones de la Seguridad Social implica afectar al crecimiento potencial de la economía española y a su nivel de empleo de equilibrio a medio plazo, pero supone también afectar a su sistema de financiación, a su equilibrio presupuestario y al equilibrio político del sistema español de bienestar y prestaciones sociales.

La mayoría de las cuestiones relativas a la reforma de las cotizaciones sociales en España se fundamentan en su doble papel como impuesto al empleo y como mecanismo de financiación de la Seguridad social, con la particularidad de que ambas funciones son inseparables y, en cierto sentido, contradictorias. De ahí que la cuestión de la devaluación fiscal, objeto principal del interés de esta Comisión en el tema de las cotizaciones sociales, no puede separarse de su impacto en el equilibrio presupuestario y actuarial de la Seguridad Social. Y, análogamente, cualquier intento de mejorar la solvencia del sistema mediante las cotizaciones ha de considerar su impacto en el nivel de empleo y estudiar si no existen medidas alternativas menos distorsionadoras.

Existe evidencia empírica más que suficiente sobre los efectos negativos sobre el empleo de la imposición sobre el factor trabajo (Nickell y Layard, 1999; Bassanini

y Duval, 2006)[131], aunque también de que esos efectos negativos pueden depender crucialmente de las instituciones que existan en el mercado de trabajo[132]. Por eso tal evidencia ha llevado a defender una reducción general de la presión fiscal sobre el factor trabajo -y, en particular, de las cotizaciones sociales- como un instrumento de política económica especialmente adecuado para mejorar el empleo, pues la pérdida de empleos ha sido rasgo esencial e idiosincrático de la crisis española, al destruir más de tres millones de empleos en nuestro país reduciendo el nivel de ocupación y de afiliaciones a la Seguridad Social en una cuantía prácticamente equivalente. Lejos quedan ya los años en que España contaba con más de 21 millones de cotizantes.

En nuestra situación actual, en la que persisten y conviven un elevado déficit público con altísimas tasas de paro, la reducción de las cotizaciones sociales dificultaría aún más el necesario proceso de consolidación fiscal, por lo que su única alternativa responsable sería realizar esta reducción a cambio de un incremento en la recaudación de otras figuras impositivas. En particular, la financiación de una bajada en las cotizaciones sociales debería relacionarse con una subida de la imposición indirecta, que se justificaría por los efectos positivos potenciales que esas medidas, tomadas simultánea y equilibradamente, pueden tener sobre el empleo y la competitividad de la economía. La hipótesis ampliamente compartida es que los efectos negativos sobre la demanda interna de una subida del IVA, efectos que nadie niega, se verían más que compensados por los efectos positivos sobre la demanda de trabajo y sobre el nivel de empleo de una reducción del precio de ese factor trabajo mediante el descenso de las cotizaciones sociales, lo que produciría un incremento en la demanda de bienes y servicios generados por las mayores rentas salariales.

Sin duda, esa combinación de políticas podría producir un cambio de importancia en la estructura productiva de aquellas economías que lo realizasen, pues al reducir la imposición sobre el trabajo se abarataría su coste y aumentaría la intensidad de empleo para un nivel dado de output. En ese sentido podría

---

[131] Nickell, Stephen & Layard, Richard, 1999. "Labor market institutions and economic performance," Handbook of Labor Economics, in: O. Ashenfelter & D. Card (ed.), Handbook of Labor Economics, edition 1, volume 3, chapter 46, pages 3029-3084 Elsevier. Bassanini, A & Romain Duval, 2006. "Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies and Institutions," OECD Economics Department Working Papers 486, OECD Publishing.

[132] El efecto de la imposición sobre el factor trabajo depende en todo caso del grado de traslación de estos impuestos, incluidas las cotizaciones sociales. En este sentido, existe también evidencia de que esta traslación podría no ser completa, en particular en el corto plazo, a los salarios de los trabajadores. Para el caso español, véase Melguizo, A., 2009. "¿Quién soporta las cotizaciones sociales empresariales y la fiscalidad laboral? Una panorámica de la literatura empírica," Hacienda Pública Española, IEF, vol. 188(1), pages 125-182, March; y Melguizo, A. y José González-Páramo, 2013. "Who bears labour taxes and social contributions? A meta-analysis approach," SERIEs, Spanish Economic Association, vol. 4(3), pages 247-271, August.

hablarse de un aumento de la competitividad del factor trabajo. Al financiarse esa reducción con aumentos del IVA -un impuesto que exime plenamente a las exportaciones y que se recupera en las importaciones- se produciría también un desplazamiento de la demanda doméstica en contra de los bienes importados y a favor de la producción doméstica y la exportación. Esa política tendría, por tanto, efectos macroeconómicos similares a una devaluación del tipo de cambio nominal[133] y por eso se le conoce con el nombre de "devaluación fiscal", resultando especialmente recomendable en el contexto de una unión monetaria, en la que los países miembros no pueden optar por la devaluación de sus monedas. Por eso la reducción de cotizaciones sociales financiada con una subida equivalente del IVA sería el sustituto perfecto de la devaluación monetaria para aquellos países, como los de la Unión Monetaria Europea, que han renunciado de manera irreversible al tipo de cambio como instrumento de ajuste. Sería también una forma de demostrar su compromiso con la unión monetaria y podría producir un incremento en la credibilidad de esa unión y una reducción de la prima de riesgo del país afectado.

En efecto, si los salarios nominales son fijos a corto plazo, una reducción de las cotizaciones sociales reduciría los costes laborales y, por tanto, los precios de las exportaciones. En paralelo, el incremento del IVA, como no afectaría a las exportaciones, no reduciría este efecto positivo sobre la competitividad. De hecho, dado que el aumento del IVA sí afectaría a las importaciones, mientras que la reducción de las cotizaciones no afectaría a éstas, ese aumento provocaría una mejora de la demanda de productos nacionales. Es decir, podría inducir una mejora en la competitividad que permitiese sustituir importaciones por producción doméstica y aumentar las exportaciones y, por tanto, el PIB y el empleo[134] [135]. El impacto sobre este último podría ser mayor para el caso de los trabajadores menos cualificados y con salarios próximos al mínimo, dada su mayor sustituibilidad por el capital físico, lo que, en ocasiones, ha llevado a promover la reducción de cotizaciones sociales solo para los salarios más bajos, en los que la elasticidad de la demanda de empleo suele ser más elevada.

Sin embargo, uno de las circunstancias que podrían condicionar la efectividad de este tipo de medidas es la que se deriva de la existencia, como era tradicional en

---

[133] Véase Fahri, E., G. Gopinath y O. Itskhoki (2011): "Fiscal devaluations", NBER Working Paper Nº 17662.

[134] Los efectos de largo plazo de la devaluación fiscal son más debatibles. Podría ocurrir que el efecto de la bajada de las cotizaciones sociales sobre los costes laborales fuese solo de corto plazo, dado que normalmente la devaluación llevaría a mayores demandas salariales, que compensarían en el largo plazo la reducción de los costes laborales. Alternativamente también podría pensarse que el nuevo "*tax mix*" reduciría las distorsiones de la economía y produciría, por tanto, efectos positivos en el largo plazo.

[135] Obviamente, los efectos de esta devaluación fiscal serían menores, o incluso nulos, si se implementase simultáneamente por todos los países con los que se compite.

España, de cláusulas de salvaguardia en los salarios, de forma que el aumento de los impuestos indirectos podría acabar trasladándose a un aumento de los salarios de manera rápida. Esa circunstancia parece relevante pero su incidencia real en la economía española es muy posible que sea hoy mucho menor. No debería perderse de vista a estos efectos que la reforma del mercado de trabajo de 2012 ha provocado una menor indexación de los salarios a los precios, así como una mayor respuesta de estos últimos al elevado desempleo. Además, las expectativas de inflación en el contexto económico español y europeo son hoy prácticamente inexistentes y en todo caso muy por debajo del nivel de referencia del BCE. Cabe recordar, incluso, que el FMI ha alertado más bien del riesgo de deflación en Europa, por lo que una devaluación fiscal coincidiría hoy muy probablemente con un periodo en que la inflación se encuentra por debajo de los valores de referencia de las cláusulas de salvaguardia de los convenios salariales, que en cualquier caso cada vez afectan a un porcentaje menor de asalariados. No parece, pues, que sus posibles efectos sobre los precios sean un argumento ahora relevante para oponerse a una posible devaluación fiscal.

En el mismo sentido, resultaría crucial que las empresas no reaccionasen a la bajada de cotizaciones sociales incrementando los márgenes empresariales, pues esa conducta eliminaría toda la ganancia de competitividad pretendida. Aunque es de esperar que sí utilicen el ahorro de costes para recuperarse de posibles pérdidas acumuladas y, sobre todo, para reducir su nivel de endeudamiento -lo que contribuiría a facilitar el necesario desapalancamiento corporativo- puede confiarse en que las condiciones de exceso de oferta les lleven a reducir precios y a neutralizar de ese modo el efecto de la subida del IVA. En todo caso, estas consideraciones sirven para subrayar la complementariedad de las reformas para una mayor flexibilidad del mercado de trabajo y el fomento de la competencia con la devaluación fiscal, pues esas reformas aseguran los efectos positivos deseados. Pero sin duda también existen riesgos e incertidumbres derivados de cambios de esta naturaleza, cambios que llevan a la necesidad de calibrar muy cuidadosamente la cuantía y el momento de la devaluación fiscal para no poner en peligro la incipiente recuperación económica ni la consolidación presupuestaria. Sobre todo una vez que, como hoy ya ocurre, España ha logrado superar el síndrome de país en vigilancia intensiva y recuperado su credibilidad internacional.

No cabe ignorar tampoco que una devaluación fiscal en España significa alterar el equilibrio presupuestario de la Seguridad Social, pues ya hemos insistido en que las prestaciones sociales se financian básicamente con las cotizaciones. Por lo tanto, de no tomarse medidas correctoras, el impacto inevitable de esa devaluación aumentaría el déficit de la Seguridad Social y empeoraría la sostenibilidad del sistema. En este sentido, es importante recordar igualmente que la reducción de cotizaciones debería ser compatible al menos con el mantenimiento del grado de contributividad del sistema de pensiones. Desde un punto de vista doctrinal, existen varias posibles respuestas para superar estos problemas. Una de ellas consistiría en no hacer nada para compensar la

reducción de cotizaciones, con lo que las pensiones tenderían inevitablemente a reducirse. Es este supuesto extremo el que quizás explique la imagen negativa que tienen los agentes sociales de la devaluación fiscal, a pesar de su efecto positivo sobre el empleo. No es obviamente esa la idea de los defensores de la devaluación fiscal, pero precisamente por ello la Comisión considera necesario que cualquier propuesta concreta de reducción de cuotas vaya acompañada de medidas simultáneas y equivalentes para restablecer el equilibrio del sistema.

Por eso una devaluación fiscal exige en paralelo revisar el sistema actual de fuentes de financiación de la Seguridad Social, bien para incorporarle otras vías de financiación o bien para sacar del mismo algunas partidas de gasto. La alternativa más sencilla probablemente consistiría en afectar al sistema de financiación de la Seguridad Social el incremento de la imposición indirecta que sustituya a las cotizaciones, es decir, la de transferir de manera automática e irreversible varios puntos de recaudación por IVA a la Seguridad Social. Pero se trata de una alternativa legal e institucionalmente compleja. A sensu contrario, puede plantearse sacar de la Seguridad Social algunas partidas de gasto cuyo componente contributivo sea percibido como menor, y en ese caso las pensiones de orfandad o viudedad serían los principales candidatos, para pasar a ser financiadas mediante impuestos ordinarios.

En cualquier caso habría también que reconsiderar la separación de fuentes de financiación consagrada en el Pacto de Toledo como consecuencia inevitable de una devaluación fiscal. Una revisión de ese Pacto exigiría de un amplio acuerdo político y su negociación habría de incluir a todos los agentes sociales. No parece sencillo alcanzar tal acuerdo, pero tampoco esas dificultades deberían representar un obstáculo insuperable. El Pacto de Toledo fue una solución política concreta, enmarcada en un período particular de la historia de España, al que se llegó para estabilizar y universalizar el Estado de Bienestar. Pero como ya se ha insistido en este informe, no es una solución única ni necesariamente la más eficiente. Por eso una devaluación fiscal podría abrir también una oportunidad de gran interés para reconsiderar el sistema de financiación de las prestaciones sociales y sus mecanismos institucionales.

Hay argumentos también para pensar si mantener dos Administraciones estatales paralelas de recaudación e inspección de impuestos -pues las cotizaciones sociales no son más que un auténtico impuesto al trabajo- constituye la organización institucional más eficiente y si no habría economías de escala y de información que podrían aprovecharse más intensamente al unificar ambas Administraciones. Pero alternativamente también podría pensarse que una Administración especializada de la Seguridad Social resultaría siempre más eficiente. Estas incertidumbres quizá pudieran aconsejar el retrasar la devaluación fiscal a momentos de mayor estabilidad fiscal y económica y a cuando un impuesto sobre nóminas estrechamente relacionado con el IRPF estuviese ya en pleno funcionamiento. Se trata de cuestiones difíciles de resolver que se encuentran claramente más allá del mandato de esta Comisión. Si se comentan

aquí es para dar idea de la complejidad de poner en práctica con carácter inmediato una devaluación fiscal.

Una cuestión adicional relevante tiene que ver con cómo incrementar exactamente la imposición indirecta, por ejemplo el IVA, para compensar la reducción de cotizaciones sociales. En principio podría `pensarse que existe espacio fiscal suficiente para adoptar esa medida pues, como la evasión fiscal está asociada con tipos impositivos elevados, sería más adecuado proceder a la reforma del IVA mediante la sujeción al tipo general de gravamen de muchos bienes y servicios exentos o sometidos hoy a los tipos reducidos, que es la propuesta defendida en este informe (véase Capítulo referido al IVA) en lugar de proponer un aumento del tipo general. Pero debería también tenerse en cuenta que, en el caso español, una parte de los bienes sujetos a tipos reducidos son los servicios turísticos, por lo que su incremento sí afectaría a las exportaciones, que se volverían más caras, si bien es cierto que al ser un sector intensivo en mano de obra también podría beneficiarse en mayor medida de la reducción de las cotizaciones sociales[136].

En todo caso, la Comisión quiere dejar expresa constancia de que la reducción de las cotizaciones sociales financiada con un incremento del IVA resulta muy aconsejable para una economía de la Unión Monetaria Europea que, como la española, tenga especiales problemas de empleo. Una medida recomendable, pero que exige simultáneamente decidir con claridad cómo se va a compensar la pérdida de recaudación para no afectar al equilibrio presupuestario de la Seguridad Social y de la Administración pública en general.

La Comisión, además de plantearse y debatir ampliamente todas las cuestiones anteriores, ha revisado la amplia evidencia empírica disponible sobre el posible impacto económico de una devaluación fiscal. Los principales resultados disponibles que ha considerado relevantes son los siguientes:

- Primero. Las simulaciones con los modelos macroeconómicos al uso muestran que, por ejemplo, para el caso de Portugal[137] se obtiene que un cambio equilibrado en la recaudación de estos dos impuestos por importe

[136] Otro de los principales argumentos tradicionalmente esgrimidos en contra de la aplicación de esta medida es el relativo a su impacto sobre la equidad entre agentes de una misma generación y entre generaciones. Así, una subida del IVA podría suponer una transferencia de renta relativa desde los deciles más bajos de la distribución de renta hacia los más altos y de los jubilados a los activos, en particular si el incremento del IVA se realiza a través de un incremento de los tipos reducidos. Para evitar esos efectos regresivos, se podrían instrumentar medidas correctoras, fijando adicionalmente una compensación en el IRPF a las familias más perjudicadas, lo que exigiría, para que fuera neutral desde el punto de vista recaudatorio, que la magnitud del incremento del IVA fuera superior a la de la reducción de cotizaciones para poder financiar adicionalmente este gasto compensatorio.

[137] Véase Banco de Portugal, 2011, "The Impact of a Tax Change Aimed at Increasing the External Competitiveness of the Portuguese Economy," Economic Bulletin, Vol. 17, No. 1, pp. 39–42.

de un 1% del PIB genera un incremento del PIB después de dos años del 0,6%; que las exportaciones mejorarían ya en el primer año un 0,5% y que la balanza comercial lo haría en 0,6 puntos de PIB.

- Segundo. En un trabajo empírico reciente del FMI que analiza un panel de países de la OCDE y 30 años de observaciones, Keen y de Mooij (2012)[138] estiman el efecto de varios impuestos sobre las exportaciones netas. Sus resultados muestran que una devaluación fiscal que cambie la composición en alrededor de un 1% del PIB, lo que en media de los países de la OCDE supondría reducir las cotizaciones en 2,6 puntos porcentuales e incrementar el tipo general del IVA en 2,7 puntos, generaría un incremento inmediato en las exportaciones netas de entre 0,9% y 4% del PIB, superior, por tanto, al obtenido con simulaciones con modelos nacionales. El efecto de largo plazo es, no obstante, no significativo, como predice la teoría, aunque el efecto expansivo permanece significativo durante alrededor de 10 años139.
- Tercero. En el caso de España[140], según algunas simulaciones con modelos nacionales[141], una devaluación de un 1% del PIB que mantenga la recaudación constante en el año en que se instrumente, tendría en general efectos positivos sobre el PIB y un impacto también positivo y significativo sobre el empleo y las exportaciones, al menos en el corto plazo. El rango de resultados se encuentra en un efecto acumulado en el segundo año tras el shock de entre 0,17% y 0,46% sobre el PIB, entre un

---

[138] de Mooij, RA and M Keen (2012), “Fiscal Devaluation” and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times”, IMF Working Paper no. 12/85. Forthcoming in Alesina and Giavazzi (eds.), Fiscal Policy After the Crisis (National Bureau of Economic Research).

[139] En el mismo sentido, Franco (2011) estima un número de ecuaciones VAR con datos para Portugal y luego simula el impacto de una reducción de cotizaciones de un punto porcentual de PIB compensado por incremento de IVA y los resultados sugieren una reducción de las importaciones de 3,5 puntos de PIB y un incremento de las exportaciones similar. Las exportaciones netas aumentan, por lo tanto, en 7 puntos porcentuales de PIB, significativamente más que en las simulaciones con modelos (véase Franco, F (2011): “*Improving competitiveness through fiscal devaluation, the case of Portugal*”. Universidade Nova de Lisboa.

[140] Existe un precedente en la reforma de 1995, reforma que consistió en una reducción de los tipos del régimen general y especiales asimilados, así como en el régimen de autónomos, que vino acompañado por un incremento de 1 punto porcentual de los tipos normal, reducido y superreducido del IVA.

[141] Ver J. Henry, P. Hernández de Cos y S. Momigliano (2008), "The impact of government budgets on prices: Evidence from macroeconometric models," Journal of Policy Modeling 30, pp. 123-143., Comisión Europea (2013): “Study on the impact of fiscal devaluation” (2013), Taxation Papers nº 36, J.E. Boscá, R. Doménech, y J. Ferri (2012): “Fiscal Devaluations in EMU” 12/11 Working Papers BBVA Research.

0,26% y un 0,6% sobre el empleo y entre 0,25% y 0,54% sobre las exportaciones142.

Todas las conclusiones anteriores parecen apoyar sin dudas la bondad de una devaluación fiscal. Pero, pese al fuerte peso de las cotizaciones sociales en relación a todas las demás figuras de nuestro sistema impositivo, no pueden desconocerse tampoco las dificultades para mantener en los momentos actuales suficientemente financiadas las prestaciones del sistema de Seguridad social, básicamente las pensiones, y las cargas previsibles de ese sistema en un futuro inmediato ante la presión de una demografía que nos lleva a un rápido envejecimiento de la población y a un desafío sin precedentes para la financiación de las pensiones.

Por ello, parece bastante claro que la secuencia de reformas en la Seguridad Social debería iniciarse, primero, por la puesta al día de la capacidad recaudatoria del propio sistema de cotizaciones; segundo, continuarse por la liberación de las bases tarifadas en que se fundamentan las cotizaciones para acercarlas a los valores efectivos de los rendimientos del trabajo, pero unido ese importante cambio a una apreciable disminución y a una razonable distribución de los tipos de gravamen entre trabajadores y empresarios, evitando un sobrecoste del sistema de cotizaciones al cambiar sus bases imponibles. Por último, cerrarse con una fuerte reducción de las nuevas cotizaciones sociales a costa de un mucho más importante papel de las fuentes tributarias, es decir, terminarse con una fuerte devaluación fiscal.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 110:

Debería procederse, una vez efectuada la transformación de las cotizaciones sociales, a una reducción de esas cotizaciones a

---

[142] Adicionalmente, Salas y Vilches (1996) calibran un modelo neoclásico de equilibrio parcial para España y obtienen un efecto neto positivo sobre el empleo (+0,43%) como consecuencia de la reducción de los costes laborales y nulo con respecto a la elevación de los precios (-0,06%). Por su parte, Bajo y Gómez (1999) analizan los impactos de la reforma de 1995 en el marco en un modelo de equilibrio general aplicado (estático), estimando una reducción de la tasa de desempleo algo superior a 3 pp mientras que el aumento del PIB se estima algo inferior a 0,2 pp. La recaudación cae en torno al 2,9%. Si se analiza un escenario de neutralidad presupuestaria, el rango de reducción del desempleo es del -1,4pp a-1,8pp, mientras que el aumento del PIB es marginalmente positivo. Por otra parte, Bajo y Gómez (2004) simulan un descenso de las cotizaciones sociales a los trabajadores no cualificados, obteniendo un impacto cuantitativo importante para este colectivo, compensado en el agregado por una cierta sustitución de trabajadores cualificados por no cualificados. Véase Bajo, O. y A. Gómez (1999), "Efectos de cambios impositivos en un modelo de equilibrio general aplicado: un análisis de la reforma de 1995", Revista Asturiana de Economía 15, pp. 23-42. Bajo, O. y A. Gómez (2004), "*Reducing social contributions for unskilled labor as a way of fighting unemployment: an empirical evaluation for the case of Spain*", FinanzArchiv 60, pp. 160-185.

cargo de las empresas, financiada con incrementos del IVA adicionales a los planteados en el capítulo correspondiente de este Informe, de forma que se elimine el sesgo actualmente existente en cuanto al peso relativo de las cotizaciones sociales respecto a la media europea.

CAPÍTULO VIII

LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Uno de los problemas más importantes que ha de enfrentar cualquier reforma impositiva es el de la lucha contra el fraude fiscal y la elusión tributaria. En el caso de España, debería tenerse muy en cuenta que tanto el fraude propiamente dicho como la elusión constituyen un serio problema en nuestro sistema impositivo, reduciendo sus recaudaciones a niveles inferiores a los que, con menores tipos nominales, obtienen otros países de nuestro entorno. Disminuir el fraude fiscal y la elusión tributaria debe constituir, por tanto, una prioridad ineludible para reducir las tarifas impositivas sin poner en riesgo la estabilidad presupuestaria y, en la medida en que esa lucha exija de normas incardinadas en la estructura de los tributos, serán objeto de análisis por esta Comisión. Los Organismos internacionales también han recomendado muy especialmente la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado.

La Comisión para la reforma del sistema tributario pretende proponer medidas contra el fraude fiscal cuando esas medidas incidan en las regulaciones de los impuestos para los que se proponen reformas, pero sin entrar en lo que constituye la organización de la Administración tributaria ni tampoco en los procedimientos que aplica la Administración para la gestión y comprobación de los tributos. Por ello en este Capítulo, además de plantear una visión general del fenómeno del fraude y de la política que debería seguirse para prevenirlo y luchar contra su existencia, plantea un conjunto de medidas concretas de reforma respecto a instituciones incardinadas en el ámbito del IRPF y del IVA, pues son los dos únicos impuestos en que se dan esas instituciones. Al mismo tiempo se analiza también posibles medidas de recompensa tributaria, con sus costes, ventajas e inconvenientes, que podrían quizá establecerse a cargo de los ingresos públicos.

Contra el fraude fiscal las medidas que deberían adoptarse son, entre otras muchas que saldrían del ámbito de análisis de esta Comisión, las que, por incardinarse en la normativa propia de cada tributo, se describirán seguidamente. Contra la elusión de los tributos solo resulta posible luchar mediante normas más precisas, expresiones legales y reglamentarias menos complejas y ambivalentes, mayor coordinación entre los distintos tributos, Tribunales que entiendan y entren en el fondo de los problemas planteados y, sobre todo, con una gestión tributaria bien ordenada, dotada de medios suficientes y capaz de mantener criterios interpretativos bien fundamentados y estables a lo largo del tiempo.

En lo que sigue se efectuará un análisis[143] de los aspectos generales del fraude fiscal, entre los que se destacarán sus efectos más visibles y las causas que lo inducen, así como una descripción de las principales líneas de acción que deberían seguirse para prevenirlo y combatirlo.

1. Aspectos generales del fraude fiscal

El fraude fiscal distorsiona gravemente el valor efectivo de las normas tributarias, destroza los sistemas impositivos, modifica radicalmente sus efectos y puede hacer puramente ilusorio cualquier cambio que pretenda mejorar las características de esos sistemas, generando, además, efectos muy perniciosos en las economías que lo padecen, entre los que suelen destacar tres especialmente. En primer término, el fraude fiscal provoca una alteración muy negativa de la distribución de la renta y riqueza después de los impuestos, con graves secuelas para la equidad. Esas modificaciones en la distribución benefician exclusivamente a los defraudadores, un colectivo relativamente minoritario pero que suele disponer de mayores grados de libertad en sus decisiones que el resto de los ciudadanos.

En segundo lugar, el fraude genera una mala asignación de los recursos disponibles, haciendo más ineficiente la economía del país que lo padece. Las alteraciones en la competencia derivadas de las ventajas desiguales que otorga el fraude fiscal provocan asignaciones de recursos distintas a las que se habrían producido en condiciones de cumplimiento tributario. Además el fraude reduce la recaudación esperada, obligando a utilizar otras fuentes de ingresos o forzando la tarifa de los tributos para aquellos que ya los pagan, lo cual supone reasignaciones de recursos no deseables y contrarias a una asignación óptima. Es decir, que si se suprimiese el fraude fiscal el nivel de bienestar social mejoraría como si el PIB hubiese aumentado en idénticos porcentajes.

Finalmente, el fraude fiscal produce una errónea estimación y valoración de indicadores básicos de la situación económica, tales como el volumen del PIB y sus tasas de crecimiento o la auténtica cuantía del desempleo, con muy negativas consecuencias para el diseño de la política económica adecuada, lo que resulta especialmente grave en épocas de crisis.

En una consideración general del fraude fiscal resulta necesario describir los motivos o causas que lo impulsan y los procedimientos más adecuados para suprimirlo o, al menos, reducirlo sustancialmente. Los análisis disponibles acerca de las causas del fraude fiscal son muy numerosos y, por ello, resultaría prolija y poco interesante para los propósitos de esta Comisión una enumeración exhaustiva de todos esos factores. Sin embargo, desde hace varias décadas

[143] Este análisis seguirá algunas de las líneas generales y conclusiones del trabajo de Lagares Calvo, M.J. (1994)

viene siendo habitual desde el punto de vista del comportamiento económico del defraudador plantearse el fraude fiscal como el resultado de un cálculo de maximización individual de utilidad[144], lo que conduce a mantener que los contribuyentes adoptan la decisión individual de pagar o evadir total o parcialmente sus impuestos teniendo en cuenta tanto la utilidad que les producen las cantidades evadidas como la pérdida de utilidad que se les originaría en caso de ser descubiertos, es decir, por el pago de lo defraudado más la sanción correspondiente. Las variables relevantes de esta decisión individual resultarían ser, en consecuencia, la tarifa impositiva que determina el pago tributario, la cuantía de la sanción que se impondría en caso de descubrimiento, la probabilidad de que se produzca tal descubrimiento por parte de las autoridades tributarias y, obviamente, la propensión del contribuyente al riesgo.

El modelo de conducta que acaba de describirse -y cuya línea argumental, con distintas variantes, suele predominar en los análisis económicos del fraude fiscal- hace abstracción, sin embargo, de otras variables de naturaleza psicológica y social que pueden tener una relevante influencia en tales decisiones. Sin duda las tarifas, las sanciones y los medios de comprobación y control administrativos influyen notablemente en el cálculo de utilidad que concreta el volumen de defraudación de aquellos que deciden defraudar en el pago de sus impuestos. Pero los modelos que se ciñen exclusivamente a estas variables no contemplan todas las motivaciones del fraude, aunque tampoco pueda perderse de vista que en la mayoría de los análisis se parte de la hipótesis, frecuente en la realidad, de que todos los contribuyentes desean siempre no pagar ninguno de sus impuestos. Tal premisa inicial supone mantener que los impuestos son considerados, en todas las ocasiones, como una carga por los obligados a su pago y, en consecuencia, que tales impuestos generan, siempre y en todo lugar, deseos positivos para la evasión de su carga.

2. Lucha contra el fraude fiscal

La lucha contra el fraude fiscal debería articularse, a juicio de esta Comisión, en un doble ámbito. De una parte deberían establecerse políticas que tratasen de prevenir el fraude fiscal actuando, en primer término, sobre el convencimiento del contribuyente acerca de la necesidad de satisfacer sus impuestos a la vista de los bienes y servicios que recibe. En segundo término, deberían adecuarse los medios para que el fraude tuviera una alta probabilidad de resultar muy costoso en caso de producirse. Ambos ámbitos de acción se analizan seguidamente.

---

[144] Vid. Allingham, M.G. y Sandmo, A. (1972). El primer análisis de esta hipótesis publicado en España, con especial aplicación a la situación fiscal concreta de aquellos momentos, se encuentra en Lagares Calvo, M.J. (1974).

a. Políticas para la prevención del fraude

Las políticas de prevención del fraude fiscal deberían estar orientadas a convencer al contribuyente de la existencia de una equilibrada relación entre impuestos soportados y bienes y servicios públicos recibidos, tanto en términos absolutos como en relación a los demás contribuyentes, aunque la imposibilidad de exclusión en el consumo de muchos de los bienes y servicios públicos permite actuar en este ámbito bajo la conocida hipótesis del "*free rider*", es decir, de quien "juega por libre". También esas políticas deberían generar un alto grado de solidaridad social.

En el plano de la relación personal del contribuyente entre impuestos y servicios públicos existen, al menos, dos grandes líneas para la acción: la del convencimiento del propio contribuyente y la de evitar la existencia de factores espurios que puedan desequilibrar ese convencimiento. Para lograr el primero de esos objetivos, resultará necesaria una buena difusión del conocimiento de los servicios públicos que el contribuyente recibe, pues en la mayor parte de las ocasiones suele desconocer cuáles son los bienes y servicios públicos de los que realmente se beneficia. Es evidente que, para ello, los gastos y servicios públicos tienen que ser "públicos", es decir, orientados al beneficio de la generalidad de los ciudadanos y con naturaleza y características que puedan ser conocidas, sin escándalo, por todos. Pero también hay que lograr el acuerdo del contribuyente con los servicios públicos que recibe. Para ello la acción necesaria no es tanto la de convencerle de la bondad de los servicios que se le prestan como la de prestarle aquellos servicios que realmente demanda, lo que podría conducir en ocasiones al rediseño del ámbito de muchos servicios públicos.

Además habría que promover medidas que se orientasen a conservar el equilibrio entre bienes y servicios públicos e impuestos satisfechos enfocando, además, ese equilibrio en comparación a otros contribuyentes o ciudadanos. Entre esas medidas deberían encontrarse el ajuste de los impuestos a lo que económica y socialmente se espera que graven, porque ese ajuste evitaría posibles agravios comparativos entre situaciones económicamente iguales. Hacer que las bases y hechos imponibles coincidan con las magnitudes económicas que le sirven de sustento, constituye una medida de primer orden para evitar que los contribuyentes se sientan maltratados en comparación con otros en igual situación económica y decidan optar por el fraude fiscal. Eso significa que ha de gravarse como renta, beneficio o valor añadido solo lo que económicamente es renta, beneficio o valor añadido y no definiciones legales de tales magnitudes que se separen de su realidad económica o de su vigente apreciación social.

b. La represión del fraude fiscal

La represión del fraude fiscal es tarea generalmente bien conocida y practicada por todas las Administraciones tributarias del mundo, aunque el éxito no siempre acompaña a quienes la acometen. Por el contrario, la experiencia demuestra que el éxito a largo plazo en la lucha contra el fraude fiscal no depende tanto de este

tipo de medidas sino de que la inevitable represión vaya acompañada, además, de un amplio conjunto de acciones preventivas. Pero expuestas ya algunas de esas acciones preventivas, hay que enumerar al menos las medidas represivas, cualquiera que sea su nivel de eficacia aisladamente consideradas. Entre tales medidas se encuentran, en primer término, las que se orientan a reducir la utilidad que se deriva de las cantidades defraudadas. Estas cantidades crecerán con la cuantía de los tipos de gravamen, la progresividad del tributo y la utilidad marginal de la renta. La progresividad genera mayor fraude al aumentar las cuotas defraudadas.

En segundo lugar, entre esas medidas se encuentran las destinadas a disminuir la utilidad indirecta derivada de la evasión, como consecuencia del ahorro en costes indirectos que la evasión supone. Por eso, para reducir el fraude también resulta deseable la reducción de esos costes indirectos de los impuestos, lo que posiblemente exija de grandes simplificaciones en el sistema impositivo y en los elementos estructurales de los distintos tributos. Pero, sobre todo, de la implantación de técnicas que faciliten y simplifiquen el inevitable trámite de la declaración.

Además, deberían aumentarse las probabilidades de que los defraudadores fuesen efectivamente descubiertos, pues la impunidad de éstos constituye el mejor caldo de cultivo para la rápida propagación del fraude. Eso supone, como mínimo, coordinar la información procedente de los distintos tributos, de modo que toda la que tenga trascendencia tributaria para cada contribuyente pueda estar accesible para la Administración de modo prácticamente instantáneo. También la de mejorar fuertemente los servicios administrativos que combaten el fraude fiscal, dotándoles del personal y los medios materiales adecuados para la tarea pero, sobre todo, de un espíritu dinámico de gestión empresarial. Desde luego, la de cambiar las técnicas de control tributario, tratando de orientar la comprobación de las declaraciones hacia los conceptos económicos y contables que configuran el hecho imponible, más que a la discusión de las calificaciones que formalmente pueda aplicárseles, y dedicando el máximo esfuerzo en todo caso al descubrimiento de lo que no se encuentre en las propias declaraciones, es decir, al descubrimiento de la evasión impositiva.

Para conseguir esos objetivos la vigilancia de la Administración debe extenderse a todas las etapas del proceso tributario, no esperando a efectuar revisiones distantes temporalmente del momento en que se produce la declaración o la realización del hecho imponible. Pero, en todo caso, también resulta necesario contar con procedimientos rápidos y eficaces que aseguren no solo una elevada probabilidad de descubrimiento de las conductas fraudulentas sino, también, la rápida resolución de cualquier situación contenciosa que surja entre el contribuyente y la Administración tributaria, sin menoscabo de las garantías procesales adecuadas. Debería mejorarse también la resolución rápida de situaciones contenciosas

Finalmente resulta necesario contar con un cuadro de sanciones que no solo absorban el beneficio derivado del fraude fiscal sino que supongan un fuerte pero graduado encarecimiento del mismo y, sobre todo, que cuenten con los procedimientos administrativos y judiciales adecuados para su justa, rápida y efectiva aplicación. En todo caso, no deberá confiarse demasiado en las sanciones pues, si sobrepasan el límite de lo que socialmente se admita como tolerable, pueden originar un fuerte "efecto rechazo" y generar situaciones de resistencia ante los impuestos e, incluso, de rebeldía fiscal.

El conjunto de acciones que acaba de exponerse tiene su componente esencial en el aumento de las probabilidades de detección de los defraudadores; un componente muy secundario constituido por el cuadro de sanciones, y un componente complementario de los anteriores y no represivo consistente en reducir la utilidad derivada de la evasión, disminuyendo el nivel de los tipos, la progresividad de las tarifas y los costes indirectos de la declaración. De estos tres componentes, sin embargo, el de más fácil implementación es el de más dudoso resultado: las sanciones, a las que suelen recurrir sistemáticamente las administraciones tributarias cuando son incapaces de hacer otra cosa, pues el aumento en las probabilidades de detección del fraude obliga a fuertes cambios en los medios y en los procedimientos administrativos. Con este panorama a la vista, cabe pensar que posiblemente tengan escaso éxito las campañas contra el fraude fiscal que se limiten a aumentar las sanciones.

La Comisión opina que los análisis anteriores sobre el fraude fiscal, sobre los factores que gobiernan la conducta de los defraudadores y sobre las líneas de actuación para prevenir ese fenómeno y luchar contra su existencia, deberían constituir premisas indispensables en las actuaciones contra el fraude, porque permiten entender sus causas y orígenes, prevenir su ocurrencia y actuar en su contra.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguiente propuesta:

Propuesta núm. 111:

La lucha contra el fraude fiscal debería responder en términos generales a los siguientes principios:

a) Mostrar la equilibrada relación existente, tanto en términos absolutos como respecto a los demás contribuyentes, entre impuestos soportados conforme al principio de capacidad económica y los bienes y servicios públicos recibidos orientados al beneficio de la generalidad de los ciudadanos.

b) Resaltar cómo los impuestos responden a criterios de equidad gravando las auténticas capacidades económicas y poniendo énfasis en la austeridad y ejemplaridad de los gastos públicos.

c) ***Mostrar la alta capacidad de la Administración tributaria para descubrir a los defraudadores, subrayando sus grandes medios personales y materiales pero insistiendo igualmente en su capacidad para ayudar y colaborar con los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios.***

d) ***Aludir de algún modo a las sanciones, pero resaltando más su aspecto de estigma social que sus estrictas consecuencias pecuniarias.***

3. La lucha contra el fraude en el IRPF

En la imposición personal sobre la renta el fraude es, en muchas ocasiones, la inevitable consecuencia de la falta de declaración conforme a las normas vigentes, de la falta de retención en la fuente de los rendimientos sometidos a gravamen o de las estimaciones poco precisas de estos rendimientos cuando no son objeto de retención. En otras, especialmente en el caso de ganancias patrimoniales, su origen se encuentra en el falseamiento de precios y condiciones. Cuando los rendimientos no son declarados en su origen o son estimados muy por debajo de su auténtico valor o los precios y condiciones de las transmisiones de activos son falseados, resulta difícil y muy costoso que la Administración logre posteriormente averiguar la existencia y valor de esos rendimientos o la verdadera cuantía de los precios convenidos sin otro apoyo que el eventual de algunas informaciones dispersas y no siempre bien coordinadas. De ahí que resulte más sencillo para luchar contra el fraude rastrear sus consecuencias patrimoniales en el tiempo o la conducta de los defraudadores respecto a su propio consumo familiar, pues de alguna forma y en algún momento las cantidades defraudadas suelen acabar aflorando en el patrimonio o en el consumo de sus autores o beneficiarios.

a. Control patrimonial y fraude fiscal

El control del fraude fiscal mediante el control patrimonial obliga a un cierto conocimiento del consumo familiar y de las variaciones experimentadas por su patrimonio. Es evidente que el análisis del consumo familiar efectuado de forma pormenorizada para un contribuyente o grupo familiar concreto es una tarea siempre difícil, costosa y de resultados inciertos y en la que podrían violarse con facilidad el derecho constitucional a la intimidad de los afectados. Ha de descartarse, por tanto, el examen individualizado del consumo de cada contribuyente, aunque sin eliminarlo totalmente para los casos de muy fundadas sospechas de fraude y siempre bajo autorización y tutela judicial.

Conocido ese patrimonio en su cuantía y composición al inicio del periodo impositivo y su valor y composición al final de ese mismo periodo, resultaría relativamente fácil deducir si la renta declarada se corresponde efectivamente con

la variación patrimonial que pudiera detectarse, una vez establecida alguna estimación del consumo del sujeto y de su familia estandarizada por grupos de renta.

En este Informe, por las razones ya expuestas en otro Capítulo del mismo, se propone la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Pero esa supresión no implica eliminar el control patrimonial que, además, debería extenderse, sin excepción alguna, a todos aquellos que efectuasen declaración por el IRPF. Ese control, efectuado exclusivamente por la Administración tributaria y sin declaración obligada por parte del contribuyente, se derivaría de la integración de los datos suministrados por las entidades financieras, de los referentes a las transacciones sobre el patrimonio mobiliario facilitado por sus intermediarios y de las informaciones sobre inmuebles y vehículos provenientes de los registros oficiales. Al contribuyente podría comunicársele en cada ejercicio las informaciones patrimoniales disponibles en la Administración al tiempo que se le comunican las correspondientes a retenciones y otros aspectos de su declaración del impuesto si previamente lo solicita. Esa información patrimonial coadyuvaría eficazmente a comprobar la veracidad de la declaración del IRPF.

b. Régimen objetivo de estimación de rendimientos

Una adecuada lucha contra el fraude exige también, como medida básica, la desaparición de los regímenes modulares e indiciarios de estimación de bases imponibles, dotando paralelamente a la Administración de los medios necesarios para el adecuado control de esas magnitudes. Combinando esa desaparición con la que más adelante se propone respecto a los principales elementos patrimoniales de cada contribuyente y con una utilización más integrada de los datos de pagos electrónicos, podría alcanzarse un más veraz conocimiento de la realidad económica de esas actividades. Solo para actividades de muy reducida dimensión debería quizá mantenerse la vigencia de métodos simplificados de estimación de bases impositivas pero nunca de sistemas objetivos de estimación de bases.

c. Límites a la obligación de declarar

Un problema distinto pero claramente relacionado con el fraude y la elusión tributaria es el que plantea la obligación de tributar. El art. 96 de la vigente Ley del IRPF establece diversos límites para esa obligación en este impuesto, límites que se establecen en función de la naturaleza de los ingresos recibidos o de la forma en que se perciban éstos. En particular, para los ingresos íntegros procedentes del trabajo se establece un límite de 22.000 € anuales cuando tales ingresos se reciban de un solo pagador y de 11.200 € cuando se perciban de más de uno, aunque con diversas excepciones para tales límites. Para las restantes fuentes de ingresos también se establecen límites a la obligación de declarar distintos a los anteriores.

Sin duda los límites a la obligación de declarar responden a la idea de reducir costes de cumplimiento al contribuyente y costes de gestión a la Administración tributaria, lo que parece en principio un propósito encomiable. Sin embargo, esos límites pueden abrir la puerta al fraude y conducir a que la Administración no logre conocer ni gestionar las posibles obligaciones tributarias de una parte no despreciable de la población sujeta al impuesto. Ha de tenerse en cuenta además que en un sistema como el actual en este impuesto, de preparación y gestión altamente informatizada de las declaraciones -y, por ello, de escasas molestias para el contribuyente, y de costes reducidos para la Administración- esos límites deberían ser prácticamente eliminados para todos los ingresos distintos a los de trabajo y reducidos a niveles muy bajos para estos últimos, incluso aunque las liquidaciones resultantes fuesen negativas. De ese modo se lograría un control más efectivo sobre la renta y un mejor conocimiento de las circunstancias de los potenciales contribuyentes, sin demasiadas molestias para ellos y sin un coste excesivo para la Administración, pero haciéndoles pensar en sus obligaciones tributarias que suelen olvidarse casi totalmente cuando la Ley exime de presentar una declaración aunque resulte negativa.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 112:

El régimen general de estimación de bases en este impuesto debería ser, en todos los casos, el de estimación directa. A tales efectos:

a) Debería suprimirse, sin excepción alguna, el método objetivo de estimación de los rendimientos de las actividades económicas, incluidas las agrarias.

b) El ámbito del método directo simplificado de estos rendimientos debería reducirse sensiblemente, no debiendo aplicarse en ningún caso a las actividades que superasen la cifra de volumen anual de operaciones que se estableciese, que quedarían sujetas al método normal de estimación directa.

c) Deberían establecerse procedimientos contables muy simplificados, quizá ajustados al sistema de caja y computerizados en todo caso, para que los contribuyentes de escasa dimensión económica sometidos al régimen de estimación directa simplificada llevasen adecuadamente sus cuentas y pudiesen, además, integrarlas en soportes informáticos que se comunicasen a la Administración con sus declaraciones tributarias. Tales soportes sustituirían a cualquier otro sistema de libros registros.

d) ***Debería establecerse un calendario cerrado, con no más de cuatro años como plazo conjunto de todas sus etapas, en el que se graduase la entrada en vigor de la propuesta anterior, ajustando su ritmo al de las dotaciones de los medios necesarios para su adecuada aplicación por la Administración tributaria.***

Propuesta núm. 113:

Debería establecerse por la Administración tributaria un sistema integrado de información patrimonial basado en los registros oficiales de bienes inmuebles y vehículos, en la información que suministrasen los bancos acerca de depósitos y créditos, en la proporcionada por los intermediarios, depositarios y fedatarios públicos acerca de valores y transacciones sobre elementos representativos del capital mobiliario e inmobiliario y en cualquier otra de naturaleza patrimonial, como instrumento de gran trascendencia para una lucha eficaz contra el fraude fiscal. Esa información debería comunicarse al contribuyente conjuntamente con la de sus ingresos, si previamente la solicitase y para darle la oportunidad de instar su rectificación en caso de que resultase errónea.

Propuesta núm. 114:

La Administración tributaria debería establecer los procedimientos informáticos adecuados que permitiesen utilizar de forma continua, masiva y eficiente la información patrimonial acumulada sobre cada contribuyente para la comprobación de sus declaraciones en el IRPF y en otros impuestos.

Propuesta núm. 115:

Deberían revisarse los límites actualmente establecidos para la obligación de declarar por el IRPF. Esa revisión debería conducir a una reducción muy significativa de los límites actuales aplicables a los ingresos íntegros de trabajo y a la práctica desaparición de los establecidos hoy para los procedentes de las restantes fuentes de ingreso.

4. La lucha contra el fraude en el IVA

La aplicación del IVA en España en 1986 planteaba serios problemas ante la escasa preparación de los pequeños empresarios para cumplir adecuadamente con las obligaciones formales derivadas de un tributo mucho más complejo que el

impuesto sobre el volumen de ventas que venía aplicándose hasta entonces, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Con el fin de facilitar la adopción del único impuesto armonizado en la entonces Comunidad Europea se establecieron determinados regímenes especiales que simplificaban la aplicación del impuesto, entre ellos, los dos regímenes especiales cuya reforma puede mejorar la capacidad recaudatoria del IVA. En unos casos, porque tales regímenes favorecen la existencia de un importante nivel de fraude y en otros porque proporcionan "rentas fiscales" a los pequeños empresarios, al igual que ocurría antes de la reforma de 1978 con los regímenes de evaluación global en los Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas y de Sociedades o en la actualidad con el régimen de estimación objetiva singular en IRPF. Seguidamente se analizarán el régimen simplificado, el recargo de equivalencia, el control cruzado de operaciones y las operaciones intracomunitarias, que son actualmente las mayores fuentes del fraude en este impuesto.

a. Régimen simplificado

En el IVA se aplica hasta determinados límites del volumen de operaciones, un régimen objetivo de estimación de ese volumen de operaciones que utiliza índices, módulos y otros parámetros objetivos similares. A este sistema de estimación se le denomina en el IVA "régimen simplificado", lo que no tiene nada que ver con el "régimen simplificado de estimación directa" del IRPF siendo, por el contrario, similar al "régimen de estimación objetiva" de este último impuesto. La Comisión considera que la utilización de regímenes objetivos de estimación, cualquiera que sea la denominación legal que se le asigne, debería desaparecer, instaurando como norma regímenes de estimación directa, bien sean normales o simplificados, en el sentido en que se utiliza esta última expresión en el IRPF. Hoy la mayoría de los empresarios autónomos cuentan con medios no demasiado costosos que les permiten llevar el control económico de su actividad, definiendo sus rendimientos y sus volúmenes de operaciones. Las medidas que pueden aplicarse en el IVA para eliminar la aplicación del llamado en este impuesto "régimen simplificado" se han analizado conjuntamente por la Comisión con las medidas que se han propuesto para la eliminación del régimen de estimación objetiva en el IRPF.

La eliminación del referido "régimen simplificado" del IVA como el de la estimación objetiva en el IRPF requerirán de un esfuerzo muy importante de la Administración Tributaria, pero pueden tener un impacto también muy positivo en términos recaudatorios, ya que dichos regímenes, además de atentar contra el principio de equidad tributaria, facilitan la obtención de rentas fiscales a los empresarios individuales e incentivan fuertemente el fraude fiscal. En el caso del IVA ese fraude, además, se difunde y amplifica posteriormente por toda la cadena de producción-distribución de bienes y servicios.

El estímulo al fraude se produce siempre que se establecen límites de ingresos o de compras por debajo del cual se aplica el "régimen simplificado" del IVA o el

régimen objetivo del IRPF. En muchos casos ese límite induce el desvío creciente de operaciones hacia la economía sumergida para no superarlo, con una incidencia muy negativa sobre la recaudación. Ha de observarse que ese tipo de comportamientos no se elimina totalmente con la mera reducción de los límites de su ámbito de aplicación, pues cualquiera que fuese la cifra límite de ingresos para la exclusión del "régimen simplificado" o del régimen objetivo seguiría suponiendo un incentivo a la ocultación de los ingresos que lo superasen para continuar beneficiándose de sus ventajas. En todo caso, la aplicación limitada de un régimen contable simplificado de estimación directa de rendimientos de las actividades económicas en el IRPF y la desaparición del régimen de estimación objetiva en tal impuesto, como ha propuesto más arriba la Comisión incidirá positivamente en la gestión del IVA, evitando la necesidad de recurrir al llamado "régimen simplificado" de estimación de volúmenes de operaciones.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 116:

Debería suprimirse el Régimen Simplificado regulado en el Capítulo II del Título IX de la Ley del IVA para todos los sujetos pasivos de este impuesto.

b. Recargo de equivalencia

Otra reforma que permitiría aumentar las bases, a la vez que ayudaría en la lucha contra el fraude en el IVA, consistiría en la eliminación del régimen especial de recargo de equivalencia y el sometimiento pleno de los comerciantes minoristas a las normas generales del impuesto.

El régimen especial del recargo de equivalencia se aplica, con carácter obligatorio, a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, en las que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas, y que comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza, salvo los exceptuados expresamente (vehículos, joyas, maquinaria industrial, etc.). La exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectúa mediante la repercusión del recargo de equivalencia por parte de sus proveedores.

El comerciante minorista no está obligado a liquidar ni pagar el impuesto, salvo por la transmisión de inmuebles en la actividad de comercio minorista en la que se hubiese renunciado a la exención. Esta dispensa no se extiende a la obligación de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias y a los supuestos de "inversión del sujeto pasivo". El recargo de equivalencia se exige sobre las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del IVA: entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles y

adquisiciones intracomunitarias, importaciones y operaciones de “inversión del sujeto pasivo” realizadas por los comerciantes minoristas.

Los tipos impositivos del recargo de equivalencia vigentes son los siguientes: 5,2% (antes 4%), si se trata de bienes que tributan al tipo general; 1,4% (antes 1%), si se trata de bienes que tributan al tipo reducido; 0,5%, si se trata de bienes que tributan al tipo superreducido del IVA (4%) y 1,75%, para los bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

En otros países de fuera de la Unión Europea los impuestos sobre ventas (“*sales taxes*”) están casi siempre conceptualmente tipificados como impuestos sobre las ventas al por menor y se exigen al comercio minorista con todo rigor y sin mayores problemas que los generales de toda gestión tributaria. En España el recargo de equivalencia pudo tener su justificación en los primeros años de implantación del IVA, dado el importante volumen de declaraciones y las consiguientes complicaciones que hubiera supuesto en esas etapas iniciales la inclusión de los numerosos comerciantes minoristas existentes en el régimen general del impuesto. Pero la no exigencia del IVA a los comerciantes minoristas a cambio de que abonen a los mayoristas un recargo de equivalencia permite cerrar sin mucho riesgo el círculo del fraude en este impuesto y extender sus negativos efectos al cálculo de las restantes magnitudes tributarias en que se fundamentan muchos otros gravámenes.

Por eso, aunque la inclusión en el régimen general de los comerciantes minoristas aumentaría considerablemente el número de declaraciones por este tributo y el trabajo de la Administración Tributaria, sería quizá la única forma de cerrar el proceso de formación de valor sobre el que se basa la exigencia del IVA y de completar así el ciclo del impuesto. Resulta, sin duda, sorprendente que un impuesto que no pretende otra cosa que gravar el consumo final materializado en su mayor parte mediante ventas minoristas y que para lograrlo incide en toda la cadena de formación de valor generada por la producción y distribución de bienes y servicios desde su inicio en las primeras etapas de la producción, se olvide del gravamen del valor que se añade en la última etapa de la distribución, que es precisamente la etapa en que se gravan las operaciones de consumo final a su precio definitivo de venta. La razón que hasta ahora ha justificado esta situación es la fuerte carga de trabajo que el gravamen del comercio minorista representaría para la Administración tributaria pero ese pretexto debería desaparecer lo antes posible. Un adecuado sistema informático y una plantilla suficientemente ampliada de agentes de la Hacienda Pública, sin necesidad de una cualificación muy especializada para la ayuda al comerciante en su adaptación al IVA y de comprobación de algo tan elemental como las ventas minoristas, podría resolver tan sorprendente situación.

Se podrían instrumentar medidas para la aplicación del régimen general al comercio minorista como, por ejemplo, condicionar la concesión de la licencia de apertura del establecimiento a la conexión telemática de las cajas registradoras a

la AEAT para facilitar el control de las ventas de contado, así como el control cruzado de las compras realizadas y su correlación con las ventas declaradas.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 117:

Debería suprimirse el régimen especial de recargo de equivalencia regulado en el Capítulo VII del Título IX de la LEY DEL IVA.

c. Control cruzado de operaciones

Como ha quedado indicado más arriba, la existencia de regímenes especiales como el simplificado favorece el fraude fiscal por parte de los pequeños empresarios que en ciertos casos cuentan con la colaboración de algunos adquirentes de bienes y servicios a la hora de ocultar sus bases, deteriorando gravemente la capacidad recaudatoria del IVA. Una de las medidas adoptadas por algunas Administraciones Tributarias para lograr un mayor grado de colaboración ciudadana en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales consiste en reforzar el control cruzado de operaciones a través de la utilización de datos de identificación fiscal del prestador de determinados servicios por obras de renovación de viviendas o de determinadas profesiones, lo que facilitará la detección de bolsas de fraude. Hasta ahora el control cruzado de operaciones se ha visto fuertemente dificultado por la existencia de métodos objetivos de estimación tales como el denominado "régimen simplificado", pues tales métodos rompían la cadena de cruces de información.

El coste de administración del control cruzado sería reducido, pues únicamente requeriría emitir mediante muestreo notificaciones a los prestadores de servicios para que aportasen sus datos declarados para cotejarlos con los aportados por los destinatarios de sus servicios. Aunque la colusión entre prestadores y destinatarios de bienes y servicios siempre sería posible, no cabe duda de que esta medida podría tener un efecto anuncio importante en los defraudadores, siempre preferible a la delación o a la denuncia fiscal, y podría contribuir a reducir el elevado nivel de economía sumergida con efectos positivos recaudatorios tanto en el IVA como en la imposición sobre la renta (IRPF e IS).

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 118:

Para la detección de bolsas de fraude fiscal deberían reforzarse los procedimientos de control cruzado de operaciones utilizando los datos de identificación fiscal de los prestadores y destinatarios de determinados servicios por gastos de reparaciones o por pagos a profesionales.

d. Operaciones intracomunitarias

Otra de las áreas en las que se produce un elevado nivel de fraude radica en las operaciones intracomunitarias, pues al desaparecer las fronteras fiscales dichas operaciones requieren una fiel colaboración de los adquirentes de bienes y servicios a la hora de aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

A pesar de las continuas iniciativas por parte de las autoridades comunitarias para hacer frente a esta lacra, las estimaciones más conservadoras sitúan la magnitud del fraude transfronterizo en no menos del 10% de la recaudación potencial del IVA comunitario. Por citar sólo alguna de las iniciativas más recientes, han de recordarse aquí entre las más recientes, la Decisión de la Comisión de 3 de julio de 2012, por la que se crea el Foro sobre el IVA; el Plan de Acción para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (COM(2012) 722, de 6 de diciembre de 2012) o la Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, que modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 119:

Debería dotarse de mayores medios a la Agencia Tributaria para la investigación de bolsas de fraude en las operaciones intracomunitarias dado que el coste de dichos medios quedaría suficientemente compensado con el rendimiento que proporcionarían los recursos aplicados a esa finalidad.

Propuesta núm. 120:

El Estado español debería instar a la Unión Europea que estudie y analice los cambios necesarios en la Directiva y Reglamentos sobre el IVA que permitan superar el vigente régimen transitorio y culminar cuanto antes la aprobación y aplicación definitiva del principio de imposición en destino.

5. Las llamadas “recompensas tributarias” como medidas contra el fraude

En algunos países de nuestro entorno se están ensayando ciertas medidas que, a través de recompensas tributarias para los contribuyentes, pretenden reducir el fraude fiscal. Se trata, en términos generales, de que los usuarios de algunos servicios que se desarrollan en el ámbito doméstico de la familia, tengan un cierto incentivo para exigir facturas a quienes los prestan, de forma que estos vengan obligados a integrarse en los circuitos tributarios de las cotizaciones a la Seguridad Social, del IVA e, incluso, del IRPF.

a. Ámbito de unas posibles “recompensas tributarias”

El ámbito más adecuado para el establecimiento de ciertas recompensas tributarias es el de los servicios que se desarrollan en el ámbito doméstico, pues es en ese ámbito donde se prestan con mayor frecuencia servicios totalmente opacos para la Seguridad Social y para la imposición sobre la renta o, en su caso, sobre el valor añadido. Esos servicios no pueden ser considerados en sí mismos como de un gran peso en la economía nacional, aunque tampoco de un peso despreciable, pero fomentan considerablemente el empleo informal y permiten cerrar el circuito del fraude en algunas actividades.

Dentro del ámbito doméstico existen dos grandes bloques de servicios con altas proporciones de fraude. El primero es el del servicio doméstico, donde el fraude se centra en las cotizaciones sociales que deben satisfacer empleados y empleadores y en la declaración y retención de ingresos a efectos del IRPF. El segundo es el de las pequeñas obras de reparación y acondicionamiento del hogar, donde la falta de facturas evita de inmediato el pago del IVA y abre la puerta para que, posteriormente, los suministradores del servicio puedan defraudar cotizaciones a la Seguridad Social y retenciones en el IRPF.

Sin duda las recompensas tributarias podrían extenderse a otros muchos ámbitos del sistema impositivo pero su eficiencia resultaría muy discutible, al no poderse acotar adecuadamente ni el espacio para su aplicación, ni su coste ni sus efectos colaterales. Incluso en el reducido ámbito doméstico de la familia existen aspectos que deberían ser objeto de profunda reflexión antes de implantar esos servicios, como se expone seguidamente.

b. Coste de las posibles “recompensas tributarias”

Para que puedan funcionar adecuadamente, las recompensas tributarias deben superar para quienes las recibe el coste en que incurre al exigir la factura o al declarar el pago de las retribuciones. En concreto, cuando se trata de servicios o de obras de reparación y acondicionamiento del hogar quien exige factura por el mismo ha de abonar habitualmente una cantidad mayor que si no la exige, pues quien presta el servicio o realiza la obra carga sobre su cliente al menos el importe del IVA que tendrá que declarar. Eso significa que, si ha de pagar el IVA al exigir factura, el cliente tendrá que ser recompensado con una deducción en sus propios impuestos que, en principio, debería superar el coste del IVA para inducirle a exigirla. Partiendo de un tipo general de este impuesto del 21%, eso significa si se utiliza una recompensa tributaria directa, u n coste igual al menos, y probablemente superior, al 21% del importe de la factura.

Pero quien presta el servicio o ejecuta la obra y defrauda el IVA generalmente no solo defrauda ese impuesto sino también el IRPF por los beneficios empresariales derivados de la obra o servicio y quizá también las cotizaciones sociales ligadas a ellos. Por eso es muy posible que, una vez abierta la guerra de las recompensas fiscales, el empresario esté dispuesto a sacrificar algo más que el importe del IVA

mediante descuentos superiores al 21% al cliente que no le exija la factura. En el límite, esa guerra podría llegar hasta la cuantía de todas las cotizaciones sociales más la imposición, directa o indirecta, ligada al servicio u obra, lo cual supondría un coste directo inasumible para la recompensa fiscal, porque equilibraría su coste con la cuantía total de esas cotizaciones e impuestos. Es posible que este supuesto límite no se alcance en la realidad ante el temor al descubrimiento del fraude y a las sanciones correspondientes, pero en el cálculo de unas recompensas directas no debería perderse de vista.

En el caso de los servicios domésticos de naturaleza personal el planteamiento resulta algo diferente, porque esos servicios no están sometidos al pago de IVA, por lo que se trataría solo de compensar cotizaciones sociales y posibles retenciones por IRPF. Por lo que la recompensa podría tener un coste más reducido.

c. La “contaminación” de los ya declarantes

Tampoco debería perderse de vista en el diseño de recompensas fiscales directas que una parte de las prestaciones personales o de las ejecuciones de obras o servicios que se declarasen y tuviesen derecho a la recompensa podrían estar ya declaradas antes de la puesta en marcha del sistema de recompensas, con lo que sus diferenciales de ingresos serían nulos sin que ello evitase sus nuevos costes. El nuevo sistema de recompensas fiscales directas “contaminaría” de ese modo a quienes, antes de su implantación, ya venían cumpliendo con sus obligaciones fiscales. Esta “contaminación” elevaría los costes de la medida sin producir ingresos adicionales. Por eso una medida de este tipo debería ser cuidadosamente evaluada y, sobre todo, estimada prudentemente su significación frente a quienes ya cumplen con tales obligaciones.

d. Recompensas fundamentadas en la esperanza de un premio

Una vía distinta de plantear las recompensas fiscales es la que parece que se está siguiendo en algunos países que, en lugar de ofrecer a quienes exigen factura una compensación inmediata en efectivo, les entregan papeletas o boletos para participar en sorteos con premios de valor muy importante pero que, pese a esa importancia, suponen una cantidad mucho menor que la cuantía de ingresos fiscales generada por la exigencia de factura. Si los ciudadanos son propensos a participar en juegos de azar, si la probabilidad de obtener esos premios es relativamente elevada en comparación con otras loterías y si su coste para quien exige la factura –el importe del impuesto que habrá de satisfacer para recibir las papeletas del sorteo- no resulta excesivo, es posible que las recompensas fundamentadas en la esperanza de un premio tengan cierto éxito, al menos en sus periodos iniciales, aunque la Comisión confía poco en ello.

En consecuencia de todo lo anterior, la Comisión formula la siguiente propuesta:

Propuesta núm. 121:

Si, pese a su posible coste y efectos, se decidiese establecer un sistema de recompensas tributarias satisfechas contra la cuota del IRPF, debería ponerse especial atención en diseñar ese sistema conforme a los siguientes criterios:

a) Delimitar su ámbito exclusivamente a los servicios personales de naturaleza doméstica y a la ejecución de obras y prestaciones de servicios en el ámbito del hogar.

b) Evaluar cuidadosamente su coste, enfrentándolo con una cuantificación muy prudente de sus posibles beneficios tributarios, incluso en el caso de que la recompensa consista en premios repartidos al azar mediante sorteos.

c) Atender a los riesgos recaudatorios que supondrá su inevitable extensión a quienes ya hoy cumplen con sus obligaciones tributarias.

BIBLIOGRAFIA CITADA

Allingham, M.G. y Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. Journal of Public Economics, 1.

Lagares Calvo, M. J. (1974). "Hacia una teoría económica de la evasión tributaria". Hacienda Pública Española, 28.

CAPÍTULO IX

IMPOSICIÓN, UNIDAD DE MERCADO Y NEUTRALIDAD FISCAL

Como es bien conocido, España se encuentra organizada administrativamente bajo un sistema de descentralización por Comunidades Autónomas reconocido en su Constitución. Ese sistema permite a las Comunidades ejercer un amplio conjunto de facultades en materia de gasto público y, en consecuencia, plantea la necesidad de la financiación de tales gastos. En este Capítulo se tratará no de analizar en detalle la forma de la financiación autonómica sino los principios a que debería responder esa financiación y, sobre todo, los efectos de la misma sobre la unidad de mercado y la neutralidad fiscal, que es el mandato concreto que ha recibido la Comisión.

1. Aspectos generales de la descentralización fiscal en España

Las Comunidades Autónomas (CCAA) fueron responsables de alrededor del 30% del gasto público total realizado en España en el año 2012, un porcentaje mayor que la Administración Central si se excluye la Seguridad Social. En paralelo a esas elevadas competencias en materia de gasto público, las CCAA tienen también capacidades normativas abundantes en la definición de los impuestos, que se concretan en la posibilidad de establecer tributos propios y en la cesión, total o parcial, por parte del Estado de impuestos sobre los que en algunos casos se concede también capacidad normativa. Esta última vía de financiación -cesión de tributos estatales- ha ido, de hecho, ganando peso en los sucesivos sistemas de financiación aprobados desde la creación del Estado de las autonomías.

Por eso cualquier reforma fiscal que se realice en nuestro país no puede obviar este marco descentralizado. La literatura económica subraya, además, que la distribución territorial de los impuestos resulta crucial tanto para la eficiencia como para la equidad en las actuaciones del sector público e, incluso, para la estabilidad macroeconómica. Como se señaló en el Capítulo I de este Informe, el análisis de esa distribución no se encuentra entre los objetivos de esta Comisión, pues será realizado por una Comisión distinta que se constituirá al finalizar los trabajos de la presente. No ha sido posible sin embargo, ni ha resultado deseable, no aproximarse al tema de la financiación autonómica porque, como ya se ha indicado más arriba, esta Comisión ha recibido el encargo de su análisis aunque desde la limitada y concreta perspectiva de su incidencia sobre la unidad de mercado y la neutralidad fiscal.

Desde una perspectiva general, la financiación de las Administraciones subcentrales en un Estado federal o, simplemente, descentralizado, podría seguir, en principio, cualquiera de las tres alternativas siguientes:

a. Un sistema de impuestos estatales únicos aplicados en todo el territorio nacional, complementado con impuestos propios de los Estados federados o de las Comunidades que sean no concurrentes con los tributos del Gobierno central en cuanto a hechos imponibles. La financiación en los Estados federados o en las Comunidades Autónomas descansaría básicamente en cesiones de recaudación y en transferencias por parte del Gobierno central a los Gobiernos federados o Comunidades Autónomas.

b. Un sistema de impuestos estatales o autonómicos propios de los Estados federados o de las Comunidades y concurrentes con los del Gobierno central en sus hechos imponibles, sin apenas transferencias del Gobierno central de carácter general pero sí de las de carácter redistributivo.

c. Varios sistemas de impuestos distintos entre sí, pero único en el territorio de cada Comunidad o Estado federado, bajo la exclusiva jurisdicción de cada una de tales Comunidades o Estados, con entrega de un cupo global de ingresos a al Gobierno central para su financiación.

La alternativa a) suele ser la más frecuente en los sistemas de financiación de muchos Estados federales y, en líneas generales, es la que sigue el sistema español de financiación autonómica para las Comunidades de régimen común. La alternativa b), con diversas variantes y de modo ciertamente limitado, es la que siguen otros Estados federales, en que la imposición personal sobre la renta, la imposición sobre sociedades y otros impuestos se duplican, exigiéndose tanto por los Estados federados como por el Gobierno central. La alternativa c), es más propia de una confederación de Estados independientes que de un Estado federal o descentralizado y se aplica en España, por razones reconocidas en la Constitución, a las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra.

2. La financiación de las CCAA de régimen común en España

En materia de ingresos impositivos, de acuerdo con el sistema de financiación vigente en la actualidad, las CCAA de régimen común obtienen, en principio, una parte -o, incluso, la totalidad- de la recaudación en su territorio de los denominados impuestos cedidos. En particular, las CCAA reciben la mitad de los ingresos recaudados por el IRPF y el IVA y cerca del 60 % de los impuestos especiales, que incluye un 58% de cesión en los Impuestos especiales de fabricación (Cerveza, Vino y bebidas fermentadas, Productos intermedios, Alcohol y bebidas derivadas, Hidrocarburos y Labores de tabaco) y un 100% de cesión en el resto (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Electricidad, Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, Matriculación y Tasas sobre juego).

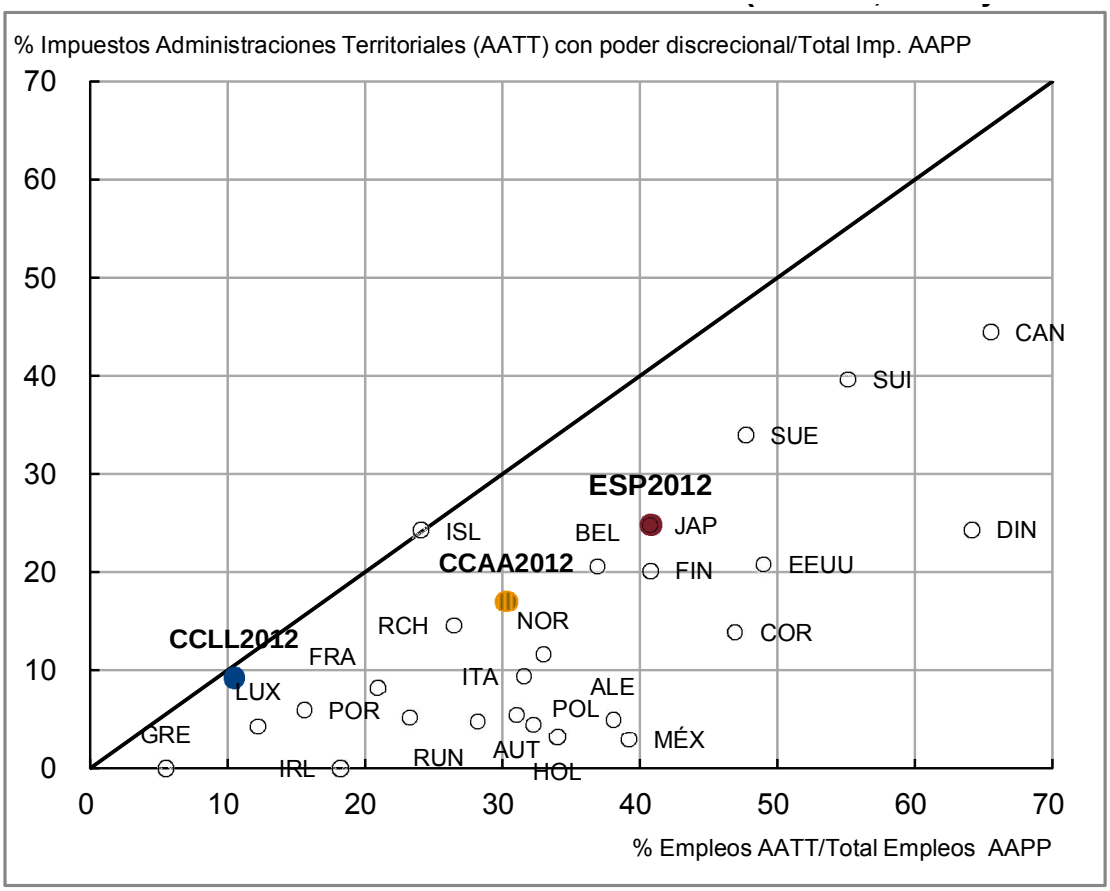
Las CCAA tienen, además, capacidad normativa sobre algunos de estos impuestos cedidos. En concreto, en el IRPF tienen competencias para la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa autonómica y ciertas deducciones de la cuota; en el Impuesto sobre el Patrimonio, para la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones; en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para establecer reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión; en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la capacidad de fijación de tipos y deducciones[145]; en los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos; en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos; y en el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico.

Por otra parte, las CCAA cuentan con la potestad de establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, con algunas limitaciones. En concreto, estos impuestos no pueden gravar hechos imponibles gravados por el Estado; no pueden obstaculizar la libre circulación de mercancías, servicios o capitales; y tampoco pueden establecerse sobre bienes situados fuera de su territorio. Las CCAA han hecho uso abundante de esta potestad normativa, sobre todo, en el período más reciente de crisis económica y dificultades para mantener sus ingresos.

En conjunto, las CCAA obtienen alrededor del 32% de los ingresos impositivos recaudados en España (incluyendo las cotizaciones sociales), aunque solo tienen capacidad normativa sobre algo más del 50% de los mismos, de forma que la autonomía impositiva de las CCAA afectaría al 17% de los ingresos tributarios de las administraciones públicas españolas (véase gráfico 1), un grado de autonomía impositiva que es inferior, por tanto, a la del gasto público (30% del total).

[145] En concreto, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.

Gráfico nº 1
Indicador de Autonomía Fiscal 2008
(España, CC.AA. y CC. LL.: 2012)



Fuente: OCDE, *Fiscal Federalism Network*, IGAE.

En relación con lo que se observa en otros países descentralizados, España se podría encuadrar entre el grupo de países (junto con Australia, Alemania y Rusia, por ejemplo) con un grado de autonomía intermedia, que se caracteriza por conceder alguna capacidad normativa en materia de impuestos a las regiones o estados federales, pero en el que las transferencias y los impuestos compartidos juegan un papel importante146. En contraposición, países como Canadá y Estados Unidos otorgan una gran capacidad tributaria y de gestión a los Estados subnacionales, que comparten objetos imponibles con el Estado central sin existir

[146] Véase "La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado" Santiago Lago Peñas y Jorge Martínez Vázquez. Hacienda pública española, Nº 192, 2010, págs. 129-151.

bases armonizadas. En el otro extremo, los países escandinavos y del centro y norte de Europa basan la autonomía, que en esencia se refiere a los gobiernos locales, en la existencia de recargos con una administración altamente centralizada.

3. Principios de distribución óptima de impuestos entre Administraciones

La cuestión de la distribución de impuestos entre Administraciones públicas ha sido muy debatida en la literatura económica[147]. Esta literatura subraya, en primer lugar, que del mismo modo que las CCAA tienen autonomía sobre el gasto público, lo que les posibilita adecuarlo a las preferencias de sus ciudadanos, deberían tener también una cierta autonomía sobre los ingresos públicos con el fin de que los ciudadanos perciban la relación entre la prestación de los servicios públicos y su necesidad de financiarlos. Cuando esta relación no existe, pueden aparecer incentivos perversos a incrementar el gasto público por parte de las Administraciones federadas o autónomas, dado que ese gasto será financiado por todos los ciudadanos del país y no exclusivamente por los pertenecientes al territorio que se beneficia del mismo.

a. Principios complementarios de la cesión de impuestos

Existe cierta evidencia empírica que muestra que los gobiernos locales o regionales que se financian en su mayor parte con recursos propios tienden a tener un mejor comportamiento en términos de estabilidad presupuestaria[148]. Nótese que esta relación entre grado de impuestos propios y estabilidad presupuestaria en nada prejuzga el nivel de competencias transferidas, porque la cesión de impuestos no es suficiente para garantizar la disciplina fiscal y evitar el problema de una "restricción presupuestaria blanda" que puede surgir en su ausencia. De ahí que resulte necesario complementar esa cesión con el establecimiento de reglas fiscales que limiten la capacidad de generación de déficits y de endeudamiento de los gobiernos subcentrales y que estas reglas se apliquen de forma efectiva con una supervisión rigurosa, como igualmente rigurosa debe ser la aplicación de las sanciones asociadas a su incumplimiento. Argumentos que conducen al establecimiento de reglas automáticas y de aplicación inmediata.

---

[147] Para una revisión de la literatura véase, por ejemplo, Ambrosanio y Bordignon (2006). "Normative versus positive theories of revenue assignments in federations" en Handbood of Fiscal Federalism, editado por Ehtisham Ahmad y Giorgio Brosio.

[148] Véase Rodden, J.A. (2002) '*The dilemma of fiscal federalism: grants and fiscal performance around the world', American Journal of Political Science*, 46, 670–87; Rodden, J.A. (2005), *Hamilton's Paradox: The Promise and Peril of Fiscal Federalism, Cambridge*, New York: Cambridge University Press.

En segundo lugar, el sistema de financiación también tiene que garantizar la igualdad entre los ciudadanos de las distintas regiones o estados federados (CCAA en el caso español). La principal implicación de este requisito es que, dado que existen importantes diferencias en niveles de renta y riqueza entre regiones, no todas podrán financiarse de la misma manera con sus propios recursos, surgiendo la necesidad de que se establezcan transferencias de nivelación. Transferencias que deben calcularse con el objetivo de asegurar la igualdad de todos los ciudadanos en el acceso a los servicios públicos y en la determinación de un nivel regional mínimo asegurado de calidad de los mismos.

Para hacer compatibles los dos objetivos anteriores, responsabilidad fiscal y equidad, se suele considerar que lo importante es que la capacidad normativa de las CCAA sobre los ingresos se aplique al menos en el margen, es decir que, dado un nivel mínimo e igual de gasto público para todas las CCAA, estas puedan decidir variaciones sobre los mismos[149].

En tercer lugar, la literatura económica subraya también que la competencia o la simple diferenciación impositiva entre gobiernos regionales puede generar distorsiones asignativas serias y pérdida de eficiencia económica. Para evitarlo, resulta crucial decidir adecuadamente qué impuestos se ceden a las CCAA sobre la base de que su diferenciación minimice las posibles distorsiones. En otras palabras, no todos los impuestos tienen los mismos efectos distorsionadores en un contexto descentralizado, por lo que deben priorizarse aquellos más eficientes. En particular, la teoría económica tradicional[150] hace depender la asignación de impuestos de la distribución normativa óptima en las funciones de gasto entre niveles de administración. En la distinción tradicional entre función asignativa, redistributiva y de estabilización macroeconómica, estas dos últimas deberían otorgarse siempre a la Administración central dada la presencia de efectos *spillover* entre regiones, mientras que la función asignativa puede realizarse por todos los niveles de gobierno. Por su parte, la teoría de la elección pública151 argumenta que se derivan efectos beneficios de una cierta competencia fiscal entre gobiernos locales o regionales, dado que permite limitar el tamaño de sus presupuestos. Pero para ello es necesario que opere una restricción presupuestaria efectiva, es decir que no haya posibilidad de "*bail-out*" o de rescate

---

[149] En todo caso, debe tenerse en cuenta que la capacidad normativa en el margen solo garantiza la rendición de cuentas del gasto adicional que financia ese margen, pero no es seguro que permita eliminar los incentivos a la indisciplina fiscal, de forma que permanece un incentivo a que se gaste en los servicios comunes que serán financiados por la imposición global del Estado.

[150] Véase Musgrave, R.A. (1959), *The Theory of Public Finance: a Study in Public Economy, New York*: McGraw-Hill; Oates, W.E. (1972), *Fiscal Federalism, New York*: Harcourt Brace Jovanovich.

[151] Brennan, G. and Buchanan, J. (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge: Cambridge University Press*.

por el conjunto del Estado. Además, ha de valorarse explícitamente que la competencia fiscal entre distintas administraciones territoriales supone aceptar el efecto equilibrador de las migraciones internas de ciudadanos y empresas; lo que se conoce como “votar con los pies” en la medida en que los votantes sean libres para elegir la combinación de presión fiscal y servicios públicos que más satisfaga sus preferencias.

b. Impuestos más adecuados para una cesión

La aplicación estricta de todos los principios que se derivan de las consideraciones anteriores no permite identificar muchos impuestos como plenamente óptimos para la descentralización, en particular entre las figuras tributarias más importantes. Sin embargo, de toda esta literatura parece emerger un cierto consenso sobre cómo resolver los distintos *trade-offs* que el seguimiento estricto de estos principios genera y, por tanto, sobre cómo decidir cuáles son más adecuados. En concreto:

- Las Administraciones regionales o locales deberían concentrarse en aquellos impuestos que siguen el principio del beneficio, es decir, en los que existe una vinculación del impuesto con el gasto que debe financiarse.
- Además, las Administraciones regionales o locales también deberían concentrarse en aquellos impuestos que puedan establecerse sobre bases o activos relativamente inmóviles, con el fin de evitar la competencia fiscal y la correspondiente pérdida de ingresos.
- En tercer lugar, igualmente deberían centrarse en aquellos impuestos cuyas bases estén distribuidas de forma relativamente equilibrada entre jurisdicciones, para evitar que las transferencias de nivelación tengan que jugar un papel excesivo.
- Deberían centrarse también en impuestos cuyos rendimientos fuesen relativamente estables, para asegurar una adecuada planificación del gasto y dejar el papel estabilizador de la política fiscal en manos del Estado.
- Las Administraciones regionales o locales no deberían tener acceso a impuestos que puedan provocar distorsiones en el comercio entre regiones o en el comercio internacional, deslocalización de la actividad económica o exportación fiscal.
- También deberían evitar que la descentralización impositiva generase costes de gestión excesivos a los contribuyentes.
- Deberían priorizar aquellos impuestos cuya descentralización fuese especialmente visible para los ciudadanos.

Como resultado de estos principios, pueden también establecerse algunas orientaciones sobre la idoneidad de la descentralización de los distintos impuestos:

- En primer lugar, el cobro por el uso de los servicios resulta una vía de financiación eficiente para los gobiernos subcentrales, lo que nos lleva a preguntarnos si este mecanismo está recibiendo la suficiente atención en España. No obstante, no es fácil que esta vía de financiación genere grandes recursos por la resistencia de los consumidores y el desgaste político de quien los impone. Además, hay que tener en cuenta que muchas veces se otorga a las administraciones territoriales funciones de gasto redistributivas que no pueden ser financiadas con impuestos que sigan el principio de beneficio, una cuestión que bien pudiera replantearse en el futuro.
- En segundo término, se considera que los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria resultan una buena elección a la hora de otorgar capacidad normativa a las administraciones territoriales, dada la poca movilidad de la base impositiva y la estabilidad y predictibilidad de los ingresos derivados de la misma.
- Finalmente, existe un consenso sobre el hecho de que no debe cederse capacidad normativa en los impuestos con bases muy móviles, como el Impuesto sobre Sociedades o el que recae sobre las rentas de capital. El Impuesto sobre Sociedades, presenta, además, una elasticidad muy elevada con respecto al ciclo económico, lo que le otorga un papel relevante como estabilizador automático y una elevada volatilidad como fuente de ingresos, por lo que resulta más apropiado para la Administración central. Asimismo, su territorialización se enfrenta a la dificultad de asignar la base del impuesto cuando esta se genera en centros de producción situados en varias regiones.

c. Algunos casos de impuestos cedibles

En cuanto a la imposición exigida en fase minorista sobre el consumo, su asignación a los niveles subcentrales de gobierno ofrece algunas ventajas. En particular, en muchos países las desigualdades territoriales son mayores en la renta por habitante que en el consumo por habitante, dado que suele haber transferencia de nivelación entre regiones que permiten mantener equilibrado el consumo por habitante, pese existir desigualdades en la renta. Dado que se prefieren bases en los impuestos regionales que no sean muy desiguales entre las regiones, debería favorecerse la territorialización de esos impuestos sobre el consumo, siempre que estuviesen exigidos en fase minorista, frente a los basados en la renta. En todo caso, debería tenerse cuidado con los efectos de "exportación" impositiva, es decir con efectos derivados del hecho de que la imposición en una determinada región se traslade a las otras, por ejemplo, porque el bien objeto de imposición sea utilizado como input intermedio en el proceso

productivo, así como con las ineficiencias derivas de los efectos del arbitraje en las fronteras.

La asignación regional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una cuestión compleja. Dada su importancia cuantitativa, puede entrar en conflicto con el papel redistributivo y estabilizador que, como se ha señalado, hace más eficiente que se exija por la Administración central, pero su cesión parcial podría tener también algunas ventajas. En concreto, el hecho de que es un impuesto muy visible para los ciudadanos hace que aumente su atractivo si se pretende mejorar la rendición de cuentas de los gobernantes subcentrales.

d. Aspectos esenciales en la cesión de impuestos

Por otra parte, tres aspectos adicionales resultan cruciales en cuanto a la cesión de un impuesto. Estos aspectos se refieren a la posibilidad de compartir su base impositiva, a quién ostentará su poder normativo y a quien llevará a término la gestión del tributo.

En toda cesión de un impuesto lo primero que debe decidirse es si su base va a ser exclusiva de la Administración subcentral o compartida con la Administración central. La exclusividad goza de la ventaja de que hace más visible para el ciudadano la responsabilidad del impuesto. Sin embargo, no resulta fácil encontrar bases que puedan cederse en exclusiva a las administraciones subcentrales y tengan poder recaudatorio amplio.

En segundo término, debe decidirse si se cederá el poder normativo sobre la base, sobre los tipos impositivos, sobre las deducciones en la cuota o en todos esos elementos. La opción de que la cesión sea sobre los tipos y sobre deducciones en las cuotas parece la más adecuada, dado que ofrece mayor visibilidad al contribuyente, además de ofrecer ventajas en términos de facilidad en la gestión del impuesto compartido.

Finalmente, debe decidirse si ceder la gestión del impuesto. En este caso, aunque una gestión descentralizada puede aumentar el grado en que se involucre y se responsabilice la administración regional, la gestión centralizada tiene claras ventajas en términos de eficiencia, debido a que siempre existen economías de escala que pueden ser especialmente importantes en la lucha contra el fraude y para reducir los costes de cumplimiento de los contribuyentes. En todo caso, la gestión centralizada puede venir acompañada de mecanismos que favorezcan el grado en que se involucre en la misma a las Administraciones subcentrales[152].

[152] Martínez-Vazquez, J. and Timofeev, A. (2005), '*Choosing between centralized and decentralized models of tax administration*', Andrew Young School of Policy Studies, Working Paper 05- 02, Georgia State University.

4. La reforma desde la óptica de la unidad de mercado y la neutralidad fiscal

Dado el punto de partida de la descentralización impositiva en España y los principios sobre los que debería regirse la distribución de impuestos, descritos en las secciones previas, pueden plantearse las siguientes alternativas de reforma[153].

En primer lugar, dado que los mecanismos de financiación de las CCAA que parecen más adecuados son los que se rigen por el principio del beneficio, resultaría razonable extremar la capacidad normativa de las Comunidades respecto a la posibilidad de establecer copagos en los servicios públicos, tales como la sanidad y la educación, entre otros. De hecho, podría ser útil integrar estos copagos en el modelo de financiación, de forma que se fijen unos mínimos en los copagos de todas las CCAA que sirvan para calcular sus capacidades de generar ingresos, dándoles la posibilidad de que modifiquen los tipos del copago, cuyas consecuencias recaudatorias deberán asumir en exclusiva.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no parece razonable aumentar el porcentaje de cesión, ya situado en el 50%, dado que se dejaría al Estado sin uno de los instrumentos de redistribución individual más importantes. La definición de la base también parece que debería dejarse en manos exclusiva del Estado, y lo mismo sucede con el tipo del ahorro, por los problemas de movilidad y competencia que podría generar su regionalización. Los instrumentos más adecuados para ceder capacidad normativa podrían ser, por tanto, la tarifa autonómica y los mínimos personales y familiares. En el caso de la capacidad de establecer deducciones en la cuota, que permite también la legislación actual, esta capacidad ha generado una proliferación de esas deducciones con objetivos muy diversos, relacionados con la mayor capacidad de "captura del regulador" cuanto más próxima está la Administración que tiene la facultad normativa sobre esos tipos o deducciones. Muchas de esas deducciones no siempre parecen justificadas y, en algunos casos, generan efectos contrarios a la neutralidad impositiva.

En todo caso, la capacidad de establecer deducciones se debería limitar a las que afectan a la base general y no extenderse a la del ahorro, por lo argumentos señalados con anterioridad. Esto significaría que, bajo la esquema de impuesto

---

[153] Las propuestas de reforma en España han sido muy abundantes. Véase, por ejemplo, las obras colectivas: Comisión de expertos (2008): Informe sobre financiación autonómica, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; Lago Peñas, S. y Martínez Vázquez (Dir.): La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades, Madrid: IEF, 141158; Bosch, N. y Durán, J.M. (Eds.): *Fiscal Federalism and Political Decentralization*. Lessons from Spain, Germany, and Canada, Chentelham: Edward Elgar, 324; Lasarte, J. (Coord.) (2002): Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales; Lago Peñas, S. (Dir.) (2007): La financiación del Estado de las autonomías: Perspectivas de futuro, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 133163.

sobre la renta que defiende esta Comisión, en la que se aumenta la dualización del impuesto, las CCAA no deberían tener potestad de establecer deducciones, por ejemplo, que afecten a la inversión en vivienda habitual, una vez eliminada esa deducción en la Administración central. Por otra parte, podría mejorarse la visibilidad para los ciudadanos de la capacidad normativa de las CCAA en este impuesto, pudiendo explorarse para ellos vías como el envío por parte de la Administración a los contribuyentes anualmente de certificados en los que se muestren las cantidades aportadas al Estado y, de forma separada, a las CCAA. Quizá una solución pudiera consistir en mantener un impuesto estatal sobre la renta que coexistiera con otro autonómico totalmente separado y en el que las CCAA tuvieran amplia capacidad normativa, aunque ambos tributos fuesen gestionados por la Administración central para no fragmentar la información correspondiente. Esa aparente solución, sin embargo, pesaría fuertemente sobre los costes de cumplimiento de los contribuyentes sin añadir casi nada positivo a la situación actual.

En el caso de la imposición indirecta armonizada, la normativa comunitaria no permite la existencia de tipos impositivos diferenciados regionalmente, por lo que la única opción que se podría barajar a nivel puramente conceptual sería la relativa a la cesión a las CCAA de la capacidad normativa pero de forma colegiada, en el seno por ejemplo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, aunque manteniendo los mismos tipos de gravamen en todo el territorio nacional. El problema de esta opción puramente conceptual es que, obviamente, no otorga capacidad normativa individualizada a las CCAA y, por tanto, no mejora de forma efectiva la corresponsabilidad fiscal y la rendición de cuentas, además de plantear cuestiones muy difíciles de resolver como, por ejemplo, la del procedimiento de toma de decisiones. Si la aprobación de las propuestas requiere unanimidad, se puede dificultar el acuerdo enormemente, mientras que si se decide por mayoría, podría favorecerse la aparición de Comunidades que actuaran como *free-riders*, votando en contra de propuestas de aumentos impositivos con el fin de no enfrentarse a los votantes en su región. Las otras alternativas habitualmente barajadas, como la creación de una fase minorista del IVA, la creación de un IVA autonómico o la creación de un recargo autonómico sobre las ventas minoristas[154] no parece que sean aceptables en el actual diseño de este impuesto a nivel comunitario.

En los impuestos sobre consumos específicos, se podría pensar, por ejemplo, en la creación de impuestos minoristas sobre tabaco y alcohol regionalizados, como de hecho existe en otros países, como Estados Unidos, aunque esta opción se enfrenta al problema de la segura aparición de arbitraje fiscal en las fronteras

[154] López Laborda, J. (2009): "La descentralización de la capacidad normativa en el IVA: problemas y soluciones", en Lago Peñas, S. y MartínezVázquez (Dir.): La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades, Madrid: IEF, 189206.

regionales[155]. En el caso del alcohol la gestión y control del tributo podría complicarse mucho dada la existencia de un número muy numeroso de vendedores minoristas[156]. En cuanto a los impuestos especiales que no se aplican en la fase de fabricación, como el impuesto sobre seguros, quizá debiera estudiarse su posible regionalización, aunque su potencial recaudatorio no es muy elevado.

En cuanto a los impuestos medioambientales, la principal dificultad que surge para su territorialización es que no siempre es posible corregir las externalidades negativas con un impuesto regional, dado que aquellas exceden de su ámbito territorial. Por otra parte, como se señaló en el Capítulo VI de este Informe, el problema que ha surgido en España es que las CCAA han extremado la utilización de su capacidad normativa en este ámbito sobre la base de argumentos pretendidamente medioambientales, que no pueden justificarse desde esas bases y que, además, han generado un evidente caos legislativo. En el referido Capítulo VI se efectúa un análisis sobre la mayor parte de estos impuestos, ofreciéndose propuestas concretas para su reforma, que incluyen su posible regionalización en algunos casos y su eliminación en otros, por considerarse dañinos para la unidad de mercado o por sus negativas consecuencias económicas.

Respecto a los tributos patrimoniales, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio esta Comisión defiende su eliminación, como se señaló en el Capítulo IV de este Informe. Esa propuesta se fundamenta en argumentos que son igualmente válidos para que tal impuesto tampoco exista en las CCAA. Por otro lado, en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el caso español es un buen ejemplo de los riesgos de una cesión sin límites, pues ha llevado a la práctica desaparición del mismo en algunas CCAA y a una elevación excesiva en otras. Dado que esta Comisión justifica la utilidad de la existencia de este impuesto, se propone mantener la cesión a las CCAA como hasta ahora pero estableciendo unos determinados mínimos de tributación.

En materia de gestión, existen argumentos sólidos para mantener un grado elevado de centralización en la gestión tributaria. En el caso español, las CCAA gestionan los tributos cedidos tradicionales, además de los propios, mientras que la AEAT gestiona el resto de figuras del sistema tributario estatal. Existen, sin embargo, órganos técnicos de colaboración entre la AEAT y las CCAA, como el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, que

---

[155] Véase Leal, A.; López Laborda, J; y Rodrigo, F. (2007): "Precios, impuestos y compras transfronterizas de carburantes", Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 16/07, donde se ofrece evidencia de estos efectos en España para el caso del gasóleo.

[156] Onrubia, J. (2009): "La descentralización de la capacidad normativa en los impuestos específicos sobre el consumo: problemas y soluciones", en Lago Peñas, S. y Martínez Vázquez (Dir.): La reforma de la asignación de impuestos a las CC.AA.: Desafíos y oportunidades, Madrid: IEF, 207235.

incorpora la representación de todas las Comunidades Autónomas. Sería quizá útil que, tras algunos años desde su creación, se procediera a una evaluación del funcionamiento de este Consejo, con el fin de arbitrar, si fuera necesario, mejoras en la colaboración entre Administraciones.

Finalmente, existe también la necesidad evidente de reforzar la coordinación ex ante en cuanto a la capacidad de las CCAA para establecer nuevos impuestos. Las CCAA cuentan con la potestad de establecer sus propios impuestos, pero estos no pueden recaer sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado, no pueden obstaculizar la libre circulación de mercancías, servicios o capitales, y tampoco pueden establecerse sobre bienes situados fuera de su territorio. Sería deseable, por tanto, diseñar un procedimiento que permitiese juzgar ex ante el cumplimiento de estos criterios. Además, también podría ser útil establecer un mecanismo de coordinación de los impuestos propios de las CCAA, que impida la atomización legal existente y armonicen las bases imponibles de estos tributos, reservando con posterioridad a las CCAA la decisión sobre la existencia efectiva del gravamen y su cuantía. Esa mayor coordinación debería también extenderse a la gestión de los tributos propios de las CCAA.

En consecuencia de lo anterior, la Comisión formula las siguientes propuestas:

Propuesta núm. 122:

Debería ampliarse la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto a la posibilidad de establecer copagos en servicios públicos dentro de unos límites mínimos establecidos por la Administración central para todas las Comunidades, lo que permitiría además conocer mejor su capacidad para generar ingresos públicos.

Propuesta núm. 123:

Al objeto de mantener la unidad de mercado y la neutralidad fiscal en cuanto al proceso de formación de los precios, debería reformarse la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto a los impuestos en el siguiente sentido:

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debería mantenerse la cesión actual de capacidad normativa a las Comunidades respecto a la tarifa autonómica, sin que sus tipos, junto con los del Gobierno central, sobrepasen los límites generales señalados en este Informe. También respecto a los mínimos personales, pero sin afectar a la base, a los tipos y a la cuota del ahorro, que deberían ser generales para todo el territorio de régimen común.

b) No deberían cederse competencias a las Comunidades Autónomas en cuanto a la tributación indirecta armonizada,

aunque las competencias normativas sobre estos tributos podrían quizá ejercerse de forma colegiada en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

c) Podrían regionalizarse los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y primas de seguros, pero teniendo en cuenta la posibilidad de arbitraje fiscal entre los distintos territorios.

d) Respecto a los impuestos medioambientales el Informe se remite a las propuestas ya efectuadas en su Capítulo VI.

e) Para evitar los problemas territoriales que han surgido respecto a los impuestos patrimoniales, debería procederse a la supresión completa del Impuesto sobre el Patrimonio y a la reforma de los restantes conforme a las propuestas que se contienen en el Capítulo IV de este Informe, estableciéndose de forma general los valores mínimos y máximos para sus tarifas que se proponen en el mencionado Capítulo.

Propuesta núm. 124:

Debería mantenerse un grado elevado de centralización en la gestión tributaria, procediéndose a una evaluación detallada de las funciones hasta ahora desempeñadas por el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

Propuesta núm. 125:

Debería ampliarse la coordinación "ex ante" respecto a la capacidad de las Comunidades Autónomas respecto al establecimiento de nuevos impuestos, para lo que debería diseñarse un procedimiento que permitiese juzgar, "ex ante" y dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera, si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones.

ACUERDO DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Visto el texto definitivo del Informe que en páginas anteriores se contiene, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario nombrada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 lo suscribe en prueba de acuerdo unánime con su contenido.

En Madrid, en la sede del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a 26 de febrero de 2014

Fdo.: Manuel Lagares Calvo (Presidente)

Fdo.: Sixto Álvarez Melcón (Vocal)

Fdo.: Maximino Carpio García (Vocal).

Fdo.: Francisco Castellano Real (Vocal)

Fdo.: Juan Francisco Corona Ramón (Vocal).

Fdo.: Fernando Fernández Méndez de Andés (Vocal)

Fdo.: Rafael Ortiz Calzadilla (Vocal)

Fdo.: Pedro Manuel Herrera Molina (Vocal)

Fdo.: Pablo Hernández de Cos (Vocal)

D. Pedro Manuel Herrera Molina ha presentado Voto Particular en el que aprueba el Informe pero muestra su discrepancia con el tratamiento de las viviendas y de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Voto Particular queda unido al Informe.

Fdo.: Pedro Manuel Herrera Molina (Vocal)

VOTO PARTICULAR

Voto particular a algunos aspectos del Informe de la Comisión para la Reforma del Sistema Tributario

(Gravamen de la vivienda y tratamiento de los rendimientos del trabajo)

Pedro M. Herrera Molina
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Nacional de Educación a Distancia)

I. Planteamiento

El *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria,* presidida por el Profesor Doctor don Manuel Lagares aporta elementos muy valiosos para orientar la próxima reforma fiscal. Entre ellos destaca la idea de *ampliar las bases imponibles y reducir los tipos de gravamen* de la imposición directa, consideración general que suscribo plenamente. También me parece adecuada, la propuesta de incrementar la imposición indirecta -en particular los tributos ambientales, basados en el principio *quien contamina paga*- para disminuir las cargas fiscales sobre el factor trabajo (IRPF y contribuciones sociales).

Sin embargo, y muy a mi pesar, he de formular un **voto particular sobre dos cuestiones concretas** y sus diversas implicaciones a lo largo del Informe: el ***tratamiento de las rentas imputadas a la vivienda habitual*** (en este punto mi discrepancia es esencial) y el tratamiento de los rendimientos de trabajo (cuestión en la que deseo introducir un relevante matiz). En estos dos puntos, con el mayor respeto a la opinión mayoritaria, discrepo del modo en que el Informe delimita las exenciones o beneficios fiscales que deben suprimirse a fin de obtener una recaudación adicional que permita compensar la reducción de los tipos de gravamen y conseguir la neutralidad fiscal[157].

II. Rentas imputadas a la vivienda habitual

El informe de la Comisión otorga especial relevancia a las observaciones de los organismos internacionales, que recomiendan incrementar la imposición sobre la propiedad inmobiliaria -por constituir un recurso que goza de una gran estabilidad- y disminuir el gravamen de las transmisiones patrimoniales (cuya recaudación se ha hundido con el estallido de la burbuja inmobiliaria).

La Comisión propone, como medida inmediata, el sometimiento a tributación del *rendimiento en especie derivado del disfrute de la propia*

---

[157] Se trata de una discrepancia que encuentra ecos en otros detalles técnico-jurídicos presentes a lo largo del informe, aunque no me detendré en ellos por no tener mayor relevancia práctica.

vivienda. No se trata de una completa novedad, pues el gravamen de dichas *rentas imputadas* ya estuvo presente en nuestro sistema fiscal desde su introducción por la Ley 44/1978[158] hasta su supresión por la Ley 40/1998 (que restringió la imputación a los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual). En el ámbito del Derecho comparado, el gravamen de las rentas imputadas a la vivienda constituye un fenómeno poco frecuente y en claro retroceso[159].

En apariencia, existen algunas razones que podrían tomarse en consideración para formular esta propuesta: el uso de una vivienda en propiedad supone una *utilidad en especie para el contribuyente y su familia* y le evita incurrir en un gasto por el pago de alquileres. Por tanto, podría pensarse que el régimen actual resulta injusto (no se grava la capacidad económica derivada de dicho disfrute), constituye un incentivo perverso (a invertir en la propia vivienda en lugar de hacerlo en otros activos alternativos), quiebra la neutralidad fiscal (entre el alquiler y la compra de la vivienda) y supone una pérdida de recaudación (lo que obliga a mantener unos tipos de gravamen más elevados para el conjunto de los contribuyentes).

Debe reconocerse que todos estos argumentos tienen un valor teórico, pero estoy persuadido de que su peso se desvanece al contrastarlos con tres factores concretos: a) *la dificultad de valoración* de una renta en especie desvinculada de una contraprestación; b) la *diferente tributación* de que ha sido objeto cada vivienda; y c) la *estructura de la propiedad* sobre la propia vivienda en España (incluyendo el elevado

---

[158] Cfr. una incisiva crítica a la tributación de rendimientos imputados a la vivienda en la obra de Jesús Ramos Prieto, *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid, 2008, págs. 158 y ss. El autor se basa en consideraciones de justicia tributaria y respalda su opinión en la de otros prestigiosos profesores, desde Fernando Sainz de Bujanda hasta Cristóbal Montoro Romero (F. Sainz de Bujanda, considera que estamos ante un "rendimiento ficticio", *La Contribución Urbana. Meditación en la víspera de un nuevo sistema de financiación local*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 297. Cristóbal Montoro Romero y Francisco Utrera Mora criticaron la tributación de las rentas inmobiliarias imputadas en la antigua regulación, considerando que *violentaban la naturaleza del IRPF* ("La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, en *La Reforma del Sistema Tributario Español,* Monográfico de la Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm. 1/1990, pág. 27).

[159] En este sentido se pronuncia Jesús Ramos Prieto, *op. cit.*, pág. 178. Por otra parte, una búsqueda en la base de datos *Country Surveys* del *International Bureau for Fiscal Documentation*, actualizada a 2013-2014, sólo me ha permitido encontrar este tipo de "rendimientos" de la vivienda habitual en los impuestos sobre la renta de Italia, Bélgica, Holanda, Luxemburgo y Suiza, por lo que se refiere al ámbito de la OCDE.

endeudamiento de muchos propietarios para financiar la compra). Estos tres factores se encuentran íntimamente relacionados entre sí.

Comencemos con los problemas de valoración. ¿Cómo calcular la *utilidad* derivada de la propiedad de la propia vivienda? Podría pensarse que tal utilidad equivale al precio de mercado que supondría el alquiler de una vivienda idéntica. Sin embargo, esta pretendida solución tendría dos graves inconvenientes: a) *resulta impracticable* y b) es *falsa*.

Resulta impracticable porque no es posible determinar el valor de mercado del alquiler en cada caso con un mínimo de certeza y posibilidades reales de impugnación para los contribuyentes. Es cierto que el Tribunal Constitucional acepta el gravamen de rendimientos "potenciales" de los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual (SSTC 295/2006, de 11 de octubre y 91/2007, de 7 de mayo), pero tal afirmación se limita a *una medida extrafiscal dirigida a fomentar el alquiler de viviendas desocupadas* y no a la valoración de una utilidad actual en especie. Además, es bien conocida la laxitud del Tribunal al interpretar los principios constitucionales de justicia tributaria, de modo que la mera *constitucionalidad* de una medida *no implica que sea justa, ni mucho menos conveniente*.

Pero es que, aunque fuera posible determinar en cada caso el precio de mercado del alquiler (el rendimiento "potencial"), *tal magnitud no sería representativa de la utilidad que supone al contribuyente el uso de su propia vivienda*, por múltiples circunstancias que resulta imposible tipificar en la ley, debido a la diversidad de situaciones individuales. No me estoy refiriendo a circunstancias excepcionales, puesto que, en esta materia, la regla general es la diversidad.

Por otra parte, ¿supone verdaderamente un ahorro para el contribuyente el residir en una vivienda de su propiedad en lugar de hacerlo en una vivienda alquilada? Este puede ser el caso si el contribuyente ha heredado la vivienda de sus padres disfrutando de un tratamiento favorable en el Impuesto sobre Sucesiones. Si la ha heredado de parientes más lejanos habrá tenido que pagar una cantidad muy elevada por el citado impuesto. Si ha adquirido una vivienda habrá pagado el Impuesto sobre el Valor Añadido (actualmente el 10 por 100 o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que podemos fijar en torno al 6 por 100 y que muchas Comunidades aplican, en la práctica, sobre valores superiores al precio de mercado)[160] y probablemente esté pagando las cuotas e

---

[160] El *Informe* de la Comisión propone una solución a los problemas de valoración del ITP-AJD que consistiría en limitar los medios de comprobación previstos en el art. 57.1 LGT, pero, con todo respeto a la opinión mayoritaria, dicha solución no me parece suficientemente estructurada desde un punto de vista técnico. En la misma

intereses del préstamo que tuvo que solicitar para adquirir la vivienda. En unos momentos en que la morosidad de las hipotecas bancarias es muy elevada, establecer un gravamen adicional por el "disfrute" de la propia vivienda generará notables injusticias y puede darse el caso de que el contribuyente no disponga de la necesaria liquidez para hacer frente al pago del impuesto.

Pero volvamos a la propuesta de la Comisión: intentar gravar la "utilidad" real derivada del disfrute de la vivienda resulta impracticable, por eso el *Informe* propone someter a tributación un porcentaje del valor catastral, (tal y como sucede ahora con los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual). Al tratarse de un porcentaje reducido, se establecería la ficción de que tal cuantía ya equivale al rendimiento "neto" derivado de la propia vivienda, de modo que no serán deducibles los gastos que comporta su utilización (entre ellos, los intereses que se satisfagan por el préstamo obtenido para su adquisición, o su amortización)[161].

En otras palabras, para conseguir la neutralidad entre vivienda propia y vivienda alquilada se *imputa un rendimiento que no guarda relación alguna con la utilidad real derivada de la vivienda, ni tampoco con la carga tributaria que se haya soportado al adquirir la vivienda, ni tan siquiera con los gastos que de ella derivan*. En este sentido, la *cuantía específica* de las rentas imputadas al contribuyente resulta, en puridad, una *renta ficticia*.

Además, como la propia Comisión señala, la situación actual de los valores catastrales presenta una enorme dispersión según el momento en que se hayan actualizado (antes, durante o después del *boom inmobiliario*). Esta circunstancia ocasionaría una desigualdad adicional que sólo podría corregirse de forma muy burda mediante el establecimiento de diversos porcentajes de imputación (tal como sucede en la actualidad con las rentas imputadas a segundas y ulteriores viviendas).

En cuanto a la estructura de la propiedad inmobiliaria en España, los datos muestran que unos 13 millones de contribuyentes son propietarios de su vivienda. De este modo, los efectos erráticos -por su

---

línea, tampoco me parece adecuada la referencia que el *Informe* realiza al cierre del libro diario (artículo 251 de la Ley Hipotecaria) en un contexto relativo al análisis del cierre registral (artículos 254 y 255 en relación al art. 17 de la Ley Hipotecaria).

[161] En realidad, la inexactitud de los valores catastrales y el burdo cálculo del "rendimiento imputado" no permiten calcular un "rendimiento neto" ajustado a la capacidad económica.

imprecisión- del gravamen sobre la propia vivienda se proyectarían sobre un inmenso número de contribuyentes que -dada la magnitud del número- serán perceptores de rentas modestas en muchos casos. Es cierto que la Comisión propone establecer unos mínimos exentos específicos para las rentas imputadas (20.000 euros de renta y 90.000 euros de valor catastral), pero no considero demostrado que dicho mecanismo sea suficiente para paliar los injustos efectos de la medida. El gravamen afectará a muchos perceptores de rentas medias y también podría afectar a ciertos grupos de perceptores de rentas bajas (pensemos en pensionistas o en parados de larga duración)[162].

Por otra parte, la propuesta de la Comisión debe valorarse conjuntamente con las demás medidas previstas en el *Informe*. Pues bien, siguiendo las recomendaciones de los organismos internacionales, la Comisión propone una futura eliminación del régimen transitorio correspondiente a la deducción por vivienda. Aunque la Comisión no propone la eliminación inmediata de dicho régimen, la implementación de esta medida incrementará notablemente el gravamen de muchos propietarios de viviendas (especialmente de aquellos que aún tengan por amortizar la mayor parte del préstamo).

Desde la perspectiva de la eficiencia económica, se argumenta que el régimen transitorio supone un pernicioso incentivo para que los préstamos no se amorticen inmediatamente. Sin embargo, no me consta que existan datos concretos que demuestren esta afirmación. A mi entender, en una situación de aguda crisis económica y de notable morosidad en el pago de las hipotecas, el número de contribuyentes que podrían amortizar anticipadamente los préstamos hipotecarios será, probablemente, muy reducido.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que los organismos internacionales sólo recomiendan incrementar la tributación sobre la propiedad inmobiliaria en España a *cambio de reducir la tributación sobre las transmisiones patrimoniales*[163]. Es cierto que la Comisión

---

[162] Salvo que los perceptores de rentas inferiores a 20.000 euros quedaran exonerados del gravamen por rendimientos imputados con independencia del valor catastral de su vivienda habitual

[163] International Monetary Fund, "Spain: Financial Sector Reform. Third Progress Report", *IMF Country Report*, 205, 2013, p. 4; European Commission, Directorate General for Taxation and Customs Union, "Tax reforms in EU Member States 2013", *European Economy*, 5, 2013, p. 66. El "Informe Mirrlees" llega a proponer, como ideal, que el establecimiento de un impuesto periódico sobre las utilidades derivadas de la vivienda suponga la supresión del IVA y el Impuesto sobre Transmisiones correspondientes a estos inmuebles (James Mirrlees, *Diseño de un sistema tributario óptimo,* trad. española de Julio Viñuela Díaz, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013, pág. 428).

propone ambos tipos de medidas. Ahora bien, mientras que el gravamen de las rentas imputadas es una decisión fácil de adoptar inmediatamente (en el sentido de que depende unilateralmente del Estado), la reducción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados resultará mucho más difícil de llevar a la práctica, pues exigirá una negociación política con las Comunidades Autónomas, que sin duda reclamarán alguna compensación.

Además de estas razones de fondo, quisiera apuntar algunos argumentos técnicos que me llevan a apartarme del planteamiento mayoritario del Informe. En efecto, según la Comisión, el régimen actual -inexistencia de rentas imputadas a la propia vivienda- constituye una "exención" que debe ser eliminada al objeto de cubrir un boquete en la base del impuesto.

En mi opinión, en el Derecho vigente, la ausencia de gravamen de la *utilidad en especie* correspondiente a la renta habitual no constituye ninguna "exención" sino un supuesto situado extramuros del hecho imponible del IRPF. El concepto de renta diseñado por el legislador *no abarca las utilidades en especie, salvo en el caso de que estas deriven de una contraprestación*. Por este motivo no se somete a gravamen el propio trabajo en el hogar (aunque supone un ahorro del coste del servicio doméstico), ni la utilidad derivada del ajuar doméstico (que en algunos casos puede tener un elevado valor), ni la de los automóviles, embarcaciones o aeronaves privadas (que pueden constituir una manifestación de lujo), ni la del capital mobiliario (que, junto a la totalidad del patrimonio, genera también utilidades en especie en cuanto abre las puertas a la obtención de crédito)[164.]

La única excepción está en las rentas imputadas a los inmuebles no arrendados distintos de la vivienda habitual. Ahora bien, en este supuesto el gravamen tampoco se justifica en la obtención de utilidades en especie, sino en una medida extrafiscal para incentivar que tales inmuebles sean objeto de arrendamiento o explotación económica (el Tribunal Constitucional considera que este gravamen se justifica por la renta "potencial" es decir, la que hubiera podido obtenerse en el caso de que el inmueble estuviese alquilado).

Como argumento adicional puede señalarse que los *informes de las dos anteriores Comisiones para la reforma del IRPF* proponían la

---

[164] Por eso, aunque el gravamen de las rentas imputadas a la propia vivienda pueda resultar coherente con un concepto omnicomprensivo de renta, no se acomoda al concepto genérico de renta previsto en la ley (oculto en la definición de las ganancias patrimoniales del art. 33) ni resulta coherente con la falta de sujeción del disfrute de otros bienes por parte de su propietario.

completa supresión de las rentas inmobiliarias imputadas por entender que no respondían al concepto de renta diseñado en nuestro IRPF[165].

Es cierto que, a medio plazo, el *Informe* de la actual Comisión sugiere la completa supresión de las rentas imputadas, *sustituyéndolas* por un incremento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles u otro impuesto similar. Tal incremento derivaría de un nuevo sistema de valoración catastral que, teóricamente, permitiría actualizaciones anuales (al alza o a la baja según las fluctuaciones del mercado) con un alto grado de precisión.

Pues bien, no considero conveniente que la carga tributaria del IBI deba diseñarse atendiendo al objetivo de reducir los tipos de gravamen del Impuesto sobre la Renta (a través de una participación del Estado en dicho impuesto). En efecto, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se justifica por su relación indirecta con los servicios prestados por los ayuntamientos. La participación del Estado puede resultar razonable en la medida en que colabora a la financiación de las entidades locales, pero la justificación del IBI quedaría dañada si su importe quedara condicionado por las decisiones sobre la cuantía del Impuesto sobre la Renta. Además, tal y como señalan los organismos internacionales, el incremento del IBI debería acompañarse *simultáneamente* de la disminución o supresión de los tributos que recaen sobre la transmisión de la propiedad inmobiliaria.

---

[165] Así, en el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 1998, se dice que "la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados *rompe con el criterio de la renta realizada que debe inspirar este impuesto en su nueva configuración*, consistente en que únicamente se sujeten a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos" (pág. 126). En el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 2002 se indica lo siguiente: "La anterior Comisión consideró que la imputación de rendimientos presuntos por bienes inmuebles no arrendados o subarrendados rompía con el criterio de la renta realizada que debía inspirar al IRPF en su nueva configuración, consistente en que *únicamente se sujetasen a tributación los ingresos y rendimientos de mercado, monetarios o en especie, efectivamente obtenidos. Y por ello propuso que no se computasen como ingresos más que los que obtuviesen efectivamente en el mercado, bien fueran monetarios o en especie, pero no los meramente imputados por la utilización de bienes de consumo duradero*. Atendiendo parcialmente tal recomendación, la Ley 40/1998 *excluyó de la imputación de rentas inmobiliarias a la vivienda habitual y al suelo no edificado*, pero mantuvo el régimen de imputación para los restantes bienes inmuebles no arrendados o subarrendados. Ahora la Comisión opina de nuevo que *la imputación de rentas inmobiliarias que perdura en la Ley 40/1998 no se aviene adecuadamente al principio de la renta realizada que inspira el actual IRPF y por ello propone la supresión definitiva de tal régimen*" (págs. 151-152, subrayado mío).

III. Restricción de las reducciones por rendimientos del trabajo

La Comisión también propone que se aminoren las actuales reducciones por rendimientos del trabajo, sustituyéndolas por una cuantía fija notablemente inferior a los máximos actuales. Como medida complementaria, se modificaría la actual deducción en la cuota "por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas" de modo que quedase limitada a los rendimientos de trabajo y garantizara la no tributación de tales rendimientos en el caso de que tuvieran una escasa cuantía (el informe parece dar a entender que la deducción absorbería la totalidad de la parte de cuota derivada de dichos rendimientos "modestos").

Existe un argumento teórico a favor de convertir la actual reducción por rendimientos del trabajo en una cantidad fija y más reducida: si la *única justificación* de la reducción estuviera en compensar la limitación de gastos deducibles que tienen las rentas del trabajo (a diferencia de lo que sucede con los rendimientos de actividades económicas) tendría sentido que se estableciera una cantidad a tanto alzado para todos los contribuyentes y no, como sucede en la actualidad, unas cantidades mayores para las personas con menores rendimientos.

Lo que sucede, a mi entender -y así se deduce de la vigente Ley[166]- es que la reducción busca, en realidad*, compensar a los perceptores de rendimientos del trabajo* de las desventajas que la ley establece frente a las rentas del ahorro (cuyo régimen se justifica por la movilidad del capital) y a los rendimientos de actividades económicas (por el reconocimiento de gastos deducibles, por la existencia de diversos beneficios fiscales, por las menores posibilidades de control y por la posibilidad de estructurar el negocio mediante fórmulas societarias). En otras palabras, la reducción *no constituye un beneficio fiscal que deba suprimirse, sino una medida destinada a garantizar la justicia del impuesto* y una mayor neutralidad entre las diversas categorías de renta.

Por otra parte, este tipo de reducción es uno de los pocos "gastos fiscales" que la Unión Europea parece valorar positivamente en los

---

[166] El Preámbulo de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre señala una multiplicidad de objetivos *basados en una finalidad de justicia*: "para la mejora de la equidad, se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, *especialmente para las rentas más bajas*. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial".

impuestos sobre la renta de los distintos Estados miembros, en cuanto *reduce las cargas fiscales sobre el factor trabajo*[167].

Dado que los contribuyentes con rentas más bajas tienen menores posibilidades de ahorro (y, por tanto, menos posibilidades de obtener rendimientos de capital) resulta razonable que la ventaja derivada de la reducción sea superior para ellos.

En todo caso, parece claro que si la reducción disminuyera y se fijase en una cantidad uniforme (como se propone en el *Informe*) esto perjudicaría a *los perceptores de rendimientos de trabajo* y, especialmente, a las personas *con bajos ingresos derivados de rendimientos del trabajo*, si no se adoptaran otras medidas complementarias a favor de dichos perceptores.

La Comisión es consciente de este problema y por ello propone complementar la reforma de la reducción con otro tipo de medidas:

- Por una parte, la mencionada modificación de la deducción prevista en el actual artículo 80 bis LIRPF para garantizar la exoneración de las rentas del trabajo de "modesta cuantía".
- Por otra, a través de la llamada *calibración del impuesto*: "sin duda –señala el Informe- la calibración final del impuesto debería tomar en consideración todos los tipos impositivos y todos los parámetros que lo configuran. Pero en un planteamiento más realista, el ajuste final de la carga podría lograrse razonablemente bien utilizando de forma conjunta solo cuatro variables: la primera, los tipos de la tarifa; la segunda, el ámbito de sus tramos; la tercera, la deducción de gastos no justificables en los rendimientos del trabajo y la cuarta y última, la deducción en la cuota para evitar el pago del impuesto a los contribuyentes con reducidos rendimientos del trabajo. Un ajuste cuidadoso de esas cuatro variables podría neutralizar cualquier distribución no deseada de la carga que pudiera aparecer como consecuencia de una reforma tan extensa, profunda y compleja como la que aquí se ha expuesto".

Desde luego, la *actual reducción por percepción de rendimientos del trabajo* no es la única solución técnica posible para compensar las desventajas de las rentas del trabajo frente a otro tipo de rendimientos (particularmente en el caso de las rentas bajas y medias, con menor capacidad de ahorro). *Teóricamente es posible* que una deducción de la cuota combinada con la adecuada *calibración del impuesto* consiga efectos adecuados (en el sentido de que no se perjudique en términos absolutos ni relativos a los perceptores de rentas del trabajo).

---

[167] EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION, "Tax reforms in EU Member States…", cit., p. 59.

Sin embargo –y en esto discrepo de la perspectiva adoptada por la mayoría- la "calibración" me parece una fórmula ambigua y que presentará notable complejidad técnica. Por eso debo llamar la atención sobre la necesidad de estructurar la reforma de modo que siga otorgándose la necesaria protección a los rendimientos del trabajo (incluyendo a los perceptores de rentas bajas y medias, que constituyen la inmensa mayoría de los contribuyentes).

Además, la "calibración" de la reforma debe realizarse teniendo en cuenta que el *Informe* propone un tratamiento claramente más favorable para las rentas del ahorro[168]. Pues bien, como complemento de tales medidas, creo que es necesario insistir, aún más de lo que ya se hace, en la necesidad de "equilibrar" favorablemente el tratamiento de los rendimientos del trabajo (particularmente los de modesta y media cuantía).

Pedro Manuel Herrera Molina

18 de febrero de 2014

[168] Justificada, en el actual contexto económico, por el objetivo de atraer capitales y favorecer el ahorro y la inversión.

Acuerdos del Consejo de Ministros de 5 de julio y de 8 de noviembre de 2013

MINISTERIO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

REF.:

REF.C.M.:

ACUERDO DEL CONSEJO DE MINISTROS POR EL QUE SE CONSTITUYE UNA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

Con los fines últimos de contribuir a la consolidación fiscal así como de coadyuvar a la recuperación económica de España y la creación de empleo en nuestro país, se considera necesario acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto.

La señalada reforma implicará efectuar un análisis de las disposiciones tributarias vigentes con el fin de determinar las medidas tributarias que podrían adoptarse en el futuro, siguiendo las mejores prácticas a nivel internacional.

La reforma habrá de permitir obtener un sistema tributario que reúna cuatro características fundamentales. En primer lugar, se pretende lograr un sistema tributario sencillo, de mayor simplicidad que el sistema tributario existente actualmente.

En segundo lugar, deberá asegurar la suficiencia del sistema de manera que permita obtener recursos suficientes para que los poderes públicos puedan ejercitar las competencias que nuestro ordenamiento jurídico les atribuye y dar cumplimiento al mandato constitucional de promover de la libertad e igualdad de los ciudadanos y la participación de todos en la vida política, económica, cultural y social, todo ello con respeto a los principios constitucionales de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad que han de regir nuestro sistema tributario.

En tercer lugar, la reforma deberá permitir obtener un sistema tributario que favorezca el desarrollo económico del país. En este sentido, habrá de diseñarse una reforma tributaria eficiente, que incentive el crecimiento económico, la creación de empleo y favorezca la internacionalización de las empresas. Asimismo se revisará las competencias normativas que en el ámbito tributario resulten más adecuadas para garantizar la unidad de mercado y la neutralidad fiscal.

Por último, la reforma deberá permitir lograr un sistema tributario que favorezca el desarrollo social, adoptándose medidas que favorezcan particularmente a colectivos que han de ser objeto de especial protección, como las familias o las personas con discapacidad, así como medidas que estimulen el ahorro.

Con el fin de llevar a cabo las modificaciones planteadas, se considera conveniente la creación de una Comisión de Expertos que asesoren al Gobierno en materia de reforma del conjunto del sistema tributario español.

En consecuencia, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, el Consejo de Ministros, en su reunión del día

ACUERDA

PRIMERO. Crear una Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español que tendrá por objeto realizar un análisis del referido sistema con el fin de formular propuestas para su reforma, que deberá orientarse prioritariamente a potenciar la eficiencia de la economía española, el crecimiento de su producción y el empleo de su fuerza de trabajo contando en todo caso con las restricciones que impone la vigente Ley de Estabilidad Presupuestaria. El ámbito de tales propuestas podrá extenderse a las medidas que deban adoptarse para una mejor gestión e inspección de los tributos.

Las conclusiones y propuestas de la Comisión de Expertos se recogerán en un informe final que habrá de entregarse al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas antes de terminar el mes de febrero de 2014. Esta Comisión de Expertos, dejará de desempeñar sus funciones y se considerará extinguida una vez cumplidos los objetivos para los que fue creada, y en todo caso una vez entregado el informe antes mencionado.

SEGUNDO. La Comisión de Expertos estará integrado por las siguientes personas:

- Presidente: D. Manuel Lagares Calvo

- Vocales:

- D. Sixto Álvarez Melcón,
- D. Maximino Carpio García
- D. Francisco Castellano Real
- D. Juan Francisco Corona Ramón
- D. Fernando Fernández Méndez de Andes
- D. Pablo Hernández de Cos
- D. Pedro Manuel Herrera Molina
- D. Rafael Ortiz Calzadilla

TERCERO. Para llevar a término su trabajo la Comisión de Expertos podrá solicitar opinión a las personas u Organismos que considere adecuados y, a demanda de su Presidente, la Administración tributaria efectuará las estimaciones del impacto recaudatorio de los cambios en estudio, aplicando los medios necesarios para ello.

CUARTO.- Este órgano colegiado tendrá la naturaleza prevista en el artículo 40.3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, tendrá absoluta independencia de todo órgano administrativo y en todo lo no previsto por este Acuerdo, el funcionamiento de la Comisión de Expertos se ajustará a lo establecido en el

capítulo II del título II de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

QUINTO.- El funcionamiento de la Comisión de Expertos no supondrá incremento de gasto público.

Elévese al Consejo de Ministros.
Madrid,

EL MINISTRO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Cristóbal Montoro Romero

EL CONSEJO DE MINISTROS
aprobó la presente
propuesta en su reunión
del día - 5 JUL. 2013

LA MINISTRA SECRETARIA

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD
MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLIAS

REF.:

REF.C.M.: 03A9-20134501

ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LOS PASOS A SEGUIR TRAS CONCLUIR LA FASE DE EVALUACIÓN DEL PLAN DE RACIONALIZACIÓN NORMATIVA.

La Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos en su reunión de 17 de mayo de 2012 creó el Grupo de Trabajo Interministerial para la garantía de la unidad de mercado y el 11 de julio de 2012 aprobó un Programa de Trabajo de Garantía de Unidad de Mercado.

El objetivo del Programa de Trabajo del Grupo es estudiar las medidas para acabar con la fragmentación del mercado nacional y establecer, en todos los niveles de la Administración, un modelo regulatorio de las actividades económicas más eficiente.

Uno de los ejes fundamentales del Programa de Garantía de Unidad de Mercado, junto con la tramitación del Proyecto de Ley de Garantía de Unidad de Mercado (PLGUM) actualmente en tramitación parlamentaria, es el Plan de Racionalización Normativa cuyo primer informe de evaluación ha sido presentado hoy a Consejo de Ministros.

El Plan de Racionalización Normativa tiene por objeto el análisis de la normativa que afecta a cada sector con la finalidad de identificar los posibles obstáculos a la unidad de mercado establecidos por las distintas Administraciones Públicas así como la reducción de la carga normativa mediante la modificación o derogación de aquellas normas duplicadas o contradictorias, que entorpezcan la unidad de mercado o no respondan a un modelo de regulación eficiente.

El Plan de Racionalización Normativa se ha desarrollado hasta ahora en dos primeras fases:

Una primera fase de diagnóstico en la que los Ministerios identificaron más de 6.500 normas agrupadas en 29 sectores económicos que podrían potencialmente vulnerar la unidad de mercado.

Una segunda fase de evaluación de la normativa que dio comienzo en abril de 2013 y cuyo primer informe se presenta hoy a Consejo de Ministros. Las principales conclusiones del primer Informe de Evaluación del Plan de Racionalización Normativa, que se concibe con carácter dinámico y, por tanto, sujeto a actualizaciones, son las siguientes:

- Una vez realizada la primera fase de evaluación, de las más de 6500 normas identificadas como potencialmente afectadas, el informe recoge que más de 2700 normas estarían incidiendo negativamente en la unidad de mercado al afectar al libre acceso y ejercicio de las actividades económicas.

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA
GOBIERNO
OFICINA DEL SECRETARIADO

- De entre estas normas aproximadamente un 30% son estatales y un 70% de ámbito autonómico. Sobre estas normas el informe propone medidas concretas (incluyendo la posible modificación o derogación en el caso de las normas estatales) o su revisión en las Conferencias Sectoriales u otros mecanismos de cooperación.

Visto el I Informe de evaluación del Plan de Racionalización Normativa el Consejo de Ministros, a propuesta de la Vicepresidenta del Gobierno y Ministra de la Presidencia, del Ministro de Economía y Competitividad, y del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en su reunión del día 8 de noviembre de 2013,

ACUERDA:

1. Que la Administración General del Estado proceda a la reforma de la normativa contenida en el I Informe de Evaluación del Plan de Racionalización Normativa de conformidad con la disposición final quinta del PLGUM.

2. Que los Departamentos Ministeriales incluidos en el Grupo de Trabajo Interministerial para la Unidad de Mercado procedan a la convocatoria de las Conferencias sectoriales u otros mecanismos de coordinación recogidos en el I Informe de Evaluación del Plan de Racionalización Normativa.

   En dichas Conferencias sectoriales se plantearán, de acuerdo con el artículo 12.2 del PLGUM, las modificaciones normativas que correspondan para garantizar la adaptación de las disposiciones vigentes con rango legal y reglamentario a lo dispuesto en el PLGUM, así como el calendario para llevar a cabo dichas modificaciones, dentro del plazo previsto en la disposición final quinta del proyecto de ley.

3. En lo relativo a materia fiscal, el Consejo de Política Fiscal y Financiera analizará cómo afecta el conjunto de normativa tributaria a la unidad de mercado. A tal efecto, la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria elaborará un análisis sobre esta materia para su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

4. Asimismo, en materia de Contratación Pública, se insta al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a continuar con la puesta en marcha de medidas que eviten distorsiones a la unidad de mercado, en especial para garantizar la aplicación del artículo 18.2 del PLGUM.

5. Se insta a los Departamentos Ministeriales a continuar los trabajos de identificación y evaluación de la normativa, en coherencia con la naturaleza dinámica de estos ejercicios y con el artículo 15 del Proyecto de Ley, que dispone que todas las autoridades evalúen periódicamente su normativa.

6. Se insta a los Departamentos Ministeriales a avanzar en la detección de distorsiones a la unidad de mercado en la normativa local.

7. De acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del PLGUM, se insta a los Departamentos Ministeriales y a la Secretaría del Grupo de Trabajo Interministerial a invitar a las

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA
SECRETARIADO DEL GOBIERNO

asociaciones empresariales o sectoriales más representativas a colaborar activamente en el marco de las actuaciones que se planteen en las Conferencias Sectoriales u otros mecanismos de coordinación. Las contribuciones de las asociaciones empresariales o sectoriales serán trasladadas a la Secretaría del Grupo de Trabajo Interministerial.

8. El Grupo Interministerial para la Unidad de Mercado presentará actualizaciones periódicas del Informe de evaluación del Plan de Racionalización normativa a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y al Consejo de Ministros para un seguimiento de los avances en la modificación de la normativa y en el marco de las Conferencias sectoriales.

9. El Grupo Interministerial para la Unidad de Mercado elevará al Consejo de Ministros informes trimestrales sobre los avances en el Plan de Racionalización Normativa a los que se refiere el punto anterior, así como sobre cualquier otra materia que considere conveniente plantear en relación a dicho Plan.

ELÉVESE AL CONSEJO DE MINISTROS

Madrid, 8 de noviembre de 2013

LA VICEPRESIDENTA DE GOBIERNO Y MINISTRA DE LA PRESIDENCIA

Soraya Sáenz de Santamaría Antón

EL MINISTRO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Cristobal Montoro Romero

EL MINISTRO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

Luis de Guindos Jurado

EL CONSEJO DE MINISTROS aprobó la presente propuesta en su reunión del día - 8 NOV. 2013

LA MINISTRA SECRETARIA

DILIGENCIA. Para hacer constar que el documento que antecede, compuesto de 3 pag. es copia fiel del original que obra en el Archivo del Secretariado del Gobierno.

Madrid, 22 NOV. 2013

LA DIRECTORA DE LA OFICINA

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA GOBIERNO OFICINA DEL SECRETARIADO DEL GOBIERNO