



LIBRO VERDE PARA LA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL

febrero 2022

INTRODUCCIÓN DEL PRESIDENTE DE FOMENTO DEL TRABAJO

FOMENT DEL TREBALL decidió elaborar un LIBRO VERDE sobre la Reforma del Sistema Fiscal hace poco más de un año, al oír a la ministra de Hacienda vincular una eventual insuficiencia de recursos públicos con el supuesto hecho de una tributación en España siete puntos por debajo de la media europea.

FOMENT DEL TREBALL quería contrastar la veracidad de esta hipótesis y al mismo tiempo contribuir a la definición de los rasgos básicos de la necesaria reforma.

Para ello, FOMENT DEL TREBALL constituyó el Grupo de Expertos Tributarios de Fomento, que está integrado por más de una veintena de prestigiosos profesionales de las más relevantes empresas de consultoría, grandes bufetes e importantes despachos fiscalistas, junto con personas procedentes de la universidad y de la academia; así como por 7 representantes de Foment.

El Grupo de Expertos ha sido coordinado por Manuel Silva, consejero de Presidencia de Foment y Socio Consultor de Roca Junyent.

El Grupo de Expertos ha elaborado un amplio y fundado Documento de Conclusiones sobre el que se ha secundado Fomento, para la elaboración del Libro Verde para la Reforma del Sistema Tributario.

Desde FOMENTO DEL TRABAJO con el LIBRO VERDE, por la Reforma del Sistema Fiscal:

Queremos manifestar que es incorrecto decir que en España existe una fiscalidad baja, lo que ocurre es que hay menos cumplimiento de la fiscalidad, y que la solución no es incrementar los impuestos a quienes ya pagamos, sino que paguen quienes no pagan.

Queremos contribuir a dar soluciones para las AAPP, para poner los pilares básicos de una Fiscalidad Competitiva, al servicio de la economía productiva, para generar riqueza, poder redistribuirla equitativamente, crear puestos de trabajo y contribuir a la financiación de la sociedad del bienestar, eliminar las desigualdades sociales y reforzar la cohesión social.

Ya hace tiempo que Foment viene diciendo que la fiscalidad es un gran instrumento de política económica, y no un mecanismo para cuadrar las cuentas públicas.

Ahora es la hora de bajar impuestos, porque no faltan impuestos, faltamos contribuyentes. La presión fiscal no es baja, el número de contribuyentes sí.

Esta es la hora de aumentar el número de contribuyentes.

VAMOS EN DIRECCIÓN CONTRARIA. Sólo hace falta observar que hacen importantes gobiernos de la UE. El nuevo Canciller alemán, Shultz, baja la presión fiscal y reduce el gasto público. Exactamente al igual que el presidente Mario Draghi en Italia. Es necesario tomar nota.

Fomento quiere agradecer a todos los miembros del Grupo de Expertos -ya su coordinador- la generosidad que han demostrado al poner su tiempo, conocimiento y experiencia cualificada a disposición de nuestra organización. Todo esto reflejado en un Documento de Conclusiones riguroso y preciso en sus propuestas, fundamentado en sus planteamientos, y contrastado por su experiencia práctica. Un documento, en suma, de gran calidad y enormemente útil para dotar a la sociedad de una fiscalidad competitiva al servicio de la economía productiva.

PROPUESTAS MÁS RELEVANTES

1. SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

- Es un impuesto confiscatorio, penaliza el ahorro y perjudica la inversión, la competitividad y el crecimiento económico.
- Desde Foment esperamos la resolución del Tribunal Constitucional.
- No existe en ningún país de la UE, excepto en España.
- Mientras se mantenga el Impuesto de Patrimonio, planteamos la bonificación del 100% por parte de la Generalidad de Cataluña, puesto que se trata de un impuesto cedido.

2. INSTA AL GOBIERNO del Estado a elaborar un plan estratégico de 4 años, para aflorar 10 puntos de la economía sumergida que en España representa un 25% del PIB.

Esto representaría un incremento de la recaudación fiscal en torno a los 3'5 puntos del PIB, o sea 33 mil millones de euros al finalizar el Plan.

También AFLORARÍAN 1'5 millones de asalariados.

3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Bonificación del 100% por Patrimonios adquiridos por el cónyuge, ascendientes y descendientes, siempre que no supere 1 millón de euros. Así como por la adquisición de la vivienda habitual del causante.
- Reducción de los tramos por un tipo mínimo del 4% y un máximo del 9%.

4. PROTEGER FISCALMENTE LA CONTINUIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR

Ampliando el ámbito familiar en un mínimo del 20% a tíos y sobrinos (parientes colaterales de 3º y 4º grado).

5. REDUCCIÓN DEL IMPORTE DE SOCIEDADES POR LOS BENEFICIOS REINVERTIDOS en un tipo mínimo del 15% por las empresas.

6. **REINTRODUCCIÓN DE UNA DESGRAVACIÓN FISCAL del 15% por gastos sanitarios en el IRPF**, frente a la actual tensión asistencial en el ámbito sanitario.

7. **EXIGIR a las AAPP una revisión del gasto público** para mejorar sus niveles de eficiencia y eficacia, ya que con la actual coyuntura de reducción del déficit público, que debe darse mediante la lucha del fraude fiscal por un lado, la mejora de la actividad económica por otro, en la que se ha demostrado que las empresas se han modernizado muy rápidamente para conseguir la máxima competitividad, es totalmente racional y objetivo que las AAPP también tengan la misma hoja de ruta, y esto implica la revisión del gasto público, para mejorar sus niveles de eficacia y eficiencia.

Este planteamiento puede realizarse mediante un análisis exhaustivo a través de diferentes instrumentos del estado como son el Tribunal de Cuentas y AIREF.

En este sentido, en el estudio del IEE de Fomento de 2020 sobre la eficiencia del gasto público, sitúa a España(87,4) por debajo de la media europea(=100), situándose en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE.

ÍNDICE

ANTECEDENTES	10
INTRODUCCIÓN.....	16
TÍTULO PRIMERO: ANÁLISIS ECONÓMICO Y GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	20
TÍTULO SEGUNDO: MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA, COOPERACIÓN Y REDUCCIÓN DE LITIGIOSIDAD.	37
1. Introducción	37
2. Medidas para reforzar la seguridad jurídica y conseguir un clima e confianza tributaria. 38	
a) Regular que los criterios interpretativos que la Administración establezca lo sean hacia adelante, y no hacia atrás.....	38
b) Cambiar la cultura en la relación y forma de relacionarse de la Administración con el contribuyente en un contexto de fiscalidad colaborativa. Hacia una cultura de diálogo, respeto, empatía, confianza e interés único.....	39
c) Prever mecanismos que refuercen la seguridad jurídica, incluida la simplificación normativa, la estabilidad legislativa y la concreción de conceptos jurídicos indeterminados.....	39
d) Simplificar las declaraciones-liquidaciones.....	39
e) Regular un Órgano mixto y paritario sector público-sector privado	39
f) Consultas vinculantes.....	40
g) Actas con acuerdo sin sanción.....	40
h) Aprobar un estatuto de derechos y obligaciones del contribuyente.....	40
i) Reducir el plazo de prescripción a 3 años.....	40
j) Racionalizar las causas de interrupción de la prescripción.....	40
k) Replantear la responsabilidad directa del funcionario público.....	42
3. Agilizar y simplificar las reclamaciones económico-administrativas y del contencioso tributario.....	42
a) Suprimir la segunda instancia de la vía económico-administrativa o convertirla en potestativa.....	42
b) Unificar la vía económico-administrativa.....	44
c) Integrar profesionales de prestigio en los Tribunales Económico-Administrativos... ..	44
d) Mejorar el régimen de suspensión administrativa de la ejecución de los actos tributarios.....	45

e) Reducir el plazo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas y efectos de su incumplimiento.	46
f) Modificar ciertas previsiones procedimentales.	46
g) Admitir medios alternativos de resolución de conflictos (arbitraje, mediación y conciliación).....	47

TÍTULO TERCERO: IMPUESTOS CEDIDOS; IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO; IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. 48

1. Impuesto sobre el patrimonio.....	48
2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.....	49
3. Régimen de empresa familiar.	51
a) Importancia de la empresa familiar en la economía.....	51
b) Sistema comparado.....	51
c) Impuesto sobre el Patrimonio.....	51
d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	52
4. Mejoras en el régimen de la empresa familiar	53
e) Revisar la definición de empresa familiar para ampliar el perímetro de control hasta el 4ª grado (primos).	53
f) Unificar el concepto de actividad económica con la regulación prevista en el Impuesto sobre Sociedades.	54
g) Aclarar el concepto de actividad de arrendamiento de inmuebles para objetivar su aplicación.....	55
h) Aplicar la regla de la patrimonialidad sobrevenida a efectos del alcance del régimen de la empresa familiar.....	57
i) Aclarar el ámbito de aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley del IRPF relativo a las donaciones de la empresa familiar.	58
5. Conclusiones.....	59

TÍTULO CUARTO: IMPUESTOS CEDIDOS; IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 61

1. Rebajar los tipos impositivos tanto en transmisiones patrimoniales onerosas como en actos jurídicos documentados.	61
2. Aumentar el factor de minoración del valor de referencia catastral del 10% actual al 20% 62	
3. Igualar el tratamiento fiscal de los Patrimonios protegidos.	63
4. Establecer límites a la tributación por AJD de las operaciones conexas.....	63

TÍTULO QUINTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 65

1. Introducción	65
2. Propuestas de cambio en favor de mejorar la equidad del impuesto	65

a)	Incluir los rendimientos del capital inmobiliario dentro de la categoría de renta del ahorro para evitar la discriminación en comparación con determinados rendimientos del capital mobiliario.....	65
b)	Aumentar y fijar el mismo límite de aportación a planes de pensiones para trabajadores y contribuciones empresariales.....	66
c)	Considerar de gasto de deducible de las primas satisfechas a entidades aseguradoras por parte del contribuyente de IRPF para la cobertura de enfermedad. Reintroducir la deducción por gastos de enfermedad	66
d)	Eliminar los regímenes de imputación de rentas.....	66
3.	Propuestas de cambio en favor de la competitividad y el dinamismo económico.....	66
a)	Simplificar y actualizar las escalas y tipos aplicables	67
b)	Adaptar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente	67
c)	Adaptar determinados aspectos del impuesto a las circunstancias de la economía..	67
d)	Ampliar de los supuestos de renta irregular	68
e)	Aplicar el criterio de caja para todas las actividades económicas	68
f)	Establecer la exención para la renta derivada de la transmisión de la vivienda habitual sin necesidad de reinversión.....	68
g)	Establecer una deducción por la adquisición de vehículos eléctricos.	68
h)	Mejorar el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español para favorecer la atracción de talento para la empresa española.....	68
i)	Mejorar el actual régimen de trabajadores desplazados en el extranjero mediante el incremento del importe exento	69
4.	Modificaciones de carácter técnico encaminadas a evitar o corregir posibles efectos no pretendidos y reducción de la inseguridad jurídica	69
a)	Establecer la deducción de gastos de administración y mantenimiento de cuentas corrientes	69
b)	Establecer un mínimo exento para rendimientos del capital mobiliario.....	69
c)	Ampliar el plazo de compensación de determinados gastos.....	69
d)	Eliminar la obligación de imputación de renta en inmuebles arrendados a familiares	70
e)	Modificar la definición de renta irregular en rendimientos de actividades económicas	70
f)	Precisar el criterio legal sobre determinados gastos deducibles y la afectación de vehículos a la actividad económica.....	70
g)	Suprimir el régimen de estimación objetiva	70
h)	Determinar de alteración patrimonial para determinadas transmisiones de activos financieros.....	70
i)	Mejorar la seguridad jurídica en relación a determinados supuestos de no alteración patrimonial	70

- j) Adaptar la legislación a la Sentencia del TJUE en relación con las ganancias de patrimonio no justificadas..... 71
- k) Clarificar el tratamiento fiscal del “*carried interest*” 71
- l) Diferir la tributación de los planes de stock options/adquisición de acciones de start-ups 71
- m) Transparencia fiscal Internacional: Establecer la tributación en función de la naturaleza de las rentas 72

TÍTULO SEXTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 73

- 1. Introducción 73
- 2. Propuestas de cambio en favor de la competitividad, la atracción de inversiones y el dinamismo económico 73
 - a) Recuperar la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio en aquellos casos en que el transmitente tributó por la ganancia asociada a la venta de la participación..... 73
 - b) Armonizar del tipo general de gravamen del Impuesto con el que existe en otros países de la Unión Europea 73
 - c) Potenciar los incentivos aplicables a los beneficios no distribuidos o reinvertidos ... 74
 - d) Flexibilizar la limitación a la deducibilidad de gastos financieros 74
 - e) Derogar el pago a cuenta mínimo del 23% del resultado contable 75
 - f) Restituir la exención plena para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativo de los fondos propios de entidades. 75
 - g) Introducir mejoras en materia de incentivos fiscales 75
 - h) Precios de transferencia en Sociedades profesionales: 76
 - i) Suavizar la limitación a la aplicación de créditos fiscales: 77
- 3. Modificaciones de carácter técnico encaminadas a evitar o corregir posibles efectos no pretendidos y reducción de la inseguridad jurídica 77
 - a) Transparencia Fiscal Internacional: acotar o clarificar su alcance para excluir supuestos de dividendos y plusvalías por parte de entidades *subholding*. 77
 - b) Limitación a la exención para evitar la doble imposición en la percepción de dividendos: acotar los efectos en distribuciones en cadena entre entidades residentes en España. 77
 - c) Gastos asociados a la retribución de los administradores o miembros del consejo de administración: aclarar el concepto de gastos contrarios al ordenamiento jurídico para resolver la inseguridad creada. 78
 - d) Concepto de actividad económica: recoger una visión conjunta para evitar perjuicios fiscales por el modo en como las compañías organizan las funciones entre entidades de un mismo grupo. 79
 - e) Régimen especial de neutralidad fiscal: explicitar que no constituye un requisito para la aplicación la existencia de rama de actividad con carácter previo a la reorganización.. 79

f) Exit Tax	79
4. Reflexiones de alto nivel sobre la estructura o aspectos críticos del Impuesto	79
TÍTULO SÉPTIMO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.	80
1. Suprimir el régimen simplificado y su sustitución por un régimen opcional de franquicia. 80	
2. Suprimir el régimen especial del criterio de caja.....	80
3. Modificar el régimen especial de grupos de entidades, en su modalidad avanzada.	81
4. Señalar como no sujetos de los ingresos por dividendos derivados de la actividad de tenencia de valores.	82
5. Posibilidad de afectar parcialmente elementos patrimoniales y gastos que no deriven de bienes de inversión.	82
6. Incorporar modificaciones técnicas que reflejen la jurisprudencia de la UE.....	82
7. Establecer la prevalencia general de la prorata especial en el derecho a deducir.....	83
8. Posibilitar la renuncia a la exención de operaciones financieras.....	83
9. Establecer mecanismos de neutralidad del IVA en seguros de la rama no vida.....	84
10. Revisar y ampliar los supuestos de exención en segundas y ulteriores entregas de edificaciones.....	84
11. Modificar del régimen de la auto promoción de vivienda, tanto individualmente como en comunidad.....	85
12. Ampliar y objetivar el concepto rehabilitación de edificaciones.....	85
13. Permitir la reducción del IVA por impago en el caso de consumidores por valor inferior a 300 €.	86
14. Ampliar los supuestos de aplicación del tipo reducido de IVA (del 10%).	86
15. Ampliar los supuestos de aplicación del tipo superreducido de IVA(4%).	87
TÍTULO OCTAVO. OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS: IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES	88
1. Impuestos Especiales	88
a) Propuesta de modificación de la Ley Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco relativa a la estructura y tipos que grava las labores del tabaco.....	88
2. Impuestos medioambientales.....	89
a) Impuestos estatales de carácter medioambiental en España.	91
b) Impuesto Especial sobre Hidrocarburos	92
c) Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica	93
d) Impuesto Especial sobre la Electricidad.....	94
e) Conclusiones.....	95

RESUMEN EJECUTIVO

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2021 la Junta Directiva de Foment del Treball acordó la creación de un Grupo de Expertos Tributarios, coordinados por el Consejero de Presidencia de Foment del Treball y Socio Consultor de Roca Junyent, Manuel J. Silva, asistido por el Director de Economía de Foment del Treball, Salvador Guillermo, con el objetivo de analizar y formular propuestas y recomendaciones pertinentes al Gobierno durante el proceso de reforma del sistema tributario español.

Ese mismo día se había celebrado el acto de presentación del Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, creado por resolución de la ministra de Hacienda, María Jesús Montero.

La sesión constitutiva del Grupo de Expertos Tributarios de Foment del Treball tuvo lugar el 26 de abril de 2021

El Grupo de Expertos Tributarios está integrado por:

Josep Ma. Balcells Cabana, Ilustre Col·legi de l'Advocacia de Barcelona

Núria Cabré Plana, Garrigues

Pedro Cambas Puente, ETL Global ADD

Joan Francesc Corona Ramón, Catedrático de Hacienda Pública de la UAO

Josep Ma. Coronas Guinart, Coronas Advocats

Ignacio Costa, Cuatrecasas

Gorka Crespo, Ernst & Young

Borja d'Abadal Gámiz, Augusta Abogados

Bruno Domínguez Alonso, Baker McKenzie

Antoni Duran-Sindreu, Duran-Sindreu Asesores Legales

Jacobo Garcia-Nieto Serratosa, GNL Russell Bedford

Sergio González-Anta, KPMG

Raquel Iglesias, Vicedecana de l'Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya

Victor Isábal, Grant Thornton

José Alberto Marín, Decano de l'Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya.

Vicente Martínez Pujalte, Conseller de la Presidència de Foment del Treball

Jaume Menéndez, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y Economista

Fiscal

Miguel Ángel Morales, Uría Menéndez

Enric Moret Plume, Roca Junyent

Samuel Navarro Lorente, OBN

Joan Francesc Pont Clemente, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universitat de Barcelona

Esteban Raventós, Baker McKenzie

Daniel Rioperez Losada, Osborne Clarke

David Rivero, PricewaterhouseCoopers

Joan Antoni Sánchez Carreté, Expert Fiscalista

Enrique Seoane, Deloitte

Manuel J. Silva, Coordinador del Grupo de Expertos Tributarios, Conseller de
Presidència de Foment del Treball, Socio Consultor Roca Junyent

Jordi Alberich Llaveria, Institut d'Estudis Estratègics de Foment del Treball

Jordi Casas, Director del gabinet del President de Foment del Treball

Helena de Felipe, President de FEPIIME y Vicepresident de Foment del Treball

Salvador Guillermo Viñeta, Director de Economía de Foment del Treball

Virginia Guinda, Consejera Delegada de Iberboard y Vicepresident de Foment del
Treball

Valenti Pich, President de la Comisión de Economía y Fiscalidad de Foment del
Treball

David Tornos, Secretari general de Foment del Treball

Josep Sánchez Llibre, President de Foment del Treball

Durante los trabajos del Grupo de Expertos, José Alberto Marín fue sustituido, por
indisponibilidad, por Raquel Iglesias.

En la sesión constitutiva se acordó que el grupo finalizara sus trabajos el 31 de marzo
de 2022, un mes después de que debiera hacerlo –el 28 de febrero- el Comité de

Personas Expertas para la Reforma del Sistema Tributario creada por el Ministerio de Hacienda.

Con posterioridad, a instancias de la Junta Directiva de Foment del Treball, el Grupo finalizó sus trabajos el 18 de febrero de 2022.

El Grupo de Expertos decidió trabajar en Comisión, constituyéndose a este efecto las siguientes 8 comisiones:

- **COMISIÓN 1. ANÁLISIS ECONÓMICO Y GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO.**
- **COMISIÓN 2. MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA, COOPERACIÓN Y REDUCCIÓN DE LITIGIOSIDAD.**
- **COMISIÓN 3. IMPUESTOS CEDIDOS: IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO; IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. TRIBUTACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.**
- **COMISIÓN 4. IMPUESTOS CEDIDOS: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**
- **COMISIÓN 5. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (RESIDENTES Y NO RESIDENTES)**
- **COMISIÓN 6. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**
- **COMISIÓN 7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**
- **COMISIÓN 8. IMPUESTOS ESPECIALES.**

Además de la multitud de reuniones de las comisiones, el Grupo de Expertos Tributarios se ha reunido en sesión plenaria en 8 ocasiones, presididas la mayoría de ellas por el Presidente de Foment del Treball, Josep Sánchez Llibre:

- 26 de abril de 2021.
- 31 de mayo de 2021.
- 28 de junio de 2021.
- 26 de julio de 2021.
- 27 de septiembre de 2021.
- 8 de octubre de 2021.
- 31 de enero de 2022.
- 18 de febrero de 2022.

Ante el Grupo de Expertos Tributarios se han celebrado las siguientes comparecencias:

- D. Marc Puig Guasch, Presidente del Instituto de la Empresa Familiar y de Puig.
- D. Luis Manuel Alonso González, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Director del Departamento de Derecho Administrativo, Procesal, Financiero y Tributario de la Universitat de Barcelona.
- D. Gregorio Izquierdo Llanes, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Director del Departamento de Economía de la CEOE, Director General del Instituto de Estudios Económicos, ha sido Presidente del Instituto Nacional de Estadística.
- D. Daniel Lacalle Fernández. Economista Jefe de Tressis, profesor del IE Business School y del IEB, y gestor de fondo de inversión. Autor de varios libros de divulgación económica en la editorial Deusto, así como columnista y colaborador en varios medios de comunicación digitales y televisivos.
- D. Carlos Ocaña Pérez de Tudela. Director General de Funcas desde septiembre de 2011. Con anterioridad fue Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos (2006-11), Secretario General de Presupuestos (2004-06), economista sénior de la Agencia Internacional de la Energía-OCDE (1998-2002) y, durante la década de los 90, ocupó otros cargos de responsabilidad en el Tribunal de Defensa de la Competencia y en la Comisión del Sistema Eléctrico.
- D. Javier J. Pérez, Jefe del Departamento de Economía Internacional y Área del Euro del Banco de España (En sustitución de D. Pablo Hernández de Cos, Gobernador del Banco de España).
- D. Juan Costa Climent, que fue Secretario de Estado de Hacienda y Presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (1996-2000); Secretario de Estado de Turismo, Comercio y de la Pequeña y mediana empresa (2000-2003; y Ministro de Ciencia y Tecnología (2003-2004).

Se concertó también la comparecencia de D^a Marta Espasa, Secretaria d'Hisenda de la Generalitat de Catalunya, que fue pospuesta por circunstancias imprevistas y sobrevenidas; y que, finalmente, no ha habido ocasión de realizar ante el cierre anticipado de los trabajos del Grupo de Expertos.

Las reiteradas invitaciones dirigidas al Ministerio de Hacienda para obtener la comparecencia de algún alto cargo han sido declinadas, justificándolo en la voluntad del Ministerio de no interferir en los trabajos del Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria.

INTRODUCCIÓN¹

Si bien no se requiere una justificación específica para que Foment del Treball desee formar y expresar su posición en relación la reforma del sistema tributario, la forma en que el Gobierno y el Ministerio de Hacienda anunció su intención de proceder a dicha reforma, y la creación del Grupo de Personas Expertas para la reforma del Sistema Tributario, con la misión de elaborar un “Libro Blanco”, la han convertido en imprescindible.

El hecho de que la ministra de Hacienda, en el acto de presentación del Grupo el 11 de abril de 2021, destacase especialmente entre los objetivos de la reforma el de garantizar la suficiencia de recursos públicos, vinculándola a que *“España se encuentra siete puntos por debajo de la media de la zona euro en ingresos públicos”*, constituía toda una declaración de intenciones fundada en una hipótesis inexacta o incorrecta.

Foment del Treball ya manifestó en ese momento su preocupación por una reforma fiscal con una declarada finalidad -fundamentalmente- recaudatoria. Finalidad que fue confirmada por los debates parlamentarios realizados en el Congreso de los Diputados esa misma semana.

De ahí que uno de los objetivos fundamentales de este *“Libro Verde de Foment del Treball para la reforma del sistema tributario”* fuese contrastar la veracidad y validez de la hipótesis: la existencia en España de una tributación menor que la media de los países de la Unión Europea.

La denominación de *“Libro Verde”* se ha tomado prestada de las prácticas de la Comisión Europea, que da este nombre a los documentos publicados con el objetivo de estimular una reflexión sobre un tema concreto, frente a la denominación de “Libro Blanco”, que se atribuye a los documentos que contienen propuestas de acciones de los organismos oficiales.

El Libro Verde, después de distinguir entre presión fiscal, presión fiscal efectiva, esfuerzo o sacrificio fiscal, y presión fiscal normativa, llega a la conclusión de que la presión fiscal efectiva -esto es, la contribución a los ingresos públicos que realiza el conjunto de economía regular (es decir, la economía no sumergida)- es similar a la media europea. Por eso se concluye que en España no hay una fiscalidad menor, sino lo que hay es un menor cumplimiento de la fiscalidad, y que la solución no debe ser aumentar la presión a los que cumplen, sino que cumplan más los que incumplen. Por

¹ Manuel J. Silva, Coordinador del Grupo de Expertos de Foment del Treball.

eso en el Título Primero del Libro Verde se propone la elaboración por el Gobierno de un Plan Estratégico de reducción de la Economía Sumergida.

En relación con la alegada insuficiencia de recursos públicos, el punto de partida de Foment del Treball, y de este Libro Verde es múltiple, y se expresa en.

- La asunción como irrenunciable del objetivo de garantizar y mejorar el estado del bienestar.
- La constatación de que un estado del bienestar fuerte requiere una economía regular también fuerte. Y para ello deben reducirse tanto el porcentaje de economía sumergida como el porcentaje de desempleo existentes en España. Tal como establece la Ley General Tributaria, los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, sirven como instrumentos de la política económica general.

Por ello, Foment del Treball entendía y entiende que la reforma tiene que situar la fiscalidad al servicio de la actividad productiva, de la recuperación y del mantenimiento de los puestos de trabajo; y que el sistema tributario tiene que ser tanto equitativo como competitivo. Sólo se puede distribuir la riqueza previamente creada. Buena parte de las propuestas contenidas en los Títulos Tercero, Cuarto, Quinto, Sexto y Séptimo este Libro Verde pretenden el fortalecimiento de la actividad productiva y de las empresas, en especial de las empresas familiares, así como el incremento de los puestos de trabajo.

- La necesidad de ajustar el sistema tributario a los objetivos establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución. Este precepto proclama 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. De ahí que en el Título Tercero del Libro Verde, entre muy diversas medidas, se proponga sin ambages la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya existencia se ha convertido en una auténtica excentricidad en el ámbito de la Unión Europea; y que en el Título Quinto se proponga también la deflactación de las tarifas de diversos impuestos, para evitar la “progresividad fría o rémora fiscal”, es decir, someter a tributación capacidades económicas que la rampante inflación ha devorado convirtiéndolas en ficticias.

- La exigencia de eficiencia y economía en el gasto público. No en vano el artículo 31.2 de la Constitución establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. El gasto público no puede ser una magnitud de fijación discrecional por los poderes públicos, a la que deban seguir sin resuello los ingresos públicos. En cualquier caso, este es un tema que, aunque de necesaria y conveniente cita, queda al margen de este Libro Verde.

No podemos, sin embargo, dejar de recordar aquí y asumir el informe del Institut d'Estudis Estratègics de Foment del Treball titulado *“Una Estrategia para evaluar las políticas públicas”*. En él se concluye que *“la dinámica de mayor gasto público en los próximos años, para recomponer los destrozos de la pandemia, y la necesidad de una mejor provisión estable de servicios públicos esenciales, como sanidad y educación, convierte en indispensable y urgente la rendición de cuentas y evaluación sistemática de las políticas públicas. A este fin contribuirá un compromiso reforzado de las instituciones parlamentarias, pero, tanto o más importante resultará la asignación de recursos y competencias a organismos independientes y especializados, como los señalados en el presente documento. Pero todo ello sólo resultará eficiente y sostenible si va acompañado de un ambicioso proceso de reforma y modernización de la función pública”*.

En definitiva, el Instituto de Estudios Estratégicos de Foment concluye que *“toda estrategia de evaluación de las políticas públicas debe enmarcarse en el contexto más amplio de reforma de las Administraciones, con tres prioridades principales: un mejor sistema de atracción y retención del talento en la función pública; un uso generalizado de la ciencia, tecnología y conocimiento en la formulación y gestión de políticas; y una mayor coordinación entre los diversos niveles de las Administraciones Públicas”*.

Resulta también necesario mejorar la transparencia de nuestro sistema de ingresos y gastos públicos, y ampliar su conocimiento por los ciudadanos, ya que la ignorancia es caldo de cultivo de la demagogia.

Cuando en el Estudio del Centro de Investigaciones Sociológicas nº 3290, “OPINIÓN PÚBLICA Y POLÍTICA FISCAL, Julio 2020, frente a la pregunta 11(“ *Teniendo en cuenta lo que Ud. y su familia reciben de las distintas administraciones públicas ¿diría Ud. que*

las administraciones públicas le dan más de lo que Ud. paga en impuestos y cotizaciones, más o menos lo que paga, o menos de lo que paga en impuestos y cotizaciones?") sólo el 5,9 % responde que recibe más de lo paga, no cabe sino concluir que existe un gran desconocimiento sobre la eficacia redistributiva de los impuestos. Muchos ciudadanos saben lo que pagan por determinados servicios públicos (en muchos casos y razonablemente, nada, al ser universales y gratuitos), pero ignoran el coste efectivo de estos servicios a las arcas públicas. Tenemos un problema de transparencia y de cultura fiscal.

Finalmente, deberían realizarse esfuerzos en pro de la legitimación del sistema tributario para extender el cumplimiento espontáneo y voluntario de sus obligaciones tributarias por los ciudadanos, entidades y empresas. Esto requiere modificaciones sustantivas, como las propuestas en los Títulos Segundo a Octavo de este Libro Verde; pero muy fundamentalmente también modificaciones en los procedimientos tributarios y las actuaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, como las que se proponen en el Título Segundo del Libro Verde. No ignoramos ni pretendemos desposeer a la administración tributaria de las potestades que la Ley le atribuye. Sino simplemente recordar la célebre frase que el ministro de Relaciones Exteriores de Napoleón, Talleyrand, le dijo un día al emperador: "*Señor, con las bayonetas se puede hacer cualquier cosa menos sentarse sobre ellas*". Sin duda con un sistema tributario más equitativo, justo, eficiente, competitivo, al servicio de la creación de riqueza y de empleo, y con un mayor clima de transparencia y confianza entre la Administración y los contribuyentes, se alcanzarían mayores niveles de recaudación.

Las reflexiones que se realizan y las medidas que se proponen en este Libro Verde de Foment del Treball para la Reforma del Sistema Tributario, redactado tomando como base las conclusiones del Grup d'Experts Tributaris de Foment del Treball, a cuyos miembros Foment del Treball desea reiterar su agradecimiento, pretenden constituir una aportación honesta al debate sobre la reforma del sistema tributario español. Para la configuración de un sistema tributario justo, equitativo, moderno. Que contribuya a la competitividad e internacionalización de la economía española, a la creación de riqueza y de puestos de trabajo, y a la sostenibilidad.

Esa ha sido, al menos, nuestra intención.

TÍTULO PRIMERO: ANÁLISIS ECONÓMICO Y GENERAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO².

Uno de los indicadores al uso para comparar los diferentes sistemas impositivos es la denominada **presión fiscal**. Este indicador nos explica qué parte en términos porcentuales del PIB que genera una economía significa la recaudación obtenida por la totalidad de impuestos. En el caso más habitual, suele ser impuestos más cotizaciones sociales.

De los últimos datos disponibles publicados por la Comisión Europea en su informe “Taxation Trends in the European Union”, publicado en el 2021 y referenciado como último año el 2019, observamos que en el conjunto de la Unión Europea (UE-28) el porcentaje se sitúa en el 39,1% y, en el caso de la Eurozona (EA-19), este indicador se eleva suavemente al 40,5%. En el caso de España, el valor se sitúa en el 34,8%; por lo tanto, relativamente inferior a la media comunitaria.

Existe una amplia dispersión de este valor entre el conjunto de países, situándose España en la posición 18. El primer puesto lo ocupa Dinamarca con el 46,1% y el último puesto Irlanda con el 22,1%.

Presión fiscal. Impuestos totales (incluidas las cotizaciones sociales efectivas obligatorias) como % del PIB		
	2019	Ranking 2019
UE-27	40,1	
UE-28	39,1	
EA-19	40,5	
Bélgica	43,6	3
Bulgaria	30,3	24
Chequia	36,1	15
Dinamarca	46,1	1
Alemania	40,3	8
Estonia	33,1	21
Irlanda	22,1	27
Grecia	39,5	9
España	34,8	18
Francia	45,5	2

² Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Juan Francisco Corona Ramón (Coord.), Salvador Guillermo Viñeta, Antonio Durán-Síndreu Buxadé, Samuel Navarro Lorente y Valentí Pich Rosell

Croacia	38,5	12
Italia	42,3	6
Chipre	35,6	16
Letonia	30,8	23
Lituania	30,1	25
Luxemburgo	39,1	11
Hungría	36,5	14
Malta	31,3	22
Países Bajos	39,3	10
Austria	42,6	5
Polonia	35,2	17
Portugal	34,6	19
Rumania	26	26
Eslovenia	37,4	13
Eslovaquia	34,4	20
Finlandia	42,2	7
Suecia	43	4
Islandia	35,8	
Noruega	40,1	
Reino Unido	33,8	

Source: European Commission, DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data

Este indicador, muy al uso, no debe contemplarse de forma aislada, sino que es necesario complementarlo con 3 o incluso 4 indicadores que exponen de forma más evidente la situación de los respectivos países.

El primero de ellos es el que podemos denominar **presión fiscal efectiva**, el cual, a diferencia del anterior indicador, indica qué representa la recaudación en impuestos y cuotas a la seguridad social sobre el conjunto de economía regular. Es decir, aquella que, en términos fiscales, nutre de recursos a la hacienda pública. Para obtener este indicador de presión fiscal efectiva, se parte de excluir del conjunto del PIB las estimaciones que para cada uno de los respectivos países de economía sumergida o irregular, y, por lo tanto, se observa cual es la recaudación sobre esa economía regular.

Presión fiscal efectiva	
Irlanda	25
Estados Unidos	26
Suiza	29
Australia	31

Rumanía	34
Corea del Sur	34
Japón	35
Nueva Zelanda	36
Reino Unido	37
Canadá	37
Letonia	37
Lituania	37
Bulgaria	38
Eslovaquia	39
OCDE	40
República Checa	40
Estonia	41
Islandia	41
Portugal	42
Polonia	42
Países Bajos	43
Luxemburgo	44
Alemania	44
Malta	44
España	45
UE-28	45
Hungría	46
UE-27	47
Austria	47
Eslovenia	47
Noruega	47
Suecia	49
Finlandia	49
Croacia	50
Francia	52
Chipre	52
Bélgica	53
Grecia	54
Dinamarca	54
Italia	55

Neta de economía
sumergida. Año 2019

Fuente: Instituto de
Estudios Económicos y
Tax Foundation

Esa realidad que habíamos visto anteriormente es sustancialmente diferente, ya que la que presión fiscal efectiva se sitúa, en el caso de la media de la OCDE en niveles del

40%, en el caso de la UE-28 a niveles del 45 (UE-27 = 47), que es justamente también el nivel en el que se sitúa la presión fiscal efectiva en el caso de España. Es decir, que, en España, con respecto de las bases imponibles, y, por lo tanto, de las que verdaderamente contribuyen, tiene un peso relativo igual a la media europea.

Esto se debe, obviamente, a la mayor presencia de economía sumergida que presenta nuestra economía con respecto al conjunto de los países europeos. De ahí que, ya en su informe “Por una fiscalidad competitiva” de junio de 2019, Foment del Treball expuso que ese diferencial que se producía en las estadísticas, strictu sensu de presión fiscal, obedecía en gran medida a la existencia de una mayor economía sumergida que presentaba nuestra economía. De ahí que exigiera y reitera en el actual, la necesidad, no de subir los impuestos, pues se verían gravados aún más las actividades y sujetos que contribuyen, haciéndolo ya por encima de la media europea. Lo que se debe hacer es buscar los mecanismos para que contribuyan fiscalmente en mayor medida el conjunto de actividades y sujetos pasivos que o bien no contribuyen, o bien no contribuyen de acuerdo con lo que les corresponde.

Por lo tanto, una primera aproximación nada ajustada, nos indicaría que, el camino que inicialmente nos pudiera derivar de una lectura simple de las estadísticas solo de presión fiscal es que en España esta es menor, que tiene un recorrido al alza y que posiblemente sea una opción que valorar. En cambio, al introducir un factor relevante como es la presencia de la economía sumergida, se constata que la contribución fiscal efectiva se encuentra exactamente al mismo nivel en porcentaje de PIB tanto en la economía española como en la media de los países de la UE, ambos con un 45%, una vez excluida la economía sumergida. Por lo tanto, el acento no hay que ponerlo en subir impuestos, sino en luchar contra la economía irregular.

Otro indicador que la literatura ha hecho un uso intenso del mismo ha sido el del **esfuerzo o sacrificio fiscal**. Este indicador viene a relativizar el concepto de la presión fiscal en función de los niveles de renta per cápita, ya que entiende que el esfuerzo o sacrificio fiscal es mayor en aquellas regiones o países que relacionan la recaudación con respecto a la capacidad económica, siendo más sensible o alto el sacrificio para las personas con menores niveles de renta frente a la misma presión fiscal, pero tienen menores niveles de renta per cápita.

Esfuerzo fiscal	
Irlanda	25
Suiza	29
Luxemburgo	32
Estados Unidos	35
Islandia	48
Australia	49
Noruega	49
Canadá	67
OCDE	67
Países Bajos	69
Nueva Zelanda	70
Dinamarca	71
Japón	72
Reino Unido	73
Suecia	76
Austria	78
Corea del Sur	79
Alemania	79
Finlandia	80
Bélgica	86
Malta	92
EU-28	100
Francia	104
EU-27	105
España	108
Chipre	116
Italia	116
Estonia	130
Eslovenia	133
Portugal	137
República Checa	140
Lituania	142
Letonia	159
Eslovaquia	164
Rumanía	186
Grecia	190
Hungría	201
Polonia	208
Croacia	237
Bulgaria	283
UE = 100. Año 2019	

Fuente: Instituto de Estudios Económicos y Tax Foundation.

Si adoptamos este concepto, el esfuerzo o sacrificio fiscal, se constata para 2019, considerando el conjunto de la UE-28 = 100, que España ya no se sitúa por debajo de la media como en el caso de la presión fiscal, ni al mismo nivel que la media de la presión fiscal efectiva, es decir corregida por la presencia de economía sumergida, sino que en este caso la economía española presenta un índice superior a 100, en concreto de 108. Es decir, que tiene un nivel de exigencia mayor si incorporamos el concepto de renta relativa por habitante en el análisis del correspondiente esfuerzo que realizan los ciudadanos para satisfacer las demandas de su hacienda pública.

Finalmente, se constata otro indicador que ha venido a denominarse **presión fiscal normativa** que sería la presunta recaudación que se obtendría del diseño fiscal. En este caso, la “Tax Foundation” ha desarrollado una metodología interesante que aporta luz sobre el mismo. Es decir, que aglutinaría el conjunto de actividad en función de la potencialidad asociada a la fiscalidad establecida por la norma. También se mide utilizando un índice 100, que en la tabla corresponde al conjunto de la media de la UE, y en este caso, España, nuevamente, se sitúa en un nivel superior a la media en el 113. Esto puede venir explicado en gran parte por esa presencia mucho mayor de economía sumergida que presenta nuestra economía.

Presión fiscal normativa. Total	
Estonia	47
Letonia	70
Nueva Zelanda	76
Suiza	80
Luxemburgo	83
Lituania	83
República Checa	85
Suecia	89
Australia	91
Noruega	92
Eslovaquia	94
Países Bajos	94
Hungría	95
Israel	97
Finlandia	97
Alemania	97
Turquía	98
Austria	100
Media UE **	100
Media OCDE*	101

Irlanda	101
Canadá	101
Estados Unidos	105
Reino Unido	106
Bélgica	106
Japón	106
Eslovenia	106
Corea del Sur	108
Chile	111
Dinamarca	112
Grecia	112
España	113
Colombia	116
Islandia	118
México	120
Portugal	125
Francia	126
Polonia	130
Italia	132
Media UE = 100	

Fuente: Instituto de Estudios Económicos y Tax Foundation

En el siguiente cuadro se expone, a partir de un estudio realizado por el Fondo Monetario Internacional recogido a su vez del análisis realizado por Friedrich Schneider, prestigioso investigador y referente en calibrar, identificar y cuantificar la presencia de economía sumergida en los distintos estados a partir de una metodología muy elaborada, cual ha sido la economía sumergida en los últimos 20 o 25 años, y en el que se constata como la presencia de la economía sumergida en la economía española, con una media del 25%, es unos 10 puntos de media superior a la existente en otras economías grandes como las de Reino Unido, Francia o Alemania.

Economía Sumergida en los Países de la OCDE (1991-2015)			
	Media	Mínimo	Máximo
Australia	14	12,1	18
Austria	10	8,7	11
Bélgica	24	21,6	26
Canadá	18	15,5	22
Chile	18	15,5	21
República Checa	17	12,8	21

Dinamarca	19	15,9	22
Estonia	29	22,5	36
Finlandia	19	16,5	23
Francia	16	14	18
Alemania	16	13,3	18
Grecia	30	26,8	33
Hungría	25	20,4	34
Islandia	16	14,1	18
Irlanda	17	14,7	21
Israel	22	19,4	25
Italia	30	26,8	34
Japón	11	9,7	12
Corea del Sur	26	22,8	30
Letonia	26	19,7	32
Lituania	28	20,2	35
Luxemburgo	11	9,4	12
México	32	28,4	38
Países Bajos	14	13	16
Nueva Zelanda	13	12	16
Noruega	21	16,9	24
Polonia	27	19,1	35
Portugal	24	22,1	26
Eslovaquia	17	12,5	21
Eslovenia	26	19,5	31
España	25	22,7	29
Suecia	19	16,7	25
Suiza	9	8	10
Turquía	31	27,3	36
Reino Unido	13	11,7	16
Estados Unidos	9	8,1	11

Fuente: Schneider, F. and Medina, L. (2017).
Shadow Economies around the World: New
Results for 158 Countries over 1991-2015.
CESIFO Working Papers. Munich: Center for
Economic Studies & Ifo Institute.

De ahí que, analizando el conjunto de indicadores hasta ahora señalados, se nos muestra una radiografía bien diferente de esa primera impresión que podía darse de la lectura del concepto de presión fiscal al no incorporarse la presencia de mayor economía sumergida, ya que es ahí donde radica la causa de la menor recaudación que experimentan el conjunto de las administraciones públicas con respecto a la media de distintos países. Y si atendemos a la exposición hasta ahora realizada a partir de los estudios realizados por Schneider, o si atendemos a la relativización de esa presión

fiscal en función de los niveles de renta, o si bien atendemos a la presión fiscal que pudiera derivarse de la aplicación de las normas y su diseño normativo, se constata que los contribuyentes hacen una aportación igual a la media que hacen en los otros países europeos, e incluso en alguno de estos indicadores, superior.

Por todo ello, es lícito, correcto y sensato poner de manifiesto que **en España no hay una fiscalidad menor, sino lo que hay es un menor cumplimiento de la fiscalidad**, y que la solución, al mismo que **no debe ser aumentar la presión a los que cumplen, debe hacer que cumplan más los que incumplen**.

Una vez definido el conjunto del sistema y donde hay que focalizar la solución, que es básicamente la lucha contra el fraude fiscal, es preciso analizar cuáles son las características internas del sistema con respecto de otros sistemas europeos, de forma muy sucinta.

Si analizamos no solo los datos de **presión fiscal** contenidos en el año 2019, sino como han evolucionado, por ejemplo, en los últimos 10 años (2019-2019), nos encontramos con que **España ha sido unos de los países donde se ha producido un mayor crecimiento de la misma. En concreto ha subido 5,1 puntos del PIB, mientras que la media europea lo ha hecho en solo 2,1 puntos**.

Otra consideración que a veces ha venido a matizarse es cómo o quién contribuye, o cómo lo hace, al sistema fiscal y no solo referirlo únicamente a determinadas figuras tributarias. En este sentido, cabe recordar que los impuestos sobre el trabajo como porcentaje de la tributación total son menores en el caso de España que en el conjunto de los países de la zona euro o de la unión europea.

Así, por ejemplo, en España, los impuestos provienen derivados del factor trabajo en un 50,5% mientras que en el caso de la zona euro se eleva al 52,2%, de ahí que se matice alguna impresión que proviene esencialmente del IRPF, en el que cabe inferir que, en España, el factor trabajo contribuye en menor magnitud que los otros impuestos a diferencia de algunas percepciones que se puede tener.

Dentro de los denominados impuestos sobre el trabajo, hay que mencionar también que, en el caso español, se producen un mayor peso en términos de PIB los pagado por los empleadores, que resulta del 9% del PIB, cuando la media de la EU-27 es del 8,2%, o del 8,5% en el caso de la EA-19. Además, en los últimos 10 años, ese incremento del porcentaje en el PIB ha aumentado 5 décimas en el caso español, mientras que, en el caso europeo, se ha reducido en 2 décimas.

En el caso también del impuesto sobre el trabajo, se constata, en términos del PIB, una menor participación de los que son pagados por los empleados, que representa el 7,1% del PIB, mientras que en el caso de la media europea o de la zona euro, superan el 10% del PIB.

Otra característica del sistema español, lo constituye el hecho de que los impuestos sobre el consumo en porcentaje de PIB representan el 9,4% frente al 11% que representa la media europea. Esto muestra, por tanto, una menor tasa en el uso de este tipo de impuestos en España respecto de la media europea. De ahí que el peso de estas figuras tributarias sea suavemente inferior en el caso español con un 27% del total de la tributación, frente al 28% que se da en la zona euro. Toda vez que, en los últimos 10 años, este ha aumentado en 5,8 puntos de PIB, tanto por los aumentos sucesivos que se han producido en los impuestos de tipo general como el IVA, como en los impuestos especiales.

En definitiva, la presencia de los impuestos indirectos en el caso español es relativamente menor con un 11,7% respecto de la media de los países de la UE, que están situados en el 13,7% del PIB.

Otro factor a tener en cuenta es el peso importante que tienen las contribuciones sociales en porcentaje del PIB a cargo de los empleadores, que en el caso de la media europea se sitúa en el 7,3%, y en el caso de España es del 9%. Es decir, una sustancial diferencia en cuanto a lo que los empresarios españoles pagan con respecto a las contribuciones a la seguridad social.

En los impuestos sobre el capital como porcentaje sobre el total de la imposición, en el caso español, se sitúa en un 22,5%, frente a un 20,5% del conjunto de los países EU-27, o respecto al 20,9% en la EA-19. De ahí que también se constate ese nivel relativamente más alto que tiene la imposición sobre el capital.

Interesante también puede ser en este caso lo que representan los impuestos sobre el capital como porcentaje del PIB y el stock de capital. En este caso, España tiene un nivel del 3,1%, mientras que en la media de los países de la UE se sitúa en el 2,4%. Es decir, la imposición sobre el stock de capital.

En el caso de los impuestos sobre la propiedad como porcentaje sobre el PIB, en España se constata una imposición que se cifra en el 2,6%, frente al 2,2% que tiene el conjunto de la UE-27, o al 2,3% que tiene la EA-19.

Estas son algunas reseñas destacadas que dibujan el conjunto del sistema fiscal español, que se han mencionado, y que se analizan en mayor medida en los otros capítulos del informe.

Se propone la elaboración por el Gobierno de un Plan Estratégico de Reducción de la Economía Sumergida que permita, en cuatro años, disminuirla diez puntos, situándola en la media de los países de la Unión Europea. Con lo que se lograría en ese plazo un incremento de recaudación de 33.000 Millones de Euros, y el afloramiento de un millón y medio de puestos de trabajo.

Anexos:

Anexo 1: Impuestos sobre el trabajo como % del PIB - Ingresos del empleo, pagados por los empleadores

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Difference 2009-2019 (pp)	Ranking 2019	Revenue 2019 (million EUR)
EU-27	8,1	8,1	8,4	8,3	8,3	8,4	8,5	8,5	8,3	8,3	8,3	8,3	8,2	-0,2		1 146 367
EU-28	7,3	7,5	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7	7,6	7,5	7,5	7,6	7,6	7,6	-0,1		1 245 990
EA-19	8,3	8,4	8,6	8,6	8,6	8,7	8,7	8,7	8,5	8,5	8,5	8,6	8,5	-0,1		1 018 326
Bélgica	8,2	8,5	8,8	8,5	8,7	8,8	8,9	8,7	8,7	8,2	8,1	7,9	7,9	-0,9	10	37 783
Bulgaria	5,3	4,6	4,4	4,3	4,3	4,0	4,5	4,8	4,7	4,7	5,0	5,3	5,4	1,0	21	3 296
Chequia	9,4	9,4	8,9	9,2	9,3	9,4	9,4	9,2	9,1	9,4	9,6	9,9	10,0	1,1	4	22 461
Dinamarca	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,2	27	2 165
Alemania	6,3	6,3	6,5	6,5	6,4	6,5	6,5	6,5	6,5	6,5	6,6	6,7	6,9	0,4	12	237 673
Estonia	10,0	11,0	12,1	11,7	10,6	10,2	10,2	10,2	10,5	10,6	10,6	10,9	11,0	-1,1	3	3 101
Irlanda	3,1	3,4	3,3	3,1	3,3	3,0	3,1	3,2	2,5	2,6	2,5	2,5	2,6	-0,7	23	9 274
Grecia	5,0	5,0	4,7	5,1	4,9	4,9	4,7	4,5	4,4	4,4	4,8	5,3	5,6	0,9	18	10 213
España	8,7	8,6	8,5	8,4	8,3	8,1	8,1	8,2	8,2	8,2	8,4	8,6	9,0	0,5	8	112 274
Francia	11,8	11,9	12,4	12,6	12,9	13,0	13,3	13,4	13,2	13,1	13,1	13,1	12,4	0,0	1	301 799
Croacia	6,2	6,3	6,4	6,3	6,2	5,9	5,7	6,2	6,2	5,8	5,8	5,7	5,6	-0,8	17	3 022
Italia	10,2	10,2	10,5	10,4	10,3	10,3	10,2	10,0	9,7	9,3	9,4	9,6	9,8	-0,7	5	174 982
Chipre	5,4	5,6	6,2	6,3	6,3	6,1	6,0	6,5	6,6	6,5	6,8	6,9	8,3	2,1	9	1 858
Letonia	5,7	5,7	6,7	6,4	6,1	6,0	6,1	5,8	5,8	6,0	6,0	6,4	6,7	0,0	13	2 040
Lituania	7,5	7,9	8,4	7,5	7,2	7,2	7,2	7,5	7,8	8,2	8,3	8,5	0,7	-7,7	26	358
Luxemburgo	4,3	4,4	4,9	4,7	4,6	4,8	4,6	4,4	4,5	4,4	4,5	4,5	4,5	-0,4	22	2 836
Hungría	9,7	9,8	9,2	8,0	8,1	8,7	8,4	8,5	8,4	8,8	7,7	6,9	6,6	-2,6	14	9 702
Malta	2,5	2,5	2,5	2,5	2,6	2,6	2,5	2,5	2,3	2,4	2,4	2,4	2,4	-0,1	24	324
Países Bajos	4,3	4,5	4,6	4,7	4,8	5,1	4,9	5,4	5,1	5,2	5,2	5,3	5,5	0,9	19	44 222
Austria	8,8	9,0	9,3	9,3	9,2	9,4	9,6	9,6	9,5	9,6	9,5	9,5	9,6	0,3	6	37 983

Polonia	4,8	4,7	4,7	4,8	4,7	5,1	5,1	5,1	5,1	5,2	5,3	5,3	5,4	0,7	20	28 707
Portugal	4,5	4,6	4,7	4,9	5,1	5,0	5,1	5,1	5,1	5,2	5,3	5,6	5,8	1,1	15	12 377
Rumania	6,1	5,8	5,6	5,5	5,6	5,5	5,6	5,5	5,0	4,9	5,3	1,2	1,0	-4,6	25	2 152
Eslovenia	6,4	6,0	5,6	5,7	5,6	5,7	5,5	5,4	5,5	5,5	5,6	5,6	5,7	0,1	16	2 781
Eslovaquia	6,2	6,5	6,7	6,7	6,5	6,6	7,5	7,7	7,9	8,0	8,6	8,8	9,1	2,4	7	8 539
Finlandia	8,4	8,6	8,9	8,5	8,6	8,8	8,8	8,6	8,6	8,6	7,8	7,5	7,4	-1,5	11	17 910
Suecia	11,5	11,9	11,6	11,1	11,2	11,6	11,6	11,5	11,4	11,9	12,0	12,0	11,9	0,3	2	56 535
Islandia	2,9	2,7	2,9	3,9	3,9	3,7	3,8	3,8	3,7	3,6	3,7	3,8	3,5	0,6		760
Noruega	5,3	5,2	5,8	5,7	5,6	5,7	5,8	5,9	6,2	6,3	6,1	6,0	6,3	0,5		22 660
Reino Unido	3,6	3,7	3,7	3,8	3,6	3,7	3,6	3,5	3,6	3,7	3,9	3,9	3,9	0,2		99 623

Fuente: Comisión Europea, DG Fiscalidad y Unión Aduanera, a partir de datos de Eurostat.

Anexo 2: Impuestos sobre el trabajo como % del PIB - Ingresos del empleo, pagados por los empleados

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Difference 2009-2019 (pp)	Ranking 2019	Revenue 2019 (million EUR)
EU-27	9,4	9,6	9,7	9,4	9,5	9,8	10,0	9,9	9,9	9,9	10,0	10,2	10,2	0,5		1 428 558
EU-28	9,4	9,6	9,6	9,4	9,5	9,7	9,8	9,7	9,6	9,7	9,8	10,0	10,0	0,4		1 650 977
EA-19	9,3	9,6	9,7	9,5	9,6	9,9	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,1	10,2	0,5		1 218 423
Bélgica	12,8	13,3	13,3	13,3	13,5	13,4	13,6	13,3	12,9	12,4	12,4	12,3	12,0	-1,3	5	56 986
Bulgaria	4,5	4,6	4,7	4,3	4,1	4,6	4,8	5,2	5,1	5,2	5,4	5,6	5,7	1,0	25	3 512
Chequia	7,2	6,9	6,4	6,5	6,7	6,8	6,9	7,0	6,7	7,1	7,3	7,8	7,9	1,5	20	17 752
Dinamarca	18,2	18,4	18,2	17,3	17,2	17,2	16,8	16,5	17,1	17,3	17,3	17,2	17,2	-1,0	1	53 751
Alemania	11,7	12,2	12,5	11,8	11,9	12,3	12,5	12,5	12,6	12,8	13,0	13,3	13,5	1,0	2	465 554
Estonia	5,3	5,6	5,3	5,3	5,1	5,3	5,4	5,5	5,5	5,5	5,4	5,1	5,1	-0,2	27	1 436
Irlanda	7,5	7,9	9,0	8,9	9,6	10,0	9,7	9,5	7,3	7,5	7,1	7,0	6,9	-2,1	23	24 602
Grecia	7,9	7,8	7,7	7,8	8,0	9,4	8,7	8,6	8,8	9,3	9,7	9,5	9,4	1,7	13	17 237
España	7,0	6,8	6,6	6,9	7,1	7,1	6,9	7,1	6,7	6,7	6,7	6,9	7,1	0,5	22	88 585
Francia	8,3	8,3	8,3	7,9	8,1	8,5	8,8	8,8	8,8	8,9	8,9	8,9	8,8	0,5	14	212 780

Croacia	8,6	8,6	9,1	8,9	8,4	8,6	8,8	8,7	8,1	8,1	7,8	8,1	8,3	-0,8	16	4 488
Italia	7,8	8,2	8,3	8,3	8,1	8,4	8,5	8,3	8,4	8,3	8,3	8,3	8,4	0,1	15	150 950
Chipre	4,3	4,4	4,8	4,9	5,0	5,3	4,7	4,8	4,9	4,8	4,8	4,9	5,6	0,8	26	1 244
Letonia	7,6	7,9	7,5	7,7	7,4	7,5	7,3	7,6	7,5	7,5	7,9	7,7	8,0	0,5	18	2 447
Lituania	6,5	6,3	5,4	5,0	4,9	4,8	5,0	5,0	5,3	5,4	5,2	5,5	13,1	7,7	3	6 409
Luxemburgo	9,1	9,9	10,3	10,0	10,1	10,5	10,8	10,5	10,7	10,6	10,7	11,1	11,1	0,8	7	7 076
Hungría	9,0	9,5	9,0	9,0	8,7	9,5	9,4	9,2	9,1	9,2	9,7	9,8	9,9	0,9	12	14 453
Malta	6,6	6,5	6,9	6,4	7,1	7,1	7,1	7,0	6,4	6,9	7,0	7,6	8,2	1,3	17	1 099
Países Bajos	10,5	10,7	11,1	10,8	11,0	10,9	10,9	10,3	10,5	10,5	10,3	10,3	10,1	-1,0	11	82 031
Austria	11,1	11,5	11,3	11,3	11,3	11,6	11,8	11,9	12,0	11,2	11,2	11,5	11,6	0,3	6	46 122
Polonia	6,7	6,8	6,4	6,3	6,6	6,7	7,2	7,2	7,3	7,5	7,7	8,0	8,0	1,6	19	42 678
Portugal	6,8	6,9	7,1	6,7	7,0	6,5	7,8	7,9	7,9	7,7	7,6	7,5	7,5	0,4	21	15 979
Rumania	5,4	5,2	5,4	5,3	5,4	5,4	5,2	5,1	5,1	4,9	5,3	10,9	11,0	5,6	8	24 490
Eslovenia	11,7	12,1	12,6	12,6	12,4	12,4	11,8	11,9	12,0	12,1	12,0	12,2	12,4	-0,2	4	5 989
Eslovaquia	5,2	5,6	5,6	5,6	5,5	5,7	5,8	5,8	6,0	6,5	6,6	6,7	6,9	1,3	24	6 440
Finlandia	10,0	10,6	10,9	10,3	10,5	10,9	10,9	11,1	10,9	10,9	10,6	10,6	10,6	-0,3	9	25 459
Suecia	10,6	10,7	10,3	9,8	9,9	10,2	10,3	10,2	10,1	10,6	10,7	10,6	10,3	0,0	10	49 010
Islandia	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:		
Noruega	9,8	9,5	10,5	10,3	10,3	10,3	10,5	10,7	11,0	11,2	11,0	10,7	11,2	0,7		40 496
Reino Unido	9,6	9,5	9,2	9,4	9,5	9,0	8,8	8,6	8,5	8,6	8,7	8,7	8,8	-0,4		222 418

Fuente: Comisión Europea, DG Fiscalidad y Unión Aduanera, a partir de datos de Eurostat.

Anexo 3: Impuestos sobre el consumo como % del PIB – Total

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Difference 2009-2019 (pp)	Ranking 2019	Revenue 2019 (million EUR)
EU-27	10,9	10,7	10,6	10,8	11,0	11,0	11,1	11,1	11,1	11,1	11,1	11,2	11,1	0,5		1 555 897
EU-28	10,7	10,5	10,4	10,8	11,0	11,0	11,1	11,1	11,1	11,1	11,1	11,1	11,1	0,7		1 835 707
EA-19	10,6	10,3	10,3	10,5	10,7	10,7	10,8	10,9	10,8	10,9	10,9	10,9	10,9	0,6		1 300 256
Bélgica	10,8	10,7	10,6	10,9	10,8	10,9	10,9	10,8	10,6	10,9	10,9	10,9	10,8	0,2	22	51 521
Bulgaria	15,7	16,5	13,9	13,8	13,4	14,2	14,8	14,2	14,6	14,7	14,3	14,1	14,3	0,4	4	8 759
Chequia	10,2	10,0	10,5	10,7	11,5	11,9	12,2	11,4	11,8	11,8	11,9	11,6	11,6	1,1	16	25 964
Dinamarca	16,0	15,0	14,8	14,6	14,7	14,7	14,4	14,1	14,1	14,2	14,0	14,1	13,4	-1,4	7	42 028
Alemania	10,6	10,7	11,2	10,7	10,8	10,7	10,6	10,5	10,4	10,3	10,2	10,2	10,2	-1,0	23	352 812
Estonia	12,7	11,5	14,0	13,1	12,9	13,2	12,8	13,2	13,7	14,1	13,7	13,5	13,7	-0,3	6	3 862
Irlanda	11,0	10,5	9,8	9,8	9,5	9,5	9,8	9,8	7,7	7,9	7,4	6,9	6,8	-3,0	27	24 169
Grecia	11,3	11,1	10,4	12,0	12,8	12,9	13,3	13,5	13,5	14,7	14,7	15,0	14,9	4,5	3	27 285
España	8,9	7,6	6,3	8,1	8,0	8,2	9,0	9,3	9,6	9,5	9,5	9,6	9,4	3,1	25	116 867
Francia	10,7	10,6	10,6	10,7	10,9	11,0	11,1	11,2	11,3	11,4	11,6	11,7	11,7	1,1	15	283 365
Croacia	17,2	17,2	16,4	17,0	16,5	17,5	18,0	18,0	18,6	18,7	19,0	19,3	19,6	3,2	1	10 638
Italia	10,4	10,0	10,1	10,6	10,7	11,1	10,8	11,1	11,1	11,2	11,2	11,2	11,3	1,2	21	201 462
Chipre	13,9	14,0	12,4	12,2	11,7	12,0	11,9	13,1	12,8	12,9	12,8	13,2	13,0	0,6	10	2 906
Letonia	11,1	10,1	10,4	11,2	11,2	11,5	11,9	12,3	12,6	13,1	13,1	13,5	13,3	2,9	8	4 060
Lituania	11,2	11,2	11,0	11,2	11,1	10,6	10,6	10,8	11,3	11,3	11,4	11,3	11,4	0,4	19	5 541
Luxemburgo	10,3	10,4	10,8	10,5	10,5	11,1	10,9	11,0	8,6	8,6	8,7	8,9	9,0	-1,8	26	5 690
Hungría	13,9	13,6	14,4	14,1	14,0	15,2	15,9	15,9	16,1	15,6	15,5	15,7	15,6	1,2	2	22 794
Malta	13,0	12,8	12,5	11,9	12,8	12,3	11,9	12,1	11,2	11,2	11,3	11,7	11,3	-1,2	20	1 512
Países Bajos	11,1	11,1	11,1	11,0	10,9	10,7	10,9	11,0	11,1	11,4	11,3	11,4	11,8	0,7	14	95 702
Austria	11,3	11,4	11,7	11,6	11,6	11,7	11,6	11,6	11,5	11,5	11,6	11,4	11,4	-0,3	18	45 248
Polonia	13,0	13,1	11,6	12,4	12,4	11,7	11,5	11,5	11,4	11,8	12,2	12,5	12,3	0,7	12	65 589

Portugal	12,3	12,0	10,6	11,4	11,9	12,0	11,7	12,2	12,4	12,5	12,7	12,8	12,8	2,2	11	27 314
Rumania	11,5	10,7	9,7	11,3	12,5	12,7	12,2	11,9	12,6	10,8	9,9	10,1	10,2	0,5	24	22 675
Eslovenia	12,9	13,1	13,3	13,7	13,6	14,0	14,5	14,4	14,4	14,2	13,9	13,6	13,3	0,0	9	6 429
Eslovaquia	10,8	10,1	10,1	9,9	10,8	9,9	10,5	10,8	10,9	10,9	11,3	11,2	11,4	1,3	17	10 718
Finlandia	12,6	12,4	12,9	12,9	13,8	14,0	14,3	14,2	14,1	14,3	14,1	14,2	14,0	1,1	5	33 794
Suecia	12,0	12,3	12,7	12,6	12,3	12,1	12,1	12,0	12,0	12,3	12,2	12,2	12,1	-0,6	13	57 195
Islandia	14,3	12,0	10,9	11,3	11,4	11,8	11,4	11,4	11,3	11,5	12,2	12,0	11,2	0,3		2 425
Noruega	11,7	10,5	11,3	11,4	10,9	10,8	10,8	10,9	11,4	12,0	11,8	11,5	11,6	0,3		41 766
Reino Unido	10,0	9,8	9,5	10,4	11,2	11,1	11,1	11,0	11,1	11,1	11,1	11,1	11,1	1,6		279 810

Fuente: Comisión Europea, DG Fiscalidad y Unión Aduanera, a partir de datos de Eurostat.

Anexo 4: Impuestos indirectos como % del PIB

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Difference 2009-2019 (pp)	Ranking 2019	Revenue 2019 (million EUR)
EU-27	13,4	13,0	12,8	13,1	13,2	13,5	13,6	13,7	13,7	13,6	13,6	13,7	13,7	0,9		1 915 036
EU-28	13,2	12,7	12,6	12,9	13,2	13,4	13,5	13,6	13,6	13,5	13,6	13,6	13,6	1,0		2 243 904
EA-19	13,0	12,5	12,4	12,6	12,7	13,0	13,1	13,3	13,2	13,2	13,2	13,2	13,3	0,9		1 589 078
Bélgica	13,3	13,2	13,1	13,4	13,5	13,8	13,8	13,7	13,5	13,8	13,7	13,8	13,8	0,7	17	65 672
Bulgaria	16,2	17,0	14,4	14,3	13,8	15,0	15,7	15,0	15,7	15,6	15,2	15,2	15,6	1,2	6	9 562
Chequia	10,7	10,5	10,9	11,2	12,0	12,4	12,7	12,0	12,3	12,4	12,4	12,1	12,1	1,2	21	27 149
Dinamarca	17,6	16,6	16,4	16,3	16,4	16,4	16,3	16,0	16,1	16,1	15,9	16,0	15,4	-1,0	7	48 242
Alemania	11,0	11,0	11,4	11,0	11,2	11,1	11,0	10,9	11,0	10,9	10,8	10,8	10,9	-0,5	25	376 772
Estonia	13,4	12,2	14,6	13,8	13,5	13,8	13,4	13,8	14,3	14,7	14,2	14,0	14,2	-0,4	11	4 002
Irlanda	13,3	12,2	10,9	10,9	10,5	10,6	10,9	11,0	8,7	8,8	8,3	8,0	7,8	-3,1	27	27 923
Grecia	12,7	12,7	11,8	12,8	13,9	14,2	14,5	15,9	16,3	17,5	17,5	17,6	17,5	5,7	4	32 042
España	11,6	9,6	8,2	10,0	9,8	10,4	11,2	11,6	12,0	11,8	11,8	11,9	11,7	3,5	23	145 515
Francia	15,0	14,8	15,0	14,8	15,2	15,4	15,6	15,8	15,9	16,1	16,4	16,6	17,0	2,0	5	411 872

Croacia	17,9	17,9	17,0	17,5	17,1	18,1	18,6	18,6	19,2	19,4	19,6	20,0	20,3	3,3	2	11 007
Italia	14,5	13,7	13,5	14,0	14,1	15,3	14,9	15,4	15,2	14,5	14,6	14,6	14,6	1,1	10	261 272
Chipre	17,4	16,7	14,4	14,4	13,7	14,0	13,8	15,0	15,0	14,9	15,1	15,3	15,1	0,7	9	3 376
Letonia	12,1	10,9	11,3	12,4	12,3	12,7	13,0	13,5	13,7	14,2	14,1	14,5	14,2	2,9	12	4 333
Lituania	11,9	11,9	11,8	12,0	11,8	11,3	11,2	11,4	11,9	11,9	11,8	11,7	11,8	0,0	22	5 743
Luxemburgo	13,1	12,5	12,6	12,4	12,4	12,9	12,9	13,2	11,1	11,2	11,5	11,8	11,6	-1,0	24	7 395
Hungría	15,9	15,7	16,5	17,4	17,3	18,7	18,7	18,6	18,8	18,2	18,0	18,2	18,1	1,6	3	26 447
Malta	14,3	13,8	13,3	13,4	13,5	13,0	12,6	12,8	12,0	12,2	12,2	12,8	12,2	-1,1	19	1 639
Países Bajos	11,8	11,7	11,4	11,4	11,1	10,9	11,2	11,6	11,5	12,0	12,0	12,1	12,5	1,1	18	100 905
Austria	13,9	14,0	14,4	14,4	14,5	14,7	14,6	14,5	14,5	14,5	14,3	14,0	14,1	-0,3	14	55 953
Polonia	14,6	14,7	13,1	13,9	13,9	13,2	13,0	13,1	13,1	13,6	14,0	14,2	14,0	0,9	15	74 653
Portugal	14,5	14,1	12,6	13,3	13,9	13,9	13,8	14,3	14,7	14,9	15,0	15,3	15,2	2,6	8	32 419
Rumania	12,2	11,4	10,3	11,9	13,2	13,3	12,8	12,8	13,4	11,4	10,4	10,5	10,7	0,4	26	23 804
Eslovenia	14,6	14,1	13,7	14,2	14,1	14,5	15,0	15,0	14,9	14,7	14,4	14,2	13,8	0,1	16	6 691
Eslovaquia	11,3	10,7	10,7	10,5	11,4	10,8	11,4	11,6	11,7	11,6	12,0	12,0	12,2	1,5	20	11 411
Finlandia	12,7	12,5	12,9	13,0	13,8	14,1	14,4	14,4	14,2	14,4	14,1	14,3	14,2	1,3	13	34 145
Suecia	22,1	22,4	22,5	22,1	21,7	22,0	22,0	21,7	21,6	22,5	22,4	22,4	22,2	-0,3	1	105 094
Islandia	17,7	14,7	12,9	13,2	13,3	13,8	13,6	15,2	14,6	14,0	14,9	14,6	14,0	1,1		3 030
Noruega	12,2	10,9	11,7	11,8	11,4	11,2	11,3	11,4	12,0	12,6	12,5	12,2	12,3	0,6		44 442
Reino Unido	11,9	11,4	11,0	12,2	12,8	12,8	12,9	12,9	13,0	13,0	13,1	13,1	13,0	2,0		328 869

Fuente: Comisión Europea, DG Fiscalidad y Unión Aduanera, a partir de datos de Eurostat.

TÍTULO SEGUNDO: MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA, COOPERACIÓN Y REDUCCIÓN DE LITIGIOSIDAD³.

1. Introducción

El largo tiempo transcurrido desde la aprobación de la vigente Ley General Tributaria en 2003 permite concluir que no ha servido para superar la conflictividad tributaria ni las fundadas críticas (desde el Defensor del Pueblo hasta la doctrina científica) sobre la excesiva duración de la vía económico-administrativa o sobre su escasa incidencia en los órganos gestores de la aplicación de los tributos.

Como resulta de las memorias del Tribunal Económico-Administrativo Central y del Consejo General del Poder Judicial (la última publicada es la relativa al ejercicio 2019), se presentan cada año más de 200.000 reclamaciones económico-administrativas. De ellas, se estiman más del 45% (especialmente en materia de sanciones). Las desestimatorias que se impugnan ante el Tribunal Económico-Administrativo Central o ante los Tribunales del Poder Judicial se estiman en un 20% de casos.

Todo ello da idea de la importancia de preservar la vía económico-administrativa previa para resolver los conflictos tributarios, así como de la discutible calidad de las liquidaciones tributarias emanadas de órganos de aplicación de los tributos, pues en más del 50% de los casos recurridos resultan anuladas.

En cualquier caso, los ciudadanos no solo están obligados a soportar la carga de recurrir contra actos administrativos tributarios que la ley obliga a presumir como válidos. Comprueban también que, en un número muy significativo de casos, los Tribunales (administrativos o judiciales) les acaban dando la razón, a menudo después de varios años y muchas molestias. Con motivo, pueden sentirse perjudicados por la ineficacia y la lentitud de la Administración. También esta se siente perjudicada en cuanto que, como fiduciaria de los intereses generales de todos los ciudadanos, ha destinado ineficiente e inútilmente los esfuerzos de funcionarios honestos y preparados y modernos instrumentos tecnológicos de información.

En este contexto, crece la desconfianza hacia la Administración tributaria. Y esta, a menudo, en lugar de procurar corregir las causas, promoviendo normas y criterios de

³ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Pedro Cambas Puente (Coord.), Josep María Coronas Guinart, María Helena de Felipe Lehtonen, Antonio Durán-Síndreu Buxadé, Samuel Navarro Llorente y Enrique Seoane Smith

interpretación comprensibles y estables, imponiendo sanciones a quien no declara en lugar de a quien discrepa, fomentando relaciones fluidas con los ciudadanos cumplidores en lugar de considerarlos potencialmente defraudadores y estimulando la rápida y correcta resolución de los recursos en lugar de abandonarse a la decisión final, lenta y costosa, de los Tribunales, parece preferir una visión cerrada de la justicia tributaria, desconfía de la independencia de los propios tribunales económico-administrativos, dilata el acceso a la vía judicial en perjuicio del derecho de los ciudadanos a la tutela efectiva y huye de cualquier sistema alternativo de resolución de conflictos, aunque esté admitido en sistemas modernos y comparables de otros países de nuestro entorno.

Con el ánimo de corregir esta situación y contribuir a crear un clima de transparencia y confianza en las relaciones Administración-ciudadanos, es preciso reforzar la seguridad jurídica y reducir la conflictividad.

En este contexto, se realizan las propuestas que constan a continuación, que se consideran realistas, justas y asumibles.

2. Medidas para reforzar la seguridad jurídica y conseguir un clima e confianza tributaria.

A excepción de supuestos patológicos y de aquellos vinculados a supuestos de corrupción y blanqueo de capitales, el objetivo unánime de las empresas es crear riqueza en un marco de certeza, seguridad y legalidad. En esa línea, si analizamos las regularizaciones de la inspección, nos damos cuenta de que, cada vez más, la mayoría de ellas obedecen a cuestiones interpretativas.

Hay que reconocer que en la lucha contra lo oculto se ha avanzado mucho, pero sigue habiendo una brecha importante en la que poco se actúa.

Sea como fuere, lo que el empresariado y el contribuyente anhelan es un marco de confianza y unas reglas de juego precisas y estables.

Las medidas que al respecto se proponen:

a) Regular que los criterios interpretativos que la Administración establezca lo sean hacia adelante, y no hacia atrás.

Nos referimos a aquellas controversias que exceden del caso en particular, en la medida que su resolución pueda afectar a una infinidad de casos y no solo al que es objeto de reclamación.

En este contexto, es también importante prever que, en los casos de discrepancia interpretativa, la interpretación que el contribuyente ha hecho goce de presunción de razonabilidad, salvo en los casos de ocultación u otros similares, y hasta que los Tribunales resuelvan el caso concreto de que se trate. Solo así se conseguirá un justo equilibrio en la aplicación del principio de legalidad de los actos administrativos, sin obligar al contribuyente a garantizar la deuda recurrida.

- b) Cambiar la cultura en la relación y forma de relacionarse de la Administración con el contribuyente en un contexto de fiscalidad colaborativa. Hacia una cultura de diálogo, respeto, empatía, confianza e interés único.**

Es necesario regular el diálogo como mecanismo de solución de conflictos interpretativos. Diálogo no es informar del criterio que se va a aplicar, sino debatirlo. Es consensuar la interpretación razonable de la norma y su aplicación.

- c) Prever mecanismos que refuercen la seguridad jurídica, incluida la simplificación normativa, la estabilidad legislativa y la concreción de conceptos jurídicos indeterminados.**

- d) Simplificar las declaraciones-liquidaciones.**

Facilitar su cumplimentación por todos los contribuyentes, evitando repeticiones inútiles y de información que ya dispone la Administración, o que es pública.

- e) Regular un Órgano mixto y paritario sector público-sector privado**

Integrado, entre otros, por profesionales, académicos y magistrados, como expresión de una fiscalidad colaborativa y participativa, y que debe tener encomendada, entre otras, la función de emitir su opinión vinculante en los casos de discrepancia interpretativa.

f) Consultas vinculantes.

Prever expresamente el silencio administrativo positivo, transcurridos 6 meses, y regular su eficacia como consecuencia de un cambio posterior de criterio de la DGT, de los Tribunales Económico- Administrativos o de jurisprudencia por parte del TS.

Establecer su resolución por un órgano paritario administración-contribuyente y no por la DGT.

g) Actas con acuerdo sin sanción.

La necesidad de reducir la exagerada litigiosidad existente abona el terreno para soluciones imaginativas que vayan en esta línea y ampliar la aplicación de este tipo de Actas. Las actas con acuerdo pueden ser suscritas únicamente en determinados supuestos (por ejemplo, conceptos jurídicos indeterminados, difícil apreciación de los hechos y/o cuestiones valorativas) que por sí mismos precisamente justificarían una regularización pactada sin reproche sancionador. Por otro lado, la escasa diferencia de reducciones aplicables a las sanciones derivadas de las actas en conformidad y de las actas con acuerdo, siendo que además estas últimas exigen el depósito previo de la regularización, no incentiva precisamente la suscripción de este tipo de actas, actualmente muy residuales.

h) Aprobar un estatuto de derechos y obligaciones del contribuyente.

i) Reducir el plazo de prescripción a 3 años.

El plazo de prescripción del que dispone la Administración tributaria para liquidar, exigir el pago y sancionar, actualmente de 4 años, es excesivamente largo e innecesario atendidos los modernos medios de que dispone la Administración para ejercer sus potestades. Es, además, incoherente con la regulación general, especialmente en materia sancionadora.

j) Racionalizar las causas de interrupción de la prescripción.

Según el Derecho Civil, la prescripción se interrumpe por la reclamación judicial o extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor. En el Derecho Público, la potestad de autotutela declarativa permite a la Administración liquidar, por sí misma, sin necesidad de reclamación judicial, el crédito que ostenta a su favor, trasladando al administrado la carga de recurrir contra el acto administrativo que ha dictado, por lo que la reclamación del acreedor es, por definición,

extrajudicial y deriva del propio acto declarativo del derecho a su favor que dirige a su supuesto deudor.

En esta situación, en que el administrado ha de soportar la carga de recurrirlo (cuyo carácter exorbitante ha sido reconocido y declarado constitucionalmente asumible por el principio de eficacia consagrado en la Constitución), no tiene justificación que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir su pago se interrumpa por la interposición de las reclamaciones o recursos del administrado, ni menos por las actuaciones que se realicen en el curso de dichos recursos o reclamaciones, pues, mediante los mismos, el administrado no reconoce deuda alguna, sino que la combate.

No tiene sentido que pueda la Administración ejercer plenamente su potestad de autotutela declarativa y ejecutiva, y, además, obtenga el beneficio de la interrupción a su favor del plazo de prescripción por el recurso o reclamación que el administrado no tiene más remedio que interponer. En consecuencia, debería suprimirse la previsión que en dicho sentido se contiene en el art. 68.1.b) y 68.2.b) de la Ley General Tributaria.

Por otra parte, sí tiene justificación que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir su pago se interrumpa por cualquier acción de la Administración tributaria notificada al contribuyente con dicha finalidad liquidatoria o recaudatoria. Pero siempre que se trate de una acción válida, pues un acto administrativo inválido no produce efectos jurídicos algunos, entre ellos el interruptivo de la prescripción.

Los Tribunales vienen aplicando dicha conclusión, pero solo para los actos nulos de pleno derecho, no para los anulables, entendiendo que la nulidad produce efectos ex tunc, desde que se dictó el acto inválido, mientras que la anulabilidad solo produce efectos ex nunc, desde el momento en que se insta.

Esa doctrina, que proviene del Derecho Civil, no debería ser de aplicación al Derecho Público, pues la distinción entre nulidad y anulabilidad del Derecho Civil no es trasladable a la que con la misma denominación existe en el Derecho Público. Mientras en el Derecho Civil la anulabilidad es una medida de protección de quien padece un defecto de capacidad o un vicio de voluntad, en el Derecho Público es una sanción contra el acto que infringe el ordenamiento jurídico, como sucede con la nulidad de pleno derecho contemplada en el Derecho Civil.

No tiene tampoco justificación la previsión legal relativa a que la interrupción de la prescripción para un obligado tributario se extienda a los responsables, lo que permite a la Administración exigir la deuda a un responsable transcurridos muchos años desde que surgió el presupuesto de hecho de su responsabilidad. La responsabilidad es una garantía adicional que la ley atribuye a la Administración acreedora para que pueda hacer efectivo su crédito de un tercero cuando no lo paga el deudor. Pero, para ello, debería ser preciso que la Administración notificara al tercero responsable, en el plazo de prescripción que tiene frente al obligado tributario, la existencia de la deuda y la posibilidad de ser declarado responsable y reclamársela.

k) Replantear la responsabilidad directa del funcionario público.

Desvincular los ingresos de la AEAT y sus incentivos del importe de las Actas Incoadas.

3. Agilizar y simplificar las reclamaciones económico-administrativas y del contencioso tributario.

a) Suprimir la segunda instancia de la vía económico-administrativa o convertirla en potestativa.

Los actos tributarios del Estado, así como los de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos, son susceptibles de recurso contencioso-administrativo después de agotar la vía económico-administrativa, preceptiva y previa. La vía económico-administrativa se estructura en dos órganos: el Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (a los que se equiparan los Tribunales Locales de Ceuta y Melilla).

La Ley atribuye al Tribunal Central la competencia para conocer de los recursos que se interpongan contra los actos tributarios dictados por los órganos superiores de las Administraciones Autonómicas y de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Regionales cuando la cuantía exceda de 150.000 euros y de los que se interpongan para unificar criterio.

La segunda instancia que inicia el recurso de alzada ante el Tribunal Central dilata injustificadamente el acceso a la vía judicial y determina la competencia de la Audiencia Nacional para conocer del posterior recurso contencioso-administrativo. No hay ninguna razón que justifique que la Audiencia Nacional deba ser competente en materia tributaria

para conocer de asuntos de cuantía superior a 150.000 euros, cuando los Tribunales Superiores de Justicia, que son los órganos judiciales más cercanos a los impugnantes, son competentes para conocer de asuntos no tributarios de cualquier cuantía. Además, la doble instancia provoca problemas prácticos, como los relativos a la acumulación, al llegar a ser competentes Tribunales distintos sobre materias idénticas con cuantías diferentes.

Por otra parte, es innecesario regular el recurso para unificar criterio: el criterio se unifica por la doctrina emanada por los Tribunales de Justicia y por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. De no entenderlo así, de sentirse los Tribunales Económico-Administrativos Regionales vinculados por la doctrina emanada en unificación de criterio por el Tribunal Económico-Administrativo Central, se puede llegar a producir una resolución esquizofrénica cuando el Tribunal de Justicia tuviera un criterio contrario al del Tribunal Central, provocándose al ciudadano la absurda carga de recurrir la resolución económico-administrativa desestimatoria para obtener su estimación judicial con la lógica imposición de costas a la Administración.

Además, los recursos de alzada y de unificación de criterio pueden ser interpuestos por autoridades de la Administración del Estado, en contra del principio contrario a que la Administración recurra contra sus propios actos. No hay ninguna razón que justifique en el ámbito tributario la legitimación de los directores de los departamentos de la Agencia Tributaria para interponer recurso de alzada, ordinario o extraordinario para unificación de criterio, cuando el procedimiento de revisión de actos administrativos declarativos de derecho está legalmente regulado, según los actos sean nulos de pleno derecho o anulables.

Conviene recordar que, tratándose de un acto declarativo de derecho anulable, la Administración no lo puede revisar por sí sola, sino que, para dejarlo sin efecto, ha de declararlo previamente lesivo para el interés público en el plazo de caducidad de 4 años y después impugnarlo ella misma, con éxito, ante los Tribunales de Justicia. No tiene justificación que, respecto de actos administrativos no tributarios, se garantice la confianza del ciudadano en la Administración que le ha dictado un acto favorable y, en cambio, el mismo ciudadano no pueda tener la misma confianza cuando la Administración Tributaria, nada menos que un Tribunal Económico-Administrativo independiente, le dicte una resolución favorable.

Para resolver estos problemas, basta con suprimir el recurso de alzada contra las resoluciones de los Tribunales Regionales, así como el extraño e inoperante recurso

extraordinario para la unificación de doctrina que puede interponer el director general de Tributos contra las resoluciones del Tribunal Central.

La supresión de la segunda instancia no supone la supresión del Tribunal Económico-Administrativo Central, sino, al contrario, su reforzamiento: su función jurisdiccional debe focalizarse en las reclamaciones contra actos dictados por órganos centrales de la Administración del Estado.

b) Unificar la vía económico-administrativa.

En la actualidad, los Tribunales Económico-Administrativos del Estado solo revisan actos tributarios del Estado o de las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos. Los actos tributarios autonómicos sobre tributos propios son revisables ante sus propios órganos de revisión (en Cataluña, la Junta de Finances). Y los actos tributarios municipales se revisan al margen de la vía económico-administrativa, excepto en algunos Ayuntamientos importantes que disponen de órganos económico-administrativos propios.

Sería más eficiente que existiera un único Tribunal Económico-Administrativo con competencia en cada ámbito territorial autonómico para conocer de las reclamaciones que pudieran interponerse contra actos tributarios estatales, autonómicos y municipales. Podría tratarse de una entidad de derecho público, creada por convenio entre la Administración del Estado y la Autónoma correspondiente, a la que podrían adherirse los municipios que quisieran garantizar a sus ciudadanos la posibilidad de recurrir en vía económico-administrativa previamente a la judicial. Lo que es perfectamente compatible con la autonomía municipal, al partir de la adhesión voluntaria de cada Ayuntamiento.

c) Integrar profesionales de prestigio en los Tribunales Económico-Administrativos.

Actualmente, la composición de los Tribunales está reservada a los funcionarios públicos. Resulta poco coherente con las modernas disposiciones que regulan la composición de otros órganos administrativos con competencias revisoras, como el Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, el Comité Español de Disciplina Deportiva, el Jurado de Expropiación Forzosa, el Tribunal de Defensa de la Competencia e incluso los Tribunales Económico-Administrativos de municipios de más de 250.000 habitantes (creados por la Ley 57/2003, que se califica a sí misma de

“modernización” y que es la inmediatamente anterior a la vigente Ley General Tributaria). Tales órganos admiten una composición abierta a personas de reconocida competencia técnica, sean funcionarios o no funcionarios.

Dicha posibilidad, de aplicarse a los Tribunales Económico-Administrativos regulados por la vigente Ley General Tributaria, estimularía la confianza de los ciudadanos al incorporarse a los Tribunales juristas y economistas de extraordinaria competencia técnica, incluyendo magistrados, otros funcionarios y buenos profesionales con experiencia.

d) Mejorar el régimen de suspensión administrativa de la ejecución de los actos tributarios.

El actual régimen de suspensión se estructura alrededor de tres reglas, sustancialmente correctas:

- La interposición del recurso o reclamación no suspende, por sí sola, la ejecución del acto tributario impugnado.
- Para suspender la ejecución de un acto tributario, se ha de prestar garantía suficiente, excepto que se trate de un acto sancionador.
- De aportarse alguna de las garantías tasadas por la ley, la suspensión es imperativa (“automática”). Pero la Administración puede acordar la suspensión con la prestación de otras garantías y el Tribunal Económico-Administrativo puede acordarla, con dispensa de garantías, si la ejecución pudiere causar perjuicios de difícil reparación.

Conviene regular mejor algunos aspectos como los siguientes.

- Es preferible atribuir la competencia para acordar la suspensión con dispensa de garantías (encomendada legalmente al Tribunal Económico-Administrativo) al órgano de recaudación, pues es quien tiene toda la información y los medios para comprobar si la garantía es o no suficiente, si se puede prestar o no, y si existen o no perjuicios de difícil reparación.
- Debe establecerse una exención de garantía para cuantías pequeñas. Es más eficiente para el contribuyente y para la Administración, que tiene a su favor los intereses que se devengan mientras no se pague la deuda y se mantenga el recurso.

- Debe quedar claro que el acto impugnado no se podrá ejecutar mientras no haya transcurrido el plazo para recurrirlo ni tampoco una vez se haya solicitado la suspensión de su ejecución mientras no se notifique su denegación. Se trataría de un precepto aclaratorio, ya aplicado jurisprudencialmente, a consecuencia del efecto cautelar del derecho a la tutela efectiva.
- Debe unificarse el régimen de suspensión, que debe ser el mismo cuando se interpone reclamación económico-administrativa que cuando se recurre en previa reposición. Actualmente, en este caso, está injustificadamente limitada a la suspensión “automática”.
- Debe advertirse en la ley que la suspensión concedida en vía administrativa se mantendrá en vía judicial, evitando la diversidad de criterios existentes y la inseguridad que produce, sin ninguna ventaja apreciable para la Administración, que en su día ya había concedido la suspensión.

e) Reducir el plazo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas y efectos de su incumplimiento.

El plazo máximo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas ha de ser de 6 meses. El actual plazo de 1 año no solo es incoherente con el plazo general de 6 meses de resolución de procedimientos administrativos, sino con el de 4 meses que, con muchos menos medios, había previsto la normativa reguladora de 1924.

Se ha de mantener el efecto asociado a la resolución extemporánea de la reclamación por parte del Tribunal, que es el de dejar de devengar el interés de demora. Pero debe extenderse dicho efecto a cualquier resolución extemporánea, tanto si hay suspensión como si no la hay. Y, además, debe advertirse legalmente que la resolución extemporánea priva de efectos interruptivos de la prescripción a los actos anteriores, sean revisores o gestores.

f) Modificar ciertas previsiones procedimentales.

Deben revisarse ciertas cuestiones procedimentales, como la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, que debe declararse suprimiendo la posibilidad de condenar en costas al reclamante (escasísimamente aplicada); los efectos del transcurso del plazo del mes que tiene la Administración gestora para remitir

el expediente al Tribunal (que, al faltar el expediente, no puede ser otro que el de la nulidad del acto); la posibilidad de la Administración gestora de revocar su acto en todo caso antes de remitir el expediente (que a nadie perjudica); la obligación de resolver todas las cuestiones planteadas aplicando el principio de jerarquía normativa (incluyendo la Constitución, aunque no tengan los Tribunales Económico-Administrativos la potestad de plantear cuestión de inconstitucionalidad); o la supresión de la vinculación a la doctrina del Tribunal Central, necesaria para garantizar su independencia y para asumir que la doctrina a tener preferentemente en cuenta es la de los Tribunales de Justicia.

g) Admitir medios alternativos de resolución de conflictos (arbitraje, mediación y conciliación).

Tradicionalmente, el legislador, consciente de la indeseable conflictividad tributaria, ha buscado medidas para evitar el litigio con la Administración. Por otra parte, la previsión contenida en el art. 112.2 de la Ley 39/2015, que admite los procedimientos de conciliación, arbitraje y mediación en los procedimientos administrativos, habría de utilizarse para regular estos procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario. Debería regularse tal posibilidad de manera abierta y transparente, y sería muy eficiente para Administración y contribuyente, que verían resuelta la cuestión en relativamente poco tiempo.

TÍTULO TERCERO: IMPUESTOS CEDIDOS; IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO; IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES⁴.

1. Impuesto sobre el patrimonio

En la actualidad existen pocos países desarrollados que mantengan en vigor un impuesto sobre la riqueza neta individual equiparable al Impuesto sobre Patrimonio español. De hecho, lo normal es que el Patrimonio no esté gravado. Concretamente, en el ámbito de la OCDE únicamente Noruega, Suiza y España tienen en vigor el Impuesto sobre el Patrimonio y, en el ámbito de la Unión Europea, solo España mantiene el impuesto.

Entre los países que han suprimido recientemente su Impuesto sobre el Patrimonio, se encuentran Austria (1994), Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

La existencia de una imposición patrimonial penaliza el ahorro, implica el encarecimiento del coste de capital de las empresas, y su consiguiente penalización sobre la inversión, la productividad, y el crecimiento económico.

Teniendo en cuenta los tipos impositivos actuales, la penalización sobre el ahorro es especialmente grave en períodos impositivos con tipos de interés bajos, pudiendo llegar a ser confiscatorio.

Adicionalmente existen implicaciones indirectas aún más perjudiciales, entre ellas, la deslocalización del ahorro a terceros países, el freno a la entrada de capitales extranjeros y, por supuesto, la desaparición de empresas en procesos de transmisión generacional, si sus activos no quedan claramente exonerados del impuesto.

Cabe recordar que el Impuesto sobre Patrimonio nació con una finalidad censal y de control, objetivo que puede ser mantenido mediante la presentación de un anexo de relación de bienes, derechos y deudas de cada contribuyente junto con la declaración de IRPF, si aún se persiguiese esa finalidad.

Propuesta:

⁴ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Núria Cabré Plana (Coord.), Pedro Cambas Puente, Josep María Coronas Guinart, Ignacio Costa, Bruno Domínguez Alonso, Antonio Durán-Síndreu Buxadé, Enric Moret Plumé, Joan Francesc Pont Clemente, Joan Antoni Sánchez Carreté y Juan Francisco Corona Ramón

Suprimir definitivamente el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónoma.

2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones, a diferencia del Impuesto sobre Patrimonio, es una figura que existe en la mayoría de los países de la OCDE, si bien el peso de la recaudación por ISD en España se sitúa muy por encima del promedio de la OCDE.

La actual normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones entró en vigor hace 34 años y las reformas que han sido introducidas durante este período no han sido suficientes para adaptarla al contexto económico y social actual.

La justificación del Impuesto sobre Sucesiones está ligada a uno de sus principales objetivos como es la redistribución de la renta y la riqueza que guarda relación con la igualdad de oportunidades y la equidad intergeneracional.

Por el contrario, uno de sus principales efectos negativos es la disminución de los incentivos al ahorro y la inversión en la medida en que las transferencias entre generaciones son un elemento importante de ahorro.

Dicho efecto negativo sobre el ahorro podría resolverse, parcialmente, mediante el establecimiento de un supuesto de no sujeción para transmisión de patrimonios no significativos siempre que se transmitan a cónyuge, ascendientes y descendientes de primer grado. Ello impediría que patrimonios reducidos estuvieran sometidos al pago del impuesto.

Asimismo, podría simplificarse el impuesto mediante la reducción de tramos de la escala impositiva y la aplicación de tipos impositivos que no superaran el 9%, adaptando así la tributación en ISD al promedio de la OCDE. La medida también ayudaría a reducir las diferencias de tributación existentes entre las distintas Comunidades Autónomas que se han venido produciendo dadas las diferencias normativas entre las mismas.

Otro de los aspectos sobre los que se debería trabajar son los problemas de liquidez que genera el Impuesto sobre Sucesiones en aquellos contribuyentes que reciben patrimonio no líquido. Esta situación podría resolverse mediante el establecimiento de fórmulas de aplazamiento y fraccionamiento más beneficiosas que las actuales.

Por otra parte, se deberían eliminar los coeficientes multiplicadores que dependen del patrimonio preexistente del beneficiario pues atentan contra los principios tributarios de equidad horizontal y penalizan el esfuerzo y éxito del contribuyente que recibe bienes de una sucesión hereditaria. Asimismo, teniendo en cuenta la evolución de la sociedad actual, se deberían eliminar también los coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco para evitar la discriminación a aquellas herencias que no acaban siendo recibidas por familiares directos.

En consecuencia, se formulan las siguientes propuestas:

- **Establecer la no sujeción para la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio cuando el sujeto pasivo sea el cónyuge, ascendiente o descendiente de primer grado por línea directa siempre que la base liquidable no sea superior a €1M, así como para la adquisición de la vivienda habitual del causante. No obstante, a los efectos de futuras transmisiones, el adquirente de los bienes no sujetos mantendría el coste y la fecha de adquisición del transmitente.**
- **Reducir los tramos existentes estableciendo un tipo mínimo del 4% y un tipo máximo del 9%.**
- **Facilitar el pago del impuesto para aquellas sucesiones hereditarias con falta de liquidez, permitiendo la concesión de aplazamiento y fraccionamiento sin intereses hasta la fecha de transmisión de los bienes adquiridos por herencia, así como la posibilidad de satisfacer el impuesto mediante la entrega de bienes.**
- **Suprimir los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente y del grado de parentesco.**
- **Asimilar la pareja de hecho al cónyuge en relación con las reducciones, tarifas y supuesto de no sujeción propuesto**

3. Régimen de empresa familiar.

a) Importancia de la empresa familiar en la economía.

Las empresas familiares juegan un papel fundamental en la economía europea, española y catalana. En concreto, de acuerdo con el estudio “La empresa familiar en España” (IEF2015), las empresas familiares en España suponen el 88,8% de las empresas españolas, con una distribución bastante homogénea oscilando entre el 84,4% del País Vasco y el 94,3% de Castilla la Mancha, situándose Catalunya en un 85,6%.

Por su parte las empresas familiares representan un 57,1% del Valor Añadido Bruto (medida del valor económico generado como la diferencia entre la producción de bienes y servicios y el consumo intermedio). En el caso de Catalunya el VAB de las empresas familiares supone un 61,6% del total.

Por último, los puestos de trabajo generados por las empresas familiares en España suponen un 66,7% del total del empleo privado, cifra que en Cataluña asciende al 68,2%. Y todo ello teniendo en cuenta que, por cuestiones estadísticas, en este cálculo solo se han contabilizado sociedades anónimas y limitadas, lo que excluye a los autónomos, que podrían también calificarse como microempresas familiares.

b) Sistema comparado.

El marco regulatorio español para la empresa familiar da respuesta a los problemas para su transmisión y contribuye a equiparar la competitividad del sistema con la de los países de su entorno.

c) Impuesto sobre el Patrimonio

No existe ningún país desarrollado que grave los activos productivos de las empresas. De hecho, lo normal es que el Patrimonio no esté gravado.

d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En todos los países desarrollados existe una fiscalidad favorable para la sucesión de empresas familiares, con la finalidad de proteger a la actividad económica y el empleo. Básicamente pueden establecerse tres tipos de regulaciones al respecto:

- Países que no tienen Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Australia, Austria, Canadá, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Méjico, Noruega, Nueva Zelanda, Portugal, Chequia, Rumania, Suecia, Islandia, Rusia, Israel e India (solo Donaciones), y Lituania (solo Sucesiones).
- Países con Impuesto de Sucesiones y Donaciones reducido: Dinamarca, Grecia y Luxemburgo (tipos reducidos). Hungría, Polonia y Suiza (exención para cónyuge e hijos). Croacia (excepción para cónyuge e hijos y sociedades limitadas). Estados Unidos (en algunos estados).
- Países con Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero con apoyo a la sucesión de las empresas familiares: Alemania, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Israel, Corea del Sur, Japón y Marruecos.

En el ámbito de la Unión Europea, en la práctica totalidad de los Estados miembros o bien existe un régimen especial para la empresa familiar o, directamente, no existe un impuesto que grave Sucesiones y Donaciones en 20 de los 27 Estados miembros. En 11 de ellos no hay impuesto (Austria, Chequia, Chipre, Estonia, Eslovaquia, Eslovenia, Letonia, Malta, Portugal, Rumania, y Suecia) y en nueve países, la transmisión de la empresa familiar cuenta con un régimen especial.

Básicamente dicho régimen especial consiste en la reducción del valor de la empresa familiar (base imponible) en el caso de transmisiones mortis causa e inter vivos. En el caso de España la reducción a nivel estatal es del 95%, estando incrementada en algunas comunidades autónomas.

Hay que hacer notar que España es el único país de su entorno donde se tiene en cuenta el Patrimonio preexistente del heredero para el cálculo de la cuota tributaria y que los mínimos exentos personales se reservan exclusivamente para las sucesiones, en contra de la práctica habitual de igualar el tratamiento fiscal de las transmisiones inter vivos y mortis causa.

Asimismo, debemos indicar que el concepto de empresa familiar que permite acceder al régimen fiscal de la empresa familiar en España es parecido al existente en los países de nuestro entorno.

4. Mejoras en el régimen de la empresa familiar

e) Revisar la definición de empresa familiar para ampliar el perímetro de control hasta el 4º grado (primos).

A medida que las empresas se transmiten de generación en generación se produce una gran dispersión accionarial que provoca en múltiples ocasiones que no se alcance la participación conjunta del 20% dentro del grupo familiar de referencia. Recordemos que la regulación actual incluye dentro del grupo familiar al cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta segundo grado (hermanos). Quedan fuera los colaterales de tercer grado (tíos) y de cuarto grado (primos).

Esto significa que, en determinadas situaciones, la tenencia o la transmisión inter vivos o mortis causa de las participaciones en empresas familiares no pueda acogerse al régimen fiscal especial y por tanto se tenga que hacer frente a la correspondiente carga fiscal. Es por este motivo que algunas Comunidades Autónomas (no todas) han ampliado el concepto de grupo familiar hasta el 4º grado y han otorgado protección en este tipo de supuestos.

Entendemos que resulta fundamental ampliar el ámbito de la definición de empresa familiar de forma generalizada para facilitar la transmisión intergeneracional para las empresas más longevas.

En este sentido se debería modificar la regulación existente en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para incluir dentro del ámbito del grupo familiar titular de una participación de como mínimo el 20% a los tíos y los primos (parientes colaterales de 3º y 4º grado). En concreto, debería modificarse la letra b) del artículo 4. Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para establecer “*que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado, ya tengan su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción*”. La redacción actualmente vigente sólo permite computar los colaterales hasta segundo grado.

Dicha modificación en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no sólo tendría relevancia en dicho impuesto, sino que en virtud de la remisión normativa que se hace también tendría trascendencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es decir, no sería necesario introducir ninguna modificación adicional en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

f) Unificar el concepto de actividad económica con la regulación prevista en el Impuesto sobre Sociedades.

A través de la reforma fiscal que se aprobó en noviembre de 2014 se introdujo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades un concepto de actividad económica mucho más flexible y aproximado a la realidad de muchos grupos empresariales.

Recordemos que la protección de la empresa familiar en el IP e ISD sólo se otorga respecto los activos que tengan la consideración de afectos a una actividad económica. Actualmente, para tener acceso a los beneficios de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se requiere analizar de forma individual, sociedad por sociedad, si los activos se encuentran afectos a una actividad económica prescindiendo de la existencia de un grupo empresarial -cuya organización se ha realizado en base a criterios de rentabilidad, especialidad, simplificación de costes, etc. Sin embargo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades se permite que el concepto de actividad económica se determine teniendo en cuenta a todas las sociedades que forman el grupo. Entendemos que a efectos de otorgar seguridad jurídica debería unificarse la definición de actividad económica en nuestro sistema tributario de manera que se pueda aplicar en los impuestos patrimoniales el concepto de actividad económica a nivel del grupo empresarial.

En este sentido, es muy habitual que en los grupos empresariales haya una sociedad que disponga los inmuebles y otra u otras sociedades realicen la actividad económica. El hecho que los activos no estén concentrados en una única sociedad no debería ser un impedimento para considerar todos los activos afectos a una actividad económica. Pues bien, la actual regulación e interpretación que realiza la administración genera algunas distorsiones dado que en la medida que el concepto de actividad económica se tenga que analizar en cada sociedad, individualmente, se pueden dar situaciones en las que se considere que no se realiza una actividad económica. Si se permitiese mirar la actividad económica a nivel del grupo empresarial al que pertenece dicha sociedad

no habría ninguna duda de que todos los activos de todas las sociedades están afectos a una actividad económica.

Asimismo, la determinación de la actividad económica en base a la pertenencia de un grupo mercantil también permitiría clarificar, por ejemplo, que los préstamos otorgados por la sociedad matriz a una de sus filiales del grupo mercantil no computen como elementos no afectos dado que, a nivel consolidado, los préstamos se eliminan. En realidad, es el grupo el que desarrolla la actividad y no resulta relevante, a estos efectos, la forma en que se realiza la financiación entre las sociedades del mismo.

Así pues, la modificación normativa consistiría en introducir un nuevo párrafo en la letra a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en el siguiente sentido: *“En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades 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, el concepto de actividad económica y de activos afectos se determinará teniendo en cuenta a todos los que forman parte del mismo”*. La redacción actual no contempla ninguna referencia al grupo de sociedades y ello conlleva que la interpretación administrativa sea que debe analizarse cada sociedad individualmente.

Nuevamente, dicha modificación en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no sólo tendría relevancia en dicho impuesto, sino que en virtud de la remisión normativa que se hace también tendría trascendencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es decir, no sería necesario introducir ninguna modificación adicional en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

g) Aclarar el concepto de actividad de arrendamiento de inmuebles para objetivar su aplicación.

Se trata de uno de los temas más polémicos a efectos de la aplicación del régimen de la empresa familiar dado que se generan muchas discusiones con la inspección y que suponen un coste excesivo de recursos y medios por parte de las empresas.

En este sentido, con la regulación actualmente vigente y como consecuencia de la remisión de la regulación del IP e ISD al concepto de actividad económica previsto en el IRPF, las empresas deben acreditar que efectivamente se desarrolla una actividad económica de arrendamiento y deben disponer una persona con contrato laboral y a

jornada completa para gestionar dicha actividad. No se permite, en ningún caso, la subcontratación de terceros para gestionar la actividad a pesar de que se disponga de una masa de inmuebles muy relevante.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que en el Impuesto sobre Sociedades resulta aplicable el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y en el que es suficiente tener 8 viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento en todo momento para poder beneficiarse de este régimen especial. Entendemos que el hecho de establecer un criterio objetivo facilita la aplicación de la norma y evita discusiones sobre el número de viviendas que son necesarias para realizar una actividad económica.

Por este motivo proponemos que el concepto de actividad de arrendamiento de inmuebles en el IP e ISD no dependa de la regulación establecida en el ámbito del IRPF, sino que se acuda al concepto más amplio previsto en el IS. En este sentido, entendemos que podrían utilizarse los criterios establecidos en el IS respecto al régimen especial de arrendamiento de viviendas (número mínimo de inmuebles, permanencia del arrendamiento, porcentaje de rentas obtenidas del arrendamiento).

Por otra parte, y en función del volumen de inmuebles y rentas entendemos que no tiene sentido que no se permita la subcontratación de medios ajenos para desarrollar la actividad y sea necesario siempre y en todo caso disponer de un empleado. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades la Dirección General de Tributos ha emitido algún pronunciamiento en el que se flexibiliza dicho requisito. Así, por ejemplo, se ha realizado la siguiente afirmación:

“... en la medida en que la entidad tiene externalizada su gestión y tal y como se señala en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial, teniendo en cuenta que se trata de un centro comercial con un elevado número de arrendatarios. Asimismo, la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia se subcontrata con terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, sustituyendo a la contratación de un empleado por cuanto este modelo resulta más eficiente.

En conclusión, de los datos señalados en la consulta planteada, en este supuesto se deben entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando

los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil”.

h) Aplicar la regla de la patrimonialidad sobrevenida a efectos del alcance del régimen de la empresa familiar.

La aplicación del régimen actual de la empresa familiar puede suponer una penalización para las empresas familiares que generan y acumulan liquidez procedente de su actividad económica. El motivo de ello se debe a que dicha liquidez, si no se reinvierte de forma inmediata, puede considerarse como un activo no afecto o no necesario para su actividad empresarial.

Precisamente las empresas familiares se caracterizan por unos bajos niveles de endeudamiento y unos altos niveles de autofinanciación y es por este motivo que muchas empresas familiares acumulan importes relevantes de tesorería o activos financieros temporales.

La interpretación que realiza la DGT y la aplicación que viene haciendo la inspección de los tributos es, tal y como indicábamos, considerar esa liquidez como un activo no afecto excepto si se puede acreditar una reinversión inmediata o cuasi inmediata en activos empresariales.

Esta interpretación resulta totalmente perjudicial para las empresas familiares que como es sabido son muy prudentes con sus inversiones (son plenamente conscientes que cada inversión supone poner en riesgo el patrimonio familiar) y, por este motivo, prefieren tener unos niveles de liquidez superiores a los habituales y afrontar con mejores condiciones posibles crisis empresariales o situaciones extraordinarias que puedan poner en peligro la supervivencia de la empresa.

Entendemos que, en el caso de las empresas familiares, **no puede asociarse la acumulación de la liquidez procedente de beneficios empresariales con la titularidad de activos no afectos o no necesarios.**

Es por este motivo que consideramos necesario que se mejore el régimen de la patrimonialidad sobrevenida para permitir que la regla prevista en el ordinal 2º del artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley del IP no sólo sirva para evitar la calificación como sociedad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario sino que también sirva para incrementar el importe de la reducción aplicable. En este sentido, otorgar un plazo

de diez años para poder realizar las inversiones y materializar la liquidez en activos afectos resulta mucho más acorde con el funcionamiento y la realidad de las empresas familiares.

Así pues, debería modificarse el indicado ordinal 2º para que se establezca de forma expresa que dicha regla también se tomará en consideración a efectos de determinar el alcance de la exención o reducción de la empresa familiar.

i) Aclarar el ámbito de aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley del IRPF relativo a las donaciones de la empresa familiar.

La interpretación que viene realizando la Dirección General de Tributos provoca que queden sin efecto muchas de las normas aprobadas por las Comunidades Autónomas (CCAA) ampliando el ámbito de aplicación de la reducción en el ISD por la transmisión inter vivos (donación) de la empresa familiar.

Como es sabido el citado precepto establece un régimen de diferimiento de la tributación del donante cuando se produzca la transmisión de las participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley del ISD. El donatario se subroga en el coste de adquisición del donante. La Dirección General de Tributos viene entendiendo que si no se cumplen escrupulosamente los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la Ley del ISD no resulta aplicable el régimen de diferimiento en el IRPF. Dicha interpretación provoca que a pesar de que las CCAA hayan aprobado reducciones análogas a las del Estado mejorando su ámbito de aplicación (p.ej. se permite la donación a hermanos o sobrinos, se reduce el plazo de mantenimiento a 5 años) en la práctica no resulten aplicables.

Así, por mucho que las CCAA hayan reducido el plazo de mantenimiento en el ISD para consolidar la reducción aplicable a 5 años, el criterio de la Administración del Estado es que el plazo de mantenimiento a efectos de garantizar el diferimiento en IRPF es de 10 años. Es por ello que entendemos que debería unificarse el plazo de mantenimiento para evitar estas incongruencias que complican la aplicación del régimen de la empresa familiar.

Para conseguir que el plazo de mantenimiento de 5 años se aplicase de forma automática a todas las CCAA y tuviese implicaciones en el IRPF debería modificarse la letra c) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la siguiente forma: *“En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio*

durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo". La redacción actual incluye una referencia de 10 años y la propuesta sería minorarlo a cinco años.

Esta modificación en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también tendría incidencia en la Ley del IRPF dado que la citada norma se refiere a los requisitos y condiciones previstos en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es decir, no sería necesario introducir ninguna modificación adicional en la Ley del IRPF.

5. Conclusiones

En consecuencia, se formulan las siguientes propuestas:

- **Modificar la regulación existente en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para incluir dentro del ámbito del grupo familiar titular de una participación de como mínimo el 20% a los tíos y los primos (parientes colaterales de 3º y 4º grado).**
- **Unificar el concepto de actividad económica con la regulación prevista en el Impuesto sobre Sociedades. A tal efecto, introducir un nuevo párrafo en la letra a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de que el concepto de actividad económica y de activos afectos se determine a nivel del Grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.**
- **Aclarar el concepto de actividad económica de arrendamiento de inmuebles para objetivar su aplicación y asimilarlo al previsto en el Impuesto sobre Sociedades respecto al régimen especial de arrendamiento de viviendas.**
- **Mejorar el régimen de la patrimonialidad sobrevenida para permitir que la regla prevista en el ordinal 2º del artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley del IP no sólo sirva para evitar la calificación como sociedad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario sino que también sirva para incrementar el importe de la reducción aplicable. Así pues, debería modificarse el indicado ordinal 2º para que se establezca de forma expresa que la regla de la patrimonialidad sobrevenida también se tomará en consideración a**

efectos de determinar el alcance de la exención o reducción de la empresa familiar.

- **Unificar en 5 años el plazo de mantenimiento en IRPF e ISD de las donaciones acogidas al régimen de la Empresa Familiar. Así, modificar la letra c) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones previendo como plazo de mantenimiento el de 5 años (en lugar de 10 años).**

TÍTULO CUARTO: IMPUESTOS CEDIDOS; IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS⁵.

1. Rebajar los tipos impositivos tanto en transmisiones patrimoniales onerosas como en actos jurídicos documentados.

En Cataluña los tipos impositivos son más altos que en cualquier otra comunidad autónoma.

En concreto, el tipo general de TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS sobre bienes inmuebles está situado en el 10 % en operaciones de hasta 1 millón de euros y el 11 % en cuanto al exceso, mientras que el tipo general de ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS es el 1,50 %.

En otras comunidades autónomas, no ocurre lo mismo. A modo de ejemplo podemos citar que, en el País Vasco, el tipo general de TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS para las transmisiones de bienes inmuebles está situado en el 7 % mientras que el tipo general de ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS está situado en el 0,50%.

Algo parecido ocurre en Navarra donde el tipo general de TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS para las transmisiones de bienes inmuebles está situado en el 6 % mientras que el tipo general de ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS está situado en el 0,50%.

Pero la comparación es especialmente dolorosa si la hacemos con el otro centro económico importante del país, es decir, con la comunidad autónoma de Madrid. Allí el tipo general de TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS para las transmisiones de bienes inmuebles está situado en el 6 % mientras que el tipo general de ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS está situado en el 0,75 %.

Por tanto, y, en conclusión, la carga tributaria que están soportando los empresarios y los ciudadanos por sus inversiones en Cataluña es prácticamente el doble de la que están soportando estas mismas personas si su inversión la hacen en la comunidad autónoma de Madrid.

⁵ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: José Alberto Marín Sánchez

La consecuencia es obvia.

El flujo de capital se está dirigiendo a otras comunidades autónomas que tienen una carga impositiva menor y en concreto, en un gran porcentaje, hacia la comunidad autónoma de Madrid. El inversor prefiere invertir en la comunidad autónoma de Madrid en lugar de hacerlo en Cataluña.

Esta situación, parece de todo punto insostenible.

En nuestra opinión, debería corregirse esta situación, en la medida de lo posible.

2. Aumentar el factor de minoración del valor de referencia catastral del 10% actual al 20%

Como es sabido, desde el día 1 de enero de 2022 la base imponible, tanto del IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS como del IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES, viene determinada por el valor de referencia catastral si éste es superior al valor escriturado.

Con el propósito de que este valor de referencia catastral en ningún caso fuera superior al valor de mercado, la Orden HFP/1104/2021 aprobó un factor de minoración del 10 % para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles.

Sin embargo, nuestra experiencia demuestra que este valor de minoración del 10 % no ha sido suficiente para conseguir el objetivo pretendido, es decir, que el valor de referencia catastral esté por debajo del valor de mercado.

En efecto, en demasiadas ocasiones, el valor de referencia catastral sigue estando por encima del valor de mercado colocando a los sujetos pasivos en una situación insostenible puesto que se ven obligados a pagar los impuestos sobre una base imposible (valor de referencia catastral) que no se corresponde con la realidad.

Por tanto, el contribuyente estará obligado en primer lugar a liquidar el impuesto por una renta virtual o ficticia para no incurrir en una infracción tributaria y , posteriormente, si lo desea , iniciar un procedimiento administrativo de rectificación del valor de referencia catastral con el coste económico y de tiempo que ello supone.

Esta situación sitúa en la práctica al ciudadano en una posición de indefensión puesto que en muchos casos no iniciará procedimiento alguno y, en consecuencia, deberá soportar cada año en el impuesto sobre el patrimonio una valoración de un inmueble que no se corresponde con la realidad.

Para intentar mitigar esta situación, proponemos que se modifique el factor de minoración vigente ampliándolo del 10 % actual al 20 % propuesto.

3. Igualar el tratamiento fiscal de los Patrimonios protegidos.

En relación con la constitución de PATRIMONIOS PROTEGIDOS para las personas con una discapacidad acreditada, la actual normativa fiscal catalana debería tener el mismo tratamiento fiscal de EXENCIÓN TOTAL que los constituidos al amparo de la legislación estatal. Por lo que se propone el establecimiento de una norma estatal que obligue a un mismo tratamiento fiscal a los patrimonios protegidos independiente de la legislación civil que le resulte aplicable o al amparo de la cual se haya constituido.

Actualmente existe una omisión en la normativa catalana de la gestión del IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS-ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS que conlleva a la inseguridad jurídico-fiscal de poder entender que cuando el Patrimonio Protegido se sujeta a la legislación catalana está sujeto a liquidación, cuando toda la normativa fiscal, española o catalana, da un trato especial de exenciones o bonificaciones fiscales en los actos en que intervienen personas con una discapacidad.

Así mismo se considera que las adquisiciones (compras) de bienes inmuebles por Patrimonios Protegidos deberían tener el mismo tipo impositivo reducido que las adquisiciones por personas físicas con discapacidad. Se produce un diferente trato fiscal que no tiene ninguna razón de ser, pues en el fondo la adquisición es realizada indirectamente por/para una persona con una discapacidad acreditada.

4. Establecer límites a la tributación por AJD de las operaciones conexas.

La cuota tributaria devengada por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en operaciones conexas, necesarias y/o convenientes, para la formalización e inscripción de una promoción inmobiliaria (agrupaciones, segregaciones, obra nueva en construcción, división horizontal, distribución o liberación de responsabilidad hipotecaria, préstamo hipotecario) no debería superar el 5-6 por ciento del coste de

ejecución material de la obra a efectos del Impuesto Municipal de Construcciones y Obras.

TÍTULO QUINTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS⁶.

1. Introducción

Como resultado de los trabajos de reflexión, puesta en común y discusión por parte de los miembros del grupo de expertos de la presente comisión, se formulan las siguientes propuestas de modificación del IRPF y su normativa de desarrollo, las cuales, a grandes rasgos y para una mejor comprensión, se estructuran en i) iniciativas de mejora en pro de la competitividad ii) modificaciones en pro de la equidad fiscal y iii) modificaciones de carácter técnico.

Se procede a continuación a desarrollar sucintamente las propuestas que se plantean.

2. Propuestas de cambio en favor de mejorar la equidad del impuesto

a) Incluir los rendimientos del capital inmobiliario dentro de la categoría de renta del ahorro para evitar la discriminación en comparación con determinados rendimientos del capital mobiliario.

Mantenimiento de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas basado en el modelo de impuesto dual sobre la renta:

- Rentas generales que incluirán las rentas del trabajo, las rentas de actividades económicas y las imputaciones de renta.
- Rentas del ahorro que incluirán las rentas del capital mobiliario (intereses, dividendos, seguros), las ganancias y pérdidas de patrimonio producidas por la transmisión de un bien o un derecho y los rendimientos del capital inmobiliario (sería contrario a la neutralidad fiscal dar un tratamiento a las rentas de inmuebles diferente del previsto para las rentas del capital mobiliario que, desde el punto de vista económico, tienen la condición de rentas del ahorro).
- Eliminación de las reducciones por rendimientos derivados de arrendamiento de viviendas.

⁶ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Bruno Domínguez (Coord.), Enric Moret Plumé, Sergio González-Anta Rodríguez-Orta, Borja de Abadal Gámiz y Víctor Isábal Murillo

b) Aumentar y fijar el mismo límite de aportación a planes de pensiones para trabajadores y contribuciones empresariales

Establecimiento de reducciones en la base imponible como incentivo al ahorro a largo plazo / jubilación, aumentando el límite de aportación a planes de pensiones (si es preciso, fijando un límite de aportación máximo en toda la vida laboral). Asimismo, fijar el mismo límite tanto para las aportaciones del trabajador como las contribuciones empresariales a planes de pensiones.

En relación con el momento de la prestación, tratamiento como renta del ahorro de los rendimientos generados en las aportaciones (rentabilidad financiera) y rendimiento del trabajo para el resto

c) Considerar de gasto de deducible de las primas satisfechas a entidades aseguradoras por parte del contribuyente de IRPF para la cobertura de enfermedad. Reintroducir la deducción por gastos de enfermedad

Consideración de gasto deducible (art. 19 LIRPF) de las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, actualmente exentas de ser consideradas rentas en especie, para no establecer ningún tipo de discriminación en relación con quien sea el pagador de dichas primas; ya que mantener dicha dualidad perjudica a aquellos trabajadores de pymes que no están preparadas para la contratación de dicho tipo de pólizas, ya sea asumiendo un mayor coste o mediante un plan de retribución flexible. O, alternativamente una deducción en la cuota íntegra, del 15% del gasto incurrido por el contribuyente, en su propia persona o en la de aquellos que den lugar a deducción en la cuota, por motivo de enfermedad, incluyendo los gastos realizados para la adquisición de bienes y servicios cofinanciados por el sector público (p.e. medicamentos), en la parte no co-financiada.

d) Eliminar los regímenes de imputación de rentas

Eliminación de los regímenes de imputación de rentas (contrarios al principio de capacidad económica): ej. imputación de rentas de bienes inmuebles, etc.

3. Propuestas de cambio en favor de la competitividad y el dinamismo económico

a) Simplificar y actualizar las escalas y tipos aplicables

La tarifa actualmente vigente de la base general debería tender a unos menores tramos en la determinación de su progresividad, así como a la una reducción de tipos para hacerla más acorde a tipos impositivos acordes a dichos tramos en los países de nuestro entorno que, con carácter general, sitúan los tipos máximos a partir de tramos de renta significativamente más elevados.

Debe establecerse una actualización automática de los valores de las tarifas en función de la evolución del IPC fijado por el INE, para evitar la progresividad en frío o rémora fiscal.

Se propone que la renta del ahorro tribute en torno a un tipo fijo y no con diversos tramos como los actuales que genera situaciones de inequidad y desincentivan el ahorro a largo plazo.

Alternativa, o complementariamente, es conveniente reformar la figura de las rentas irregulares para permitir que más supuestos de los actualmente aplicados puedan beneficiarse de este tratamiento jurídico, ello tanto por lo que se refiere a las rentas generales como las del ahorro.

b) Adaptar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

Revisión al alza de los mínimos exentos personales y familiares que atiendan a necesidades mínimas de las personas en función de su edad y de sus posibles discapacidades, así como las de sus dependientes y que actúan como reducciones en la base liquidable.

Establecimiento de una actualización automática de los mínimos personales y familiares en función de la evolución del IPC fijado por el INE.

c) Adaptar determinados aspectos del impuesto a las circunstancias de la economía

El importe de las dietas y asignaciones por gastos de desplazamiento, alojamiento y manutención exento de gravamen debe actualizarse de forma periódica para adaptarlo a las circunstancias de la economía, además de la inflación.

Actualización de los valores de adquisición en todos los bienes objeto de transmisión dado que la inflación afecta en mayor o menor medida a todos los bienes y derechos patrimoniales.

Actualización del importe considerado exento por rendimientos del trabajo en especie por las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad aproximándose al coste medio de las mismas (750/800 euros año, importe superior al previsto actualmente en la LIRPF)

d) Ampliar de los supuestos de renta irregular

Ampliar los supuestos que dan lugar a la calificación de la renta como renta irregular y mejorar el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido, manteniendo o estableciendo un nuevo límite al importe de las mismas que puede resultar exento, pero eliminando su condicionamiento a la calificación laboral del despido.

e) Aplicar el criterio de caja para todas las actividades económicas

Posibilidad de uso del criterio de caja por todas las personas que realicen actividades económicas.

f) Establecer la exención para la renta derivada de la transmisión de la vivienda habitual sin necesidad de reinversión

Sustitución de la exención por reinversión de la vivienda habitual por la pura exención de la transmisión de la misma, condicionada, en su caso, a un precio de transmisión limitado.

g) Establecer una deducción por la adquisición de vehículos eléctricos.

Con la finalidad de incentivar la renovación del parque automovilístico y la descarbonización, siguiendo el modelo de otros países europeos.

h) Mejorar el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español para favorecer la atracción de talento para la empresa española

La duración de dicho régimen debe extenderse de 5 a 10 años y, el requisito de no residencia fiscal previa en España debe reducirse de 10 a 5 periodos impositivos, en

línea con la propuesta incluida en el anteproyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, a la que debería añadirse también la tributación por obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la aplicación del régimen a administradores con porcentajes de participación superiores al 25% de la empresa, así como a sus cónyuges.

i) **Mejorar el actual régimen de trabajadores desplazados en el extranjero mediante el incremento del importe exento**

Para favorecer la internacionalización de la empresa española debe actualizarse la exención por trabajos hechos en el extranjero, elevando el importe exento a 90.000 €, a al resultado de deflactar el importe de 60.000 € establecido hace veinte años.

4. **Modificaciones de carácter técnico encaminadas a evitar o corregir posibles efectos no pretendidos y reducción de la inseguridad jurídica**

a) **Establecer la deducción de gastos de administración y mantenimiento de cuentas corrientes**

Debería permitirse la deducción de los gastos de administración y mantenimiento de las cuentas corrientes ya que se trata de gastos necesarios para obtener los ingresos que se someten a gravamen.

b) **Establecer un mínimo exento para rendimientos del capital mobiliario**

Se recomienda establecer un mínimo exento, para todos los rendimientos de capital mobiliario, en la línea del anteriormente existente de 1.500 euros por los dividendos, para todas las rentas del capital mobiliario.

c) **Ampliar el plazo de compensación de determinados gastos**

Ampliación del plazo de compensación de los gastos financieros y los gastos de reparación y mantenimiento no deducibles (por insuficiencia de los ingresos) en el ejercicio de su realización.

d) Eliminar la obligación de imputación de renta en inmuebles arrendados a familiares

Eliminación de la imputación de una renta neta mínima en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles a familiares.

e) Modificar la definición de renta irregular en rendimientos de actividades económicas

Modificación de la definición de rendimientos irregulares para incluir en ellos los rendimientos generados por una actividad económica en la que la retribución derivada de un determinado proyecto o actuación sea recibida tras el desarrollo del mismo durante un plazo superior a doce meses sin tener en cuenta la realización paralela de otras actividades económicas.

f) Precisar el criterio legal sobre determinados gastos deducibles y la afectación de vehículos a la actividad económica

Establecimiento de criterios legales claros sobre la deducibilidad de gastos por suministros, intereses y gastos generales en el caso de empresarios que comparten vivienda y local de negocios en un mismo inmueble.

Establecimiento de criterios legales claros sobre la admisión de la afectación de vehículos automóviles a la actividad económica.

g) Suprimir el régimen de estimación objetiva

Eliminación del régimen de estimación objetiva / Revisión para reservarlo exclusivamente a los empresarios que realizan como mínimo el 80 por ciento de sus ventas a particulares.

h) Determinar de alteración patrimonial para determinadas transmisiones de activos financieros

Consideración como ganancias y pérdidas de patrimonio a incluir en la renta del ahorro de todas las transmisiones de bienes y derechos (ej. bonos, obligaciones).

i) Mejorar la seguridad jurídica en relación a determinados supuestos de no alteración patrimonial

Aclaración legal de la inexistencia de ganancia o pérdida de patrimonio en las disoluciones de comunidades de bienes con adjudicación de los bienes a un solo de los comuneros por resultar indivisibles los bienes o en las entregas de bienes derivadas de la liquidación del régimen económico-matrimonial de separación de bienes.

Aclaración legal de la inexistencia de ganancia o pérdida de patrimonio en transmisión "inter vivos" de participaciones en sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas "empresa familiar" según la normativa del ISD, con independencia del alcance de la exención de que gocen en dicho impuesto.

j) Adaptar la legislación a la Sentencia del TJUE en relación con las ganancias de patrimonio no justificadas

Adaptar el artículo 39.2 Ley 35/2006 a lo establecido en la Sentencia del TJUE limitando la tributación en la base liquidable general del último ejercicio no prescrito a aquellos bienes y derechos situados en el extranjero no declarados en plazo a través del modelo 720 siempre que el contribuyente no pruebe que ha sido titular de los mismos desde una fecha anterior al período de prescripción. Asimismo, adaptar el régimen sancionador al sistema general de sanciones.

k) Clarificar el tratamiento fiscal del “*carried interest*”

Clarificación del tratamiento fiscal del “*carried interest*” (contraprestación obtenida por la entidad gestora sociedades gestoras o sociedad de capital riesgo), bien siguiendo el modelo de regulación de Vizcaya y Álava (tributación del 50% como rendimiento del trabajo con el cumplimiento de determinadas condiciones), bien calificándolo de renta del ahorro.

l) Diferir la tributación de los planes de stock options/adquisición de acciones de start-ups

Diferimiento de la tributación de la entrega de acciones o participaciones derivadas del ejercicio de opción de compra de una empresa emergente (definida en el anteproyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes) hasta el momento de su transmisión o bien de la obtención de rendimientos derivados de las mismas.

Diferimiento de la tributación del préstamo convertible en empresas emergentes hasta el momento de la transmisión de la participación o bien de la obtención de rendimientos derivados de la misma.

m) Transparencia fiscal Internacional: Establecer la tributación en función de la naturaleza de las rentas

Corrección del actual régimen de transparencia fiscal internacional para que los rendimientos que se deban imputar a los residentes en España bajo dicho régimen sean gravados conforme a su naturaleza real en lugar de integrarse en la base general.

TÍTULO SEXTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES⁷.

1. Introducción

Como resultado de los trabajos de reflexión, puesta en común y discusión por parte de los miembros del grupo de expertos, se formulan las siguientes propuestas de modificación del Impuesto sobre Sociedades y su normativa de desarrollo, las cuales, a grandes rasgos y para una mejor comprensión, se estructuran en i) iniciativas de mejora en pro de la competitividad y el dinamismo económico, ii) modificaciones de carácter técnico y iii) reflexiones de alto nivel sobre aspectos que trascienden a la actual estructura del impuesto.

Se procede a continuación a desarrollar sucintamente las propuestas que se plantean.

2. Propuestas de cambio en favor de la competitividad, la atracción de inversiones y el dinamismo económico

a) Recuperar la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio en aquellos casos en que el transmitente tributó por la ganancia asociada a la venta de la participación

Se propone la posibilidad de recuperar la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio de fusión en aquellos supuestos en los que dicho fondo de comercio traiga causa de adquisición de participaciones en entidades por cuya plusvalía, en sede de los transmitentes, se haya tributado. Dicha situación se produce especialmente en el caso de adquisición de participaciones a personas físicas, las cuales habrán debido de tributar por la ganancia asociada a la venta de dichas participaciones, produciéndose, en tales casos y bajo la regulación actual, una doble imposición al negarse la deducibilidad fiscal del posterior fondo de comercio asociado a dicha plusvalía.

b) Armonizar del tipo general de gravamen del Impuesto con el que existe en otros países de la Unión Europea

⁷ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: **David Rivero (Falta apellido)** (Coord.), Bruno Domínguez Alonso, Jacobo García-Nieto Serrarosa, Víctor Isábal Murillo, Miguel Morales Rilo, Enric Moret Plumé, Gorka Crespo Carrasco y Borja de Abadal Gámiz.

Una disminución del tipo de gravamen para adecuarlo al que opera en otros países de nuestro entorno supondría un estímulo a la competitividad y un potencial mayor poder recaudatorio asociado a la posible atracción de empresas. Asimismo, se propone evaluar la posibilidad de aplicar un tipo súper reducido para entidades *start-ups*.

c) Potenciar los incentivos aplicables a los beneficios no distribuidos o reinvertidos

A fin de incentivar la capitalización de las empresas y la reinversión de los beneficios obtenidos resultaría conveniente potenciar los incentivos actualmente existentes o restituir los que operaron en el pasado y que han sido derogados.

Así, se propone, por un lado, incrementar la actual reducción vinculada a la reserva de capitalización, actualmente referida al 10% del incremento de los fondos propios con el límite del 10% de la base imponible y, por el otro, establecer reducciones específicas para aquellos ingresos obtenidos en el ejercicio y que estén sujetos a reinversión en activos operativos para el negocio y la actividad.

d) Flexibilizar la limitación a la deducibilidad de gastos financieros

En la actualidad, existe una severa limitación a la deducibilidad de los gastos financieros que condiciona gravemente la fiscalidad de las entidades, especialmente en el contexto económico actual y, sobre todo, en aquellos casos en los que el nivel de endeudamiento no responde a cuestiones de planificación fiscal, sino a razones de tipología de actividad o nivel de endeudamiento global del grupo, lo cual supone en ocasiones escenarios de doble imposición, como sucede en aquellos casos en los que el prestatario no puede deducir sistemáticamente el importe de los gastos financieros, debiendo sin embargo el prestamista tributar plenamente por los ingresos.

Por ello, se propone flexibilizar la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros (en términos generales, actualmente condicionada al 30% del EBITDA de la entidad o grupo de consolidación) en supuestos como los que se indican a continuación:

- Elevar a 3 millones de euros el importe mínimo de gastos financieros deducibles individualmente en todo caso y a nivel de grupo (ATAD I)
- Posibilidad de sobrepasar el límite si el grado de endeudamiento está en línea con el endeudamiento del grupo
- Flexibilizar la aplicación de la limitación del 30% del EBITDA para inversiones en infraestructuras a largo plazo (en línea con ATAD I)

- Deducción plena en entidades “aisladas” que no pertenecen a grupo mercantil
- Limite adicional de gastos financieros incurridos en la adquisición de sociedades: no computar endeudamiento no remunerado; corrección técnica: limitación a la deducibilidad durante el año de adquisición no aplicable en caso de no absorber a la entidad adquirida (en grupos consolidados no es posible aprovechar los gastos financieros durante el año de adquisición)

e) Derogar el pago a cuenta mínimo del 23% del resultado contable

Se propone derogar la aplicación del pago fraccionado mínimo del 23% sobre resultado contable del periodo, dado que dicha métrica de cálculo no constituye en modo alguno un anticipo del impuesto que finalmente deberá ser objeto de autoliquidación, lo cual debiera ser la finalidad de los pagos a cuenta del Impuesto, sino un importe alternativo que debe ser ingresado a cuenta de una tributación que en muchos casos no se producirá (p.ej. ingresos por dividendos exentos), provocando el consecuente perjuicio económico y financiero para las entidades sometidas a este importe mínimo.

f) Restituir la exención plena para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativo de los fondos propios de entidades.

En aras de favorecer la competitividad de las empresas residentes en España, así como incentivar el establecimiento de matrices y entidades en España y evitar la deslocalización de las actualmente presentes, se propone recuperar la exención plena en las rentas por dividendos y ganancias obtenidas en la transmisión de participaciones en otras entidades, residentes y no residentes.

Asimismo, para aquellos casos de incumplimiento del requisito de participación mínima que da derecho a la aplicación de la exención (5% durante un año), cabría incorporar la posibilidad de aplicar la exención parcialmente (50%), como medida correctora de la doble imposición. También se recomienda reconsiderar los requisitos de cualificación para el acceso a la deducción, pudiendo contemplar de nuevo el importe de la inversión como requisito alternativo al porcentaje de participación, actualmente fijado en un mínimo del 5%.

g) Introducir mejoras en materia de incentivos fiscales

En el contexto de las sucesivas reformas y modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el abanico de incentivos fiscales al que tienen acceso las empresas, y que

debiera suponer un relevante instrumento de política fiscal para promover y favorecer determinadas conductas e iniciativas que redundan en el beneficio del conjunto de la economía, se ha visto significativamente reducido y limitado. Por ello, se propone una serie de medidas encaminadas a ampliar y flexibilizar el acceso y aplicación de dichos incentivos:

- Deducción por I+D+i: ampliar la definición de conceptos elegibles pudiendo dar cobertura a proyectos de digitalización de la entidad con seguridad jurídica
- Deducción por I+D+i: flexibilizar los requisitos y plazos para la monetización de las cuotas de I+D+i no aplicadas
- Posibilidad de excluir la deducción por I+D+i de la cuota mínima del 15% recientemente introducida a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022. En su defecto, se propone derogar el periodo de caducidad para aplicar las deducciones generadas y no aplicadas por operar dicha cuota mínima.
- Medio ambiente: recuperar la deducción como incentivo a la inversión que favorezca la transición ecológica
- Introducir una deducción por inversión en flotas de automóviles electrificadas
- Contemplar la posibilidad de aplicar libertad de amortización en inversiones en sectores estratégicos
- Incentivos a la creación y mantenimiento de empleo, que suponga un incentivo aplicable no sólo para las entidades de reducida dimensión
- Excluir del cómputo como ingresos las subvenciones que se obtienen del programa MOVES

h) Precios de transferencia en Sociedades profesionales:

Suavizar la actual regla del 75 por 100 como mínimo en los casos en que se pueda probar la reinversión del beneficio en el crecimiento del negocio (adquisiciones, creación de empleo, incorporación de socios profesionales, inversión en tecnología...).

Adicionalmente, se propone regular claramente a qué entidades les es de aplicación la regla del 75 por 100 en base a criterios objetivos: código CNAE, epígrafe del IAE, efectiva realidad de la prestación de servicios profesionales, obligación de constituirse como SLP, etc.

i) **Suavizar la limitación a la aplicación de créditos fiscales:**

El derecho a compensar bases imponibles negativas (BINs) procedentes de ejercicios anteriores se encuentra actualmente sujeto a límites muy severos, especialmente para aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) superior a 60 millones de euros, las cuales pueden compensar únicamente el 25% del resultado fiscal positivo del periodo. Por ello, se propone, con carácter general, incrementar los límites a la aplicación de bases imponibles negativas y, en particular, derogar el tramo del 25% para las entidades con INCN superior a 60 millones.

Asimismo, cabría la posibilidad de no vincular la limitación de BINs únicamente al INCN dado que no necesariamente es un indicativo del importe de la base imponible.

3. **Modificaciones de carácter técnico encaminadas a evitar o corregir posibles efectos no pretendidos y reducción de la inseguridad jurídica**

a) **Transparencia Fiscal Internacional: acotar o clarificar su alcance para excluir supuestos de dividendos y plusvalías por parte de entidades *subholding*.**

La reciente modificación de la regulación relativa a la transparencia fiscal internacional da pie a que se pueda transparentar (hacer tributar en España) dividendos y ganancias derivadas de la transmisión de participaciones obtenidas por entidades *subholding* no residentes.

Además, en base a la redacción de dicha nueva regulación, las ganancias obtenidas por la eventual transmisión de tales entidades *subholding* podrían quedar excluidas de la exención para evitar la doble imposición por el hecho de haber sido sus rentas objeto de transparencia fiscal.

Por tanto, se propone una clarificación de la norma en este sentido para evitar supuestos de inseguridad jurídica y tributación no pretendida.

b) **Limitación a la exención para evitar la doble imposición en la percepción de dividendos: acotar los efectos en distribuciones en cadena entre entidades residentes en España.**

Con el propósito de evitar supuestos de doble, triple y múltiple tributación sobre una misma renta, se propone acotar la limitación del 5% a la exención para evitar la doble imposición en la percepción de dividendos a la primera entidad residente en España que perciba tales dividendos, evitando así que dicha limitación (tributación) opere nuevamente cuando tales reservas se distribuyen sucesivamente en la cadena de entidades accionistas residentes en España.

Subsidiariamente a lo anterior, se propone que dicha limitación no opere, al menos, a las distribuciones de dividendos realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo de consolidación del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente, cabría contemplar que, con carácter general, dicha limitación a la exención de la renta obtenida, que se efectúa “en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones” admita prueba en contrario. Es decir, que no sea de aplicación cuando pueda acreditarse que la entidad no ha deducido un importe superior a dicho 5% por tal concepto de gasto.

c) Gastos asociados a la retribución de los administradores o miembros del consejo de administración: aclarar el concepto de gastos contrarios al ordenamiento jurídico para resolver la inseguridad creada.

La controversia e inseguridad jurídica asociada a la deducibilidad en sede del Impuesto sobre Sociedades relativa a las retribuciones de los miembros integrantes de los órganos de gobierno de las entidades, por el desempeño de sus funciones, continúa abierta y sigue siendo objeto de numerosas regularizaciones por parte de la Inspección a pesar de los intentos realizados por el legislador en la modificación que al respecto fue introducida en pasada reforma de la Ley del Impuesto.

En la actualidad, la inspección acude a una interpretación expansiva del concepto de “*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”, recogida en la regulación del Impuesto sobre Sociedades como partida no deducible, a los efectos de regularizar sistemáticamente las retribuciones satisfechas a los administradores y miembros del consejo de administración.

A efectos de zanjar dicha cuestión y pacificar esta área de continua incerteza y controversia, se propone clarificar explícitamente en la Ley el alcance de tal concepto y limitarlo a conductas frontalmente prohibidas, tal y como ya ha señalado el Tribunal Supremo, y no al mero incumplimiento de una norma.

d) Concepto de actividad económica: recoger una visión conjunta para evitar perjuicios fiscales por el modo en como las compañías organizan las funciones entre entidades de un mismo grupo.

Clarificar el concepto de actividad económica en grupos mercantiles para evitar un análisis compartimentado de las actividades realizadas por cada sociedad (por ejemplo, sociedad propietaria de inmueble que arrienda a otra del grupo que lo explota como hotel frente a terceros, una sola actividad económica de explotación hotelera) que pueda llevar a penalizar tributariamente a entidades o a condicionar el modo de organizar empresarialmente el grupo.

e) Régimen especial de neutralidad fiscal: explicitar que no constituye un requisito para la aplicación la existencia de rama de actividad con carácter previo a la reorganización.

Con el propósito de no limitar o condicionar las reorganizaciones societarias (cuestión que motiva la propia existencia del régimen especial de neutralidad fiscal para operaciones de reestructuración), se propone explicitar en la Ley del Impuesto que no constituya un requisito para la aplicación del mismo el hecho que la rama de actividad exista con carácter previo a la operación de reorganización, posibilitando, en tal caso, la creación de una rama nueva con ocasión de la propia reorganización.

f) Exit Tax

Reconocer el valor de adquisición “importado” a España cuando ya se pagó un exit tax en otra jurisdicción.

4. Reflexiones de alto nivel sobre la estructura o aspectos críticos del Impuesto

Se propone mejorar y evolucionar el actual Código de Buenas Prácticas Tributarias y establecer un régimen claro de cumplimiento cooperativo que otorgue una contrapartida definida para las entidades adheridas al mismo, en términos de seguridad jurídica y en línea con los objetivos de “tax certainty” prioritarios para la OCDE, permitiendo el acceso a clarificación *ex ante* de aquellas posiciones inciertas y estableciendo un régimen sancionador diferenciado para las entidades adheridas y que hayan cumplido con los compromisos y requisitos fijados.

TÍTULO SÉPTIMO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO⁸.

1. Suprimir el régimen simplificado y su sustitución por un régimen opcional de franquicia.

El régimen simplificado de IVA ha demostrado aportar una reducida recaudación, ser muchas veces contrario al principio de capacidad económica y reducto frecuente de colectivos de facturación irregular, por lo que se aboga por su sustitución por el régimen optativo de franquicia previsto en los artículos 282 a 292 de la Directiva IVA, recientemente modificados por la Directiva 2020/285, de 18 de febrero de 2020.

El régimen de franquicia permitiría eximir de las obligaciones de repercusión, declaración-liquidación e ingreso a aquellas PYMES de menos de 85.000 € de volumen de operaciones anuales, sin introducir discriminaciones entre sectores de actividad como ocurre actualmente con el régimen simplificado, ni entre operadores nacionales o internacionales/europeos. Esta cifra podría rebajarse a 50.000 € de volumen de operaciones anuales sin necesidad de esperar a la transposición total de la nueva Directiva.

De forma alternativa, el régimen de franquicia podría ser compatible con la obligación de presentación de una declaración simplificada de carácter anual y de ingreso de una cuota determinada en régimen de pura estimación objetiva, sin derecho a deducir las cuotas soportadas en la actividad.

La eliminación de la obligación de repercusión impediría que los clientes pudieran deducirse las cuotas en su caso ingresadas en régimen de estimación objetiva asociadas al ejercicio de estas actividades.

2. Suprimir el régimen especial del criterio de caja.

El régimen de caja, en su configuración actual, ha demostrado su ineficacia para el propósito con el que nació: permitir que determinados operadores de reducida dimensión (hasta 2 MM € de facturación anual) puedan diferir la obligación de declaración e ingreso de las cuotas de IVA devengadas y repercutidas a lo largo del año natural hasta el momento en que sean cobradas de sus clientes, con el límite del 31 de

⁸ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Enrique Seoane Smith (Coord.) y Jacobo García-Nieto Serrarosa

diciembre, evitándoles problemas de liquidez transitorios y evitando al mismo tiempo tener que acudir a fórmulas de modificación de la base imponible posteriores al objeto recuperar aquellas cuotas que habiendo sido ingresadas resultasen impagadas por sus clientes morosos.

Su infrautilización actual deriva tanto de la complejidad que introduce en los sistemas de gestión de los operadores que se acogen al mismo, al exigirles la llevanza de un complejo sistema contable que permita controlar el cobro de las facturas emitidas y con ello la obligación de declaración de las cuotas, como de sus características intrínsecas, pues recíprocamente los propios clientes de estos operadores acogidos al régimen (muchas veces grandes empresas con mayor poder de compra y negociación) se ven afectados por limitaciones similares, en forma de obligaciones formales asociadas a la incorporación de sistemas de gestión similares que permitan controlar los pagos y materiales/financieros en forma de diferimiento en la deducibilidad de las cuotas soportadas hasta el momento de su pago. La falta de comunión de intereses entre unos y otros, y las obligaciones formales que comporta para ambos, han provocado la comentada infrautilización del régimen.

3. Modificar el régimen especial de grupos de entidades, en su modalidad avanzada.

Se propone, de conformidad con la Directiva IVA, eximir de gravamen a todas las operaciones intragrupo, considerando la conveniencia de configurar un único sujeto pasivo IVA, de conformidad con la propia Directiva IVA y la práctica de otros países de nuestro entorno, conformado por todas las sociedades del grupo, al igual que sucede actualmente en el Impuesto sobre Sociedades. Esta configuración del sujeto pasivo afectaría, entre otros aspectos medulares del impuesto, al derecho a deducir (prorrata única del grupo), a la no sujeción de las operaciones internas, y a la liquidación única del tributo.

El régimen actual, en el que las operaciones internas quedan gravadas por una base imponible equivalente al coste, provoca ineficiencias en muchos sectores (fundamentalmente exentos, como es el caso del sector financiero o asegurador), conllevando problemas de competitividad asociados a supuestos de doble imposición (ingreso sin derecho a deducir la contraparte) que no se generan en otras jurisdicciones de nuestro entorno, además elevados costes indirectos de cumplimiento en forma de una compleja contabilidad analítica que acredite el coste de las operaciones. La no

sujeción de las operaciones internas, asociada a una configuración única del grupo como sujeto pasivo, eliminaría estas distorsiones.

4. Señalar como no sujetos de los ingresos por dividendos derivados de la actividad de tenencia de valores.

Se deberían declarar expresamente no sujetos los ingresos percibidos en concepto de dividendos por las entidades de tenencia de valores (sociedades holdings en particular), sin que por otra parte tuvieran incidencia en el derecho a deducir las cuotas soportadas por los servicios de soporte o apoyo a la gestión que frecuentemente prestan o contratan en beneficio de sus filiales. Relacionado con ello, debería introducirse para estas entidades el concepto de sujeto pasivo dual, actualmente solo previsto para las Administraciones Públicas.

5. Posibilidad de afectar parcialmente elementos patrimoniales y gastos que no deriven de bienes de inversión.

Se debería permitir la afectación parcial a la actividad de todos los elementos patrimoniales y gastos que no se correspondan con bienes de inversión (únicos en los que actualmente se admite), posibilidad expresamente contemplada en la Directiva IVA (artículos 168 y 168 bis), y que eliminaría las inequidades derivadas del régimen actual, donde solo las AAPP pueden aplicar el denominado régimen de entes duales.

Esta posibilidad podría conllevar la necesidad de incluir un régimen de presunciones similar al existente actualmente con los vehículos y sus gastos asociados, en beneficio de la seguridad jurídica de los operadores y en aras de la reducción de la litigiosidad actual existente en este campo.

6. Incorporar modificaciones técnicas que reflejen la jurisprudencia de la UE.

Entre otras muchas modificaciones técnicas que se podrían sugerir al objeto de que la normativa interna del impuesto refleje adecuadamente el acervo y la jurisprudencia comunitaria, destacaríamos la necesidad de incorporar a la misma la abundante jurisprudencia relativa al principio de neutralidad, sin el debido acomodo en la legislación interna actual, aclarándose por ejemplo los efectos derivados de incumplimientos formales en la facturación y registros, en particular recogiendo el derecho a deducir las cuotas soportadas vinculadas a una facturación incompleta del proveedor y/o registro

defectuoso de las mismas, permitiéndose para ello la aportación de otras pruebas de la efectividad de las operaciones y de la adecuada repercusión del impuesto.

Al mismo tiempo, debería explicitarse en la norma interna que las operaciones de reestructuración empresarial no sujetas al impuesto tampoco afectan por sí mismas al derecho a deducir del transmitente, según jurisprudencia del TJUE.

7. Establecer la prevalencia general de la prorrata especial en el derecho a deducir.

Actualmente la regla de la prorrata especial solo opera cuando se haya optado expresamente por ella en el año natural anterior, o bien la misma resulte menos beneficiosa para el contribuyente que la prorrata general a partir de ciertos límites. En cambio, siendo más beneficiosa que la prorrata general, no puede optarse por su aplicación si no se ha hecho expresamente antes de iniciarse el año natural, debiendo en este caso aplicar de forma obligatoria la prorrata general, de más sencilla aplicación, pero técnicamente más defectuosa e inexacta.

Para evitar esta discordancia, se debería permitir en todo caso el cambio de opción al cierre del ejercicio, y con ello la aplicación de la prorrata especial a aquellos operadores que, por no haberlo hecho durante el año anterior, hubieran aplicado hasta entonces la prorrata general, practicando al cierre del ejercicio las regularizaciones de deducciones que corresponda.

No existe actualmente ninguna razón de tipo formal o registral que impida realizar estas opciones sobrevenidas o al cierre del ejercicio en ambos sentidos, en beneficio además de la técnica y de la justicia tributaria, es decir, no solo cuando el régimen de deducciones de la prorrata especial resulte más perjudicial (cambio actualmente obligado al cierre del año, aunque no se hubiese optado con anterioridad) sino también en el caso inverso.

8. Posibilitar la renuncia a la exención de operaciones financieras.

En ocasiones, las exenciones en el ámbito del IVA pueden convertirse en coste, total o parcial, para los empresarios y profesionales. Con ello, lejos de conseguirse el objetivo de no encarecer los servicios a través de la exención, se produce el efecto contrario, encareciéndose el coste de determinadas operaciones.

La renuncia a la exención de operaciones financieras prevista en la Directiva del Impuesto e implantada en algunos Estados Miembro, podría generar mayor competitividad internacional de las entidades españolas.

Por ello, creemos conveniente explorar el ámbito de la renuncia en atención a la condición del destinatario de las operaciones financieras, admitiéndola en las operaciones de financiación realizadas con empresarios y profesionales con derecho total o parcial a la deducción de las cuotas soportadas.

9. Establecer mecanismos de neutralidad del IVA en seguros de la rama no vida.

Determinadas prestaciones derivadas de contratos de seguro (por ejemplo, seguros de daños, de operaciones sujetas y no exentas de reparación o de asistencia jurídica) resultan en operaciones sujetas y no exentas del IVA cuyas cuotas son soportadas y mayoritariamente no deducidas por las Compañías aseguradoras. Sin embargo, en muchos casos, cuando los destinatarios de la prestación asegurada son empresarios o profesionales éstos sí tienen derecho, mayoritariamente, a la deducción del Impuesto.

Sobre esta base, consideramos conveniente explorar la posibilidad de establecer mecanismos de neutralidad del Impuesto para las aseguradoras que permitan abaratar sus costes y mejorar su competitividad, especialmente en el ámbito internacional. Todo ello, sin irrogar coste adicional a los asegurados.

10. Revisar y ampliar los supuestos de exención en segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

En la norma española, la condición de segunda entrega de edificaciones, que determina la potencial exención de la operación en el IVA, no se liga tanto al concepto de primera ocupación (como sí se hace en la Directiva) como a la circunstancia, más objetiva, de que haya existido previamente una entrega de una edificación que esté terminada. A nuestro juicio, parece más adecuado a la naturaleza, objetivo y neutralidad del Impuesto atender al concepto de primera ocupación.

Con ello, se evitarían situaciones de doble imposición (primero en el IVA, con probable pérdida de deducibilidad de las cuotas soportadas, y después en el ámbito de la modalidad TPO del ITP) que, aunque en ocasiones muy contadas podrían llegar a

solventarse con la renuncia a la exención, generan distorsión en la imposición indirecta cuándo se ven involucrados empresarios o profesionales.

11. Modificar del régimen de la auto promoción de vivienda, tanto individualmente como en comunidad.

En determinados supuestos de auto promoción de vivienda, sea ejecutada individualmente o en comunidad, puede producirse un encarecimiento injustificado para el consumidor final que no consideramos justificado. Ese encarecimiento puede venir dado, al menos, por dos circunstancias: la aplicación del tipo impositivo general a los solares (mientras que la vivienda acabada tributa al tipo reducido) y por la desafectación del eventual patrimonio empresarial o de la comunidad en los casos en los que entre la fase de adquisición del solar y de ejecución de la obra y la fase de desafectación o disolución de la comunidad el inmueble resultante pueda haberse revalorizado.

Consideramos conveniente buscar alternativas para evitar los potenciales costes expuestos, como por ejemplo regular correctamente la opción del autoconsumo interno al actuar como empresario ocasional.

12. Ampliar y objetivar el concepto rehabilitación de edificaciones.

La actual definición del concepto de rehabilitación, que es lo que determina que, a posteriori, nos hallemos o no ante una primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto, genera situaciones en las que, estando objetivamente ante lo que podríamos denominar un inmueble nuevo, la operación se trata como una segunda entrega. Ello puede generar distorsiones en los empresarios dedicados a la renovación de inmuebles que no cumplen con el concepto legal de rehabilitación pero que, en la práctica, entregan un inmueble equivalente a uno nuevo e incurrir en un sobrecoste de IVA soportado que acaba incrementando el precio de venta final. Con ello, indirectamente, el adquirente está soportando un sobrecoste tributario.

Al respecto, proponemos revisar el concepto de rehabilitación para permitir que, cuando lo que se entregue por un empresario sea un inmueble que pueda equipararse a una nueva construcción por haberse renovado sustancialmente (aunque no en elementos esenciales o estructurales del edificio en que se encuentra) o por resultar evidente la posibilidad de un uso distinto tras la reforma, podamos hallarnos ante una primera

entrega, mejorando el tratamiento y el coste en el IVA e, indirectamente, beneficiar al consumidor final.

13. Permitir la reducción del IVA por impago en el caso de consumidores por valor inferior a 300 €.

A la luz de la reciente sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), la redacción del actual artículo 80, en sus apartados cuatro y cinco de la Ley 37/1992 del IVA no está alineada con lo recogido por el artículo 90 de la Directiva 2006/112 del IVA.

El TJUE concluye en dicha sentencia que los Estados Miembros, en cuanto a la reducción de la base imponible del Impuesto en casos de impago recogida por el mencionado artículo 90 de la Directiva, no están facultados para excluir pura y simplemente la posibilidad de tal reducción, pese a que puedan introducir alguna excepción a dicha corrección, la cual ha de estar limitada a los solos efectos de determinar el carácter definitivo del impago y al momento en que ello se produce (momento en el que existe una probabilidad razonable de que el precio resulte incobrable).

Por lo que se considera que el actual artículo 80, apartados cuatro y cinco de la Ley española del IVA no cumple con tales premisas al poner las múltiples trabas a la hora de reducir la base imponible del Impuesto, por lo que se pide su supresión, y que hace referencia a:

- Exclusión de la posibilidad de reducir la base imponible para aquéllos supuestos en los que el deudor no actúa como empresario o profesional y la base imponible de la operación, IVA excluido, sea inferior a 300 euros, ignorándose el principio de neutralidad del Impuesto, pilar fundamental del mismo.

14. Ampliar los supuestos de aplicación del tipo reducido de IVA (del 10%).

Fijar el tipo reducido del IVA (del 10%) a las siguientes actividades:

- Gimnasios. Constituyen un elemento esencial en la prevención de la salud.
- Gastos de sepelio o por decesos. Constituyen un dispendio relevante de la economía familiar, y hay que revertir la subida del tipo impositivo del reducido al general adoptada en la crisis.

- Servicios básicos, como el suministro de electricidad y gas.
- Parques de atracciones. Por su capacidad de arrastre sobre la actividad turística, siendo España la segunda potencia mundial, por ingresos turísticos en su Balanza de Pagos.
- Peluquerías. Recuperando el tipo que tenían antes de la crisis, y que se realizó en base a ser un tipo de actividad muy intensiva en trabajo, y presente en todo el territorio nacional.
- Energía empleada por los regadíos; por los trabajos forestales de apertura de caminos y por los verdes ornamentales. Para potenciar el sector agrario.

15. Ampliar los supuestos de aplicación del tipo superreducido de IVA(4%).

Fijar el tipo superreducido del IVA (del 4%) a las siguientes actividades:

- A los sectores de la carne y la pesca.
- A todos los servicios sociales de dependencia del sector privado. Si el servicio que presta un servicio privado es el mismo que el de un centro financiado públicamente y hay una lista de espera considerable para acceder a este último, no se justifica que un usuario con un derecho reconocido por ley tenga que pagar un IVA del 10%.

TÍTULO OCTAVO. OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS: IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES⁹

1. Impuestos Especiales

a) Propuesta de modificación de la Ley Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco relativa a la estructura y tipos que grava las labores del tabaco.

Antecedentes.

El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (en adelante IELT) se estableció hace más de 30 años siendo la última modificación sustancial la operada a través de la Directiva 2011/64/UE. En aquella ocasión se trataba de armonizar la normativa existente hasta ese momento persiguiendo la cobertura de varios objetivos como eran, en lo que ahora interesa (i) garantizar el buen funcionamiento del mercado interior preservando la recaudación y (ii) asegurar un elevado nivel de protección de la salud en la medida que el tabaco puede producir graves daños para la salud (fines extrafiscales).

La realidad es que la regulación vigente en España se aparta de dichos objetivos al determinar la base imponible del impuesto conforme a los siguientes parámetros:

- a. A igualdad o similitud de las externalidades que provoca el tabaco para fumar, el nivel de imposición depende de la clasificación del producto que establece la Ley. En este aspecto cabe destacar como la categoría de "tabaco para liar", teniendo las mismas externalidades que el cigarrillo convencional y suponiendo casi el 20% del consumo nacional, no obstante, representa el 10% de la recaudación total. Lo anterior contrasta con las potenciales menores externalidades que tienen los cigarrillos electrónicos y el tabaco calentado en comparación con el tabaco para liar (aún pendientes de clasificación a nivel europeo).
- b. En lo que se refiere a la categoría de los cigarrillos, en vez de establecerse la base imponible en función de un criterio objetivo como es la cantidad de cigarrillos (tal y como ocurre en la mayoría de los países europeos), se fija, fundamentalmente, en criterios de proporcionalidad, lo que hace depender el impuesto recaudado del PVP que establezca el fabricante. (España se sitúa

⁹ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Jaime Menéndez Fernández (Coord.), Vicente Martínez Pujalte y Daniel Riopérez Losada.

muy lejos de la media europea al ser el tercer país con mayor impuesto ad valorem y el segundo con menor impuesto específico dentro de la UE). Esto, en definitiva, conduce a que la reducción del precio del PVP acabe siendo absorbido en gran parte por una menor recaudación del estado y por ende afecta también a las CC.AA. (un testigo de esto es que el precio medio lleva estancado desde 2016).

Todo lo anterior, consecuencia de una estructura obsoleta (establecida hace treinta años), exige una urgente modificación de la determinación de la base imponible del impuesto si de verdad se quiere acompasar/fundamentar la recaudación con la *ratio decidendi* del tributo que no es otro que las externalidades que provoca fumar, consiguiendo el propósito de que, a igual externalidad, igual imposición.

Propuesta.

Con la finalidad de garantizar que (i) la tributación atienda a criterios de salud pública y (ii) se eviten las distorsiones en el precio, así como en el mercado, nuestra propuesta se centraría en establecer de forma conjunta los siguientes elementos:

- Fijar un tipo único (Mínimo) que asegure el precio más bajo del mercado de manera adecuada.
- Aumentar el tipo específico (por cigarrillo) de la estructura compensándolo con una reducción adecuada del elemento proporcional que permita la subida del precio medio (y con ello la recaudación).
- Incrementar los tipos de la picadura de liar cigarrillos para evitar los deslizamientos de categoría ya que la menor tributación de este producto no tiene justificación jurídico-tributaria al no producir una menor externalidad negativa que los cigarrillos fomentando, además, la iniciación de la población más joven en el consumo de tabaco.

2. Impuestos medioambientales

En el marco estadístico armonizado desarrollado por Eurostat, la Comisión Europea, la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía, se definen los impuestos ambientales como *aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente* (Instituto Nacional de Estadística 2022).

La OCDE considera que la base imponible es la única base objetiva para identificar impuestos ambientales cuando se trata de realizar comparaciones internacionales, puesto que otros criterios posibles –denominación, hecho imponible o destino del ingreso– han demostrado ser difíciles de usar en la práctica debido a que muchos impuestos se presentan con varios objetivos, tales como influir en el comportamiento del consumidor, elevando el precio del producto, o incrementar la recaudación. Sin embargo, la jurisprudencia comunitaria considera la necesidad de disuadir al ciudadano de determinados usos de productos nocivos al medio ambiente como elementos configuradores del hecho imponible, que pueden incidir en el carácter ambiental del tributo.

Otro elemento por considerar, a la hora de considerar un tributo como medioambiental, es el relativo a la afectación de los ingresos para una finalidad ambiental, lo cual es un indicio, pero no es suficiente para la caracterización de un impuesto como ambiental (Arana-Landín 2021).

El objetivo de los impuestos ambientales es el de disminuir el daño medioambiental, por lo que podremos considerar un impuesto como ambiental cuando logre modificar el comportamiento de los agentes que contaminan y así reducir el deterioro medioambiental (Labandeira Villot y Gago Rodríguez 2017).

En este contexto, la Unión Europea establece cuatro grandes categorías de impuestos ambientales (Consejo General de Economistas REAF 2019):

- **Impuestos sobre la energía**, que incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, tales como gasolina, gasoil, gas natural, carbón y electricidad, así como los impuestos sobre las emisiones de gases, puesto que suelen estar integrados dentro de los impuestos generales sobre la energía.
- **Impuestos sobre el transporte**. Este grupo, principalmente, incluye impuestos relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles, así como otro tipo de transporte –como, por ejemplo, los aviones– y los servicios relacionados con el transporte, pudiendo tratarse de impuestos instantáneos o periódicos.
- **Impuestos sobre la contaminación**, que abarcan impuestos sobre la emisión al aire y al agua, residuos sólidos y contaminación acústica, excepto los impuestos sobre emisión de gases (que se incluyen dentro de los impuestos sobre la energía).

- **Impuestos sobre los recursos naturales.** Este tipo de imposición plantea algunos problemas especiales, ya que hay distintas opiniones en cuanto a si la extracción de recursos naturales es perjudicial en sí misma, si bien existe un amplio acuerdo en que puede producir problemas ambientales, tales como contaminación y erosión.

Atendiendo a los criterios utilizados por la OCDE y por la UE, la clasificación de los impuestos estatales de carácter medioambiental siguiendo la clasificación del INE:

a) Impuestos estatales de carácter medioambiental en España.

Emisiones al aire	Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero
Gestión de residuos	Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas
Productos energéticos	Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (1)
	Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica
	Impuesto Especial sobre la Electricidad (1)
	Impuesto Especial sobre el carbón
Transporte	Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (2)
Contaminación y Recursos	Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados
	Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

Fuente: (Consejo General de Economistas REAF 2019)

(1). *Impuestos estatales cedidos a las CC AA sin capacidad normativa*

(2). *Impuesto estatal cedido a las CC AA con capacidad normativa*

Aquí trataremos exclusivamente de los impuestos sobre la energía (Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y el Impuesto Especial sobre la Electricidad).

Una reforma fiscal eficiente en materia energética ha de sustituir los actuales impuestos sobre la energía por nuevos impuestos que graven el impacto ambiental asociado a la generación y consumo de energía a través de las emisiones de CO₂ y el resto de los contaminantes a la atmósfera (SO₂, NO_x, partículas, etc.).

Debemos señalar que antes de aprobar un pretendido impuesto medioambiental, resulta necesario comprobar si a uno de los impuestos actuales se le puede incorporar el vector ambiental. Pues el objetivo es promover conductas respetuosas con el medio ambiente y no el recaudatorio. Un ejemplo claro del mismo puede ser el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, que sorprendentemente grava las emisiones de CO₂ en función del vehículo, y no las emisiones de CO₂ con indiferencia del vehículo que las realiza; o el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica (conocido popularmente como el impuesto de circulación) que toma como base del gravamen los CV fiscales, cuando hubiese sido razonable convertirlo en medioambiental.

Debería valorarse precisamente la revisión de los impuestos de matriculación para evitar que se convierta en una barrera a la adquisición de vehículos, y el impuesto de circulación para que responda de forma efectiva a criterios medioambientales.

b) Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

La propuesta de reforma de la Directiva 2003/93/CE presume que la tributación actual de los hidrocarburos no promueve la reducción del uso de combustibles fósiles, generadores de emisiones, ni incentiva el uso de fuentes de energía o productos energéticos renovables o verdes, ni la inversión en los mismos.

Así, se propone *i)* un incremento de los tipos impositivos aplicables a los hidrocarburos (gas, diésel/gasóleo o carbón); *ii)* una reducción de los incentivos fiscales actualmente existentes sobre los mismos, a excepción de aquellos que puedan considerarse sostenibles (hidrógeno renovable, biocombustibles avanzados o combustibles sintéticos, por ejemplo) y *iii)* la eliminación de las exenciones al uso de combustibles fósiles.

No obstante, la Comisión Europea es consciente que la eliminación de las exenciones al consumo doméstico puede generar una serie de costes sociales y, en este sentido,

promueve que la consecución de los objetivos medioambientales y fiscales se realice mediante una transición justa que tenga en cuenta a los ciudadanos y a las partes más vulnerables, permitiendo reducciones y exenciones transitorias para éstos.

No obstante, la actual redacción del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos para la utilización de gas natural para la producción de energía eléctrica contraviene lo dispuesto en:

- el artículo 15.1.c), de la *Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, en la medida en que dicho gravamen no tiene finalidad medioambiental y produce distorsiones en el mercado de la electricidad.
- el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con i) la *Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales* y ii) la *Directiva 2005/89/CE, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad de abastecimiento de electricidad e inversión en infraestructuras*, en la medida en que dicho gravamen no tiene finalidad medioambiental ni determina un régimen de responsabilidad acorde con el principio de quien contamina paga.

La reforma debería eliminar los impuestos especiales al consumo de electricidad, carbón, gas natural e hidrocarburos y el impuesto del 7% que grava los ingresos de la generación de electricidad. (Comisión de Expertos de Transición Energética 2018).

c) Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012), es un tributo que grava la generación de electricidad con carácter general, sin distinguir el origen de la misma, lo que, unido a la falta de afección de su recaudación a fines específicos, excluye su carácter medioambiental.

Este tributo carece de una verdadera naturaleza medioambiental a pesar de que así esté configurado, pero su existencia no permite desincentivar comportamientos dañinos

con el medioambiente, ni incentivar aquellos que lo protejan, sin tener en consideración cuáles son las tecnologías que menos emisiones de CO2 producen.

Como la finalidad de este impuesto es que la financiación del 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 termina 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. (Comisión para la reforma del sistema fiscal 2014)

En la actualidad este tributo permanece suspendido hasta 31 de marzo de 2022 en virtud de lo previsto por el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables¹⁰.

Este tributo debería suprimirse o, en su defecto, establecer un tipo del 0%

d) Impuesto Especial 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, encareciendo el precio de la electricidad con independencia de su contenido de carbono, por lo que no suponen un incentivo directo a utilizar fuentes de energía más limpias.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) seguirá hasta el 30 de abril en el 0,5% (en lugar del 5,11269632%), el mínimo autorizado por la normativa europea (ver pie de página 10)

El Impuesto debería modificarse sustituyendo la actual base imponible por el número de kWh consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético.

10 1. La aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica, prevista en el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua, así como la aplicación del tipo impositivo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad establecida en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, se prorrogan hasta el 30 de abril de 2022.

e) Conclusionesⁱ

Como conclusión, resulta especialmente relevante y necesario llevar a cabo una reforma de toda la fiscalidad medioambiental en España que favorezca el cambio en los comportamientos necesarios, tanto en la generación como en el consumo de energía, para garantizar a futuro la descarbonización de las economías y la reducción de las emisiones contaminantes.

Solo de forma coordinada a través de reformas con marcado carácter medioambiental que garanticen el principio de que *quien contamina paga*, se puede pensar en concienciar a la sociedad hacia un objetivo general de eficiencia energética.

La enorme dispersión normativa en la actual regulación de los tributos medioambientales (estatal, autonómico y local) ha sido una de las principales fuentes de conflictividad tributaria y de inseguridad jurídica.

Es urgente que los tributos medioambientales sean tratados bajo un prisma global definido por la Comisión Europea, dadas las externalidades negativas que pueden producirse cuando se establecen, en determinados territorios, unos tributos medioambientales cuyos efectos en términos de emisiones a la atmósfera afectan de forma global.

En cualquier caso, y como cuestión de mínimos, es indispensable buscar soluciones que permitan (Carpizo Bergareche 2019):

- minorar la litigiosidad y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales
- mejorar la coordinación normativa e el incremento de la seguridad jurídica
- la necesaria reforma de la fiscalidad ecológica en el ámbito autonómico

ⁱ Trabajos citados

- Arana-Landín, Sofía. Sostenibilidad y fiscalidad. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.
- Carpizo Bergareche, Juan. «La fiscalidad energética autonómica y local: Problemática y posibles soluciones.» Estudios sobre la Economía Española - 2019/21, Fedea, 2019.
- Comisión de Expertos de Transición Energética. Análisis y propuestas para la descarbonización. Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, 2018.
- Comisión para la reforma del sistema fiscal . «Informe de la Comisión para la reforma del sistema fiscal español.» 2014.
- Consejo General de Economistas REAF. «La fiscalidad ambiental en España: situación actual y tendencias.» 2019.
- Instituto Nacional de Estadística. INE. 2022. <https://www.ine.es/DEFIne/es/concepto.htm?c=4782&op=30085&p=1&n=20> (último acceso: 10 de febrero de 2022).
- Labandeira Villot, Xavier, y Alberto Gago Rodríguez. «Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España.» Cuadernos de Información Económica -Funcas-, 2017: 73-82.

-
- Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables. «Jefatura del Estado.» 22 de diciembre de 2021. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-21096.

RESUMEN EJECUTIVO

Principales consideraciones

- Poner de manifiesto que **en España no hay una fiscalidad menor**, sino lo que **hay es un menor cumplimiento de la fiscalidad**, y que la solución al mismo, no debe ser aumentar la presión a los que cumplen, sino **hacer cumplir más a los que incumplen**.
- Ya en el informe presentado en junio de 2019 Foment del Treball expuso el fuerte incremento de la recaudación **si la Hacienda Pública consiguiese tener el nivel medio europeo de economía sumergida, 10 puntos de PIB inferior en términos medios en los últimos 25 años**. Entonces, los niveles de presión fiscal en España serían semejantes a la media europea, con un incremento de la recaudación **que podría estimarse entorno a 3,5 puntos de PIB, es decir, sobre los 33.000 millones de euros, al finalizar el plan**, que podría ser cuatrienal, para armonizarnos, en este caso, sí, a la media europea. **Esa es la armonización relevante**.
- Con este **Plan Estratégico de Reducción de la Economía Sumergida** se lograría en ese plazo de cuatro años un incremento de recaudación de 33.000 millones de Euros, **y el afloramiento de un millón y medio de puestos de trabajo**.
- Si el objetivo de equilibrar el indicador de presión fiscal, malinterpretando esa realidad que subyace por la mayor presencia de economía sumergida, se hiciese supuestamente mediante **el incremento de los tipos de diversas figuras tributarias o mediante la creación de nuevas, se penalizaría enormemente el crecimiento económico**, en unos momentos difíciles de recuperación y en contexto de tensión de precios que endurecerá suavemente la política monetaria, por lo que sería **totalmente contraproducente endurecer la política fiscal también**.
- En un reciente estudio publicado por el IEE, a partir de los cálculos recientes de los multiplicadores de impuestos (con valores entre 2 a 3) y unos multiplicadores de gasto sustancialmente menores (0,6 a 1,0) que hace referencia a los últimos resultados publicados en la bibliografía económica tendríamos que **si se quisiese aumentar la presión fiscal mediante el incremento de impuestos en 3 puntos provocaría una caída del PIB de 5 puntos a medio y largo plazo y la destrucción de 1 millón de puestos de trabajo**.
- Asimismo, en la política de reducción del déficit público, que debe darse mediante la lucha contra el fraude fiscal, por un lado, la mejora de la actividad por otro, pero también **por una revisión del gasto público para mejorar sus niveles de eficacia y eficiencia**, mediante un análisis exhaustivo del mismo a través del *spending review* que habría que hacer con mayor intensidad. En este sentido, en el **estudio del IEE del 2020 sobre la eficiencia del gasto público situaba España (87,4) por debajo de la media de la OCDE (=100), situándose en el ranking en el puesto 26 de los 36 países de la OCDE**.

-
- Nuevamente desde Fomento del Trabajo **se quiere reiterar la necesidad de armonizar el Impuesto sobre el Patrimonio con el que se da en la Unión Europea, donde esta figura tributaria ha desaparecido completamente de sus sistemas fiscales, quedando únicamente en España.** El último en derogarlo fue Francia en 2018. **Y eso mismo debe hacerse en España, simplemente eliminarlo, como ya se hizo en 2008.** En este sentido, a la luz del que expone el prestigioso instituto alemán IFO, su reintroducción en Alemania tendría un coste de contracción del PIB del 5% a medio y largo plazo, o en el caso de Francia, que se calcula que la pérdida de recaudación por la contracción que supondría instaurarlo de nuevo sería del doble de lo presuntamente podía recaudarse con él.
 - **Ante un contexto de tensión asistencial en el ámbito sanitario, y de la necesidad de recuperar los niveles de atención precrisis, resultaría adecuado incorporar una desgravación fiscal del 15% de los gastos sanitarios** realizados por el contribuyente (que incorporaría las primas por seguros o mutualidad de salud) en el IRPF o bien la extensión de la actual exoneración fiscal como gasto en especie, pero introduciendo mecanismo que permita su mejor implementación para los trabajadores de las pymes.
 - Finalmente, una última consideración, desde una vertiente temporal, en los últimos 10 años (2010-2019), nos encontramos con que en España se ha producido un mayor crecimiento de la presión fiscal, que es de 5,1 puntos de PIB, mientras que la media europea lo ha hecho en solo 2,1 puntos.

A continuación, se exponen un resumen de los diferentes apartados tratados en el informe.

Análisis general de la fiscalidad española

La presión fiscal explica la recaudación obtenida por la totalidad de impuestos, en términos porcentuales del PIB que genera una economía.

De los últimos datos observamos que en la Unión Europea (UE-28) se sitúa en el 39,1% y, en el caso de la Eurozona (EA-19) el 40,5%. En España, el valor se sitúa en el 34,8%; por lo tanto, relativamente inferior a la media comunitaria. En este indicador, el primer puesto lo ocupa Dinamarca con el 46,1% y el último puesto Irlanda con el 22,1%. Sin embargo, este indicador no debe contemplarse de forma aislada.

Otro indicador es la presión fiscal efectiva, que indica qué representa la recaudación en impuestos y cuotas a la seguridad social sobre el conjunto de economía regular. Aquella que, en términos fiscales, nutre de recursos a la hacienda pública. La presión fiscal efectiva se sitúa, en el caso de la media de la OCDE en niveles del 40%, en el caso de la UE-28 a niveles del 45, que es justamente también el nivel en el que se sitúa la presión fiscal efectiva en el caso de España.

Eso se debe a la mayor presencia de economía sumergida que presenta nuestra economía con respecto al conjunto de los países europeos. De ahí que se reitere la necesidad de no subir los impuestos, pues se verían gravado aún más las actividades y sujetos que contribuyen, haciéndolo ya por encima de la media europea. Lo que se debe hacer es buscar los mecanismos para que contribuyan fiscalmente en mayor medida el conjunto de actividades y sujetos pasivos que o bien no contribuyen, o bien no

contribuyen de acuerdo con lo que les corresponde. Por lo tanto, el acento no hay que ponerlo en subir impuestos, sino en luchar contra la economía irregular.

Otro indicador es el esfuerzo o sacrificio fiscal que relativiza el concepto de la presión fiscal en función de los niveles de renta per cápita.

El esfuerzo o sacrificio fiscal, se constata para 2019, considerando el conjunto de la UE-28 = 100, que España ya no se sitúa por debajo de la media como en el caso de la presión fiscal, ni al mismo nivel que la media de la presión fiscal efectiva, es decir corregida. En este caso la economía española presenta un índice superior a 100, en concreto de 108.

Finalmente, otro indicador relevante es la presión fiscal normativa, que sería la presunta recaudación que se obtendría del diseño fiscal. "Tax Foundation" ha desarrollado una metodología interesante que desarrolla este concepto. Se mide utilizando un índice 100, que en la tabla corresponde al conjunto de la media de la UE y España se sitúa en un nivel superior a la media, en el 113.

	Presión Fiscal	Presión Fiscal Efectiva	Esfuerzo/Sacrificio Fiscal	Presión Fiscal Normativa
España	34,80%	45%	108	113
UE-28	39,10%	45%	100	100
EA-19	40,50%	-	-	-
OCDE	-	40%	67	101

Fuente: elaboración propia

También debe destacarse algunas características del conjunto del sistema fiscal español, como son:

- Los impuestos sobre el trabajo como porcentaje de la tributación total son menores en el caso de España que en el conjunto de los países de la zona euro o de la Unión Europea. Así, en España, los impuestos derivados del factor trabajo son un 50,5% mientras que en el caso de la zona euro se eleva al 52,2%.
- Los impuestos sobre el consumo en porcentaje de PIB representan el 9,4% frente al 11% que representa la media europea. El peso de estas figuras tributarias es suavemente inferior en el caso español con un 27% del total de la tributación, frente al 28% que se da en la zona euro.
- Otro factor a tener en cuenta es el peso importante que tienen las contribuciones sociales en porcentaje del PIB a cargo de los empleadores, que en el caso de la media europea se sitúa en el 7,3%, y en el caso de España es del 9%. Es decir, una sustancial diferencia en cuanto a lo que los empresarios españoles pagan con respecto a las contribuciones a la seguridad social.
- En los impuestos sobre el capital como porcentaje sobre el total de la imposición, en el caso español, se sitúa en un 22,5%, frente a un 20,5% del conjunto de los países EU-27, o respecto al 20,9% en la EA-19.
- En el caso de los impuestos sobre la propiedad como porcentaje sobre el PIB, en España se constata una imposición que se cifra en el 2,6%, frente al 2,2% que tiene el conjunto de la UE-27, o al 2,3% que tiene la EA-19.

Gestión tributaria, cooperación y reducción de litigiosidad.

Elevada e ineficaz litigiosidad en un contexto de lentitud en su resolución. Así, cada año se presentan más de 200.000 reclamaciones económico-administrativas. De ellas, se estiman más del 45% y de las desestimadas, que se impugnan ante el Tribunal Económico-Administrativo Central o ante los Tribunales de Justicia llegan a estimarse en un 20% de ellas.

Por ello, deben fomentarse relaciones fluidas con los ciudadanos cumplidores en lugar de considerarlos potencialmente defraudadores a la vez que hay que estimular la rápida y correcta resolución de los recursos y no rehuir de cualquier sistema alternativo de resolución de conflictos, a fin de reforzar la seguridad jurídica y reducir la conflictividad.

En este ámbito, se destacan, entre otras, las propuestas que constan a continuación, que se consideran realistas, justas y asumibles:

- **Medidas para reforzar la seguridad jurídica y conseguir un clima de confianza tributaria.**

En su mayoría la conflictividad obedece a cuestiones interpretativas, que no a supuestos de corrupción y blanqueo de capitales.

1. **Fiscalidad colaborativa.**

2. **Prever mecanismos que refuercen la seguridad jurídica**, incluida la simplificación normativa, la estabilidad legislativa y la concreción de conceptos jurídicos indeterminados.

3. **Simplificación de las declaraciones-liquidaciones.**

4. **Regular un Órgano mixto y paritario de interpretación normativa.**

5. **Reducción del plazo de prescripción a 3 años.** Atendidos los modernos medios y la abundante información de que dispone la Administración para ejercer sus potestades.

- **Agilización y simplificación de las reclamaciones económico-administrativas y del contencioso tributario**

1. **Supresión o que pueda ser potestativa de ir a la segunda instancia de la vía económico-administrativa.**

La segunda instancia que inicia el recurso de alzada ante el Tribunal Central tendría que suprimirse o hacerse potestativa, ya que dilata injustificadamente el acceso a la vía judicial y determina la competencia de la Audiencia Nacional para conocer del posterior recurso contencioso-administrativo.

2. **Unificación de la vía económico-administrativa.**

Sería más eficiente que existiera un único Tribunal Económico-Administrativo con competencia en cada ámbito territorial autonómico para conocer de las reclamaciones que pudieran interponerse contra actos tributarios estatales,

autonómicos y municipales, en vez de tribunales por cada una de las administraciones, si lo tienen, en su caso, como la administración local.

- 3. Integración de profesionales de prestigio en los Tribunales Económico-Administrativos.**
- 4. Mejorar del régimen de suspensión administrativa de la ejecución de los actos tributarios.**
- 5. Reducción del plazo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas y efectos de su incumplimiento.**

El plazo máximo de resolución de las reclamaciones económico-administrativas ha de ser de 6 meses como el plazo general de resolución de procedimientos administrativos.

- 6. Admisión de medios alternativos de resolución de conflictos (arbitraje, mediación y conciliación).**

Impuestos cedidos; Impuesto sobre el Patrimonio; Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En la actualidad existen pocos países desarrollados que mantengan en vigor un impuesto sobre la riqueza neta individual equiparable al Impuesto sobre Patrimonio español. En el ámbito de la Unión Europea, solo España mantiene el impuesto.

Entre los países que han suprimido recientemente su Impuesto sobre el Patrimonio, se encuentran Austria (1994), Dinamarca (1995), Alemania (1997), Finlandia (2006), Luxemburgo (2006), Suecia (2007) y Francia (2018).

El Impuesto sobre Patrimonio nació con una finalidad censal que bien podría cubrirse mediante la presentación de un anexo de relación de bienes, derechos y deudas de cada contribuyente junto con la declaración de IRPF. Si perdurase esa finalidad censal.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

Establecimiento de un supuesto de no sujeción para transmisión de patrimonios no significativos siempre que se transmitan a cónyuge, ascendientes y descendientes de primer grado. Siempre que la base liquidable no sea superior a €1M, así como para la adquisición de la vivienda habitual del causante.

Aplicación de tipos impositivos que no superaran el 11%, adaptando así la tributación en ISD al promedio de la OCDE.

Articular mecanismos ante los problemas de liquidez que genera el Impuesto sobre Sucesiones en aquellos contribuyentes que reciben patrimonio no líquido.

Eliminar los coeficientes multiplicadores que dependen del patrimonio preexistente del beneficiario y también del grado de parentesco.

Reducción de los tramos existentes estableciendo un tipo mínimo del 4% y un tipo máximo del 9% (11%?).

RÉGIMEN DE EMPRESA FAMILIAR.

A tenor del sistema comparado y para perfeccionar este régimen se propone:

1. Modificar la regulación existente en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para incluir dentro del ámbito del grupo familiar titular de una participación de como mínimo el 20% a los tíos y los primos (parientes colaterales de 3º y 4º grado).
2. Unificar el concepto de actividad económica con la regulación prevista en el Impuesto sobre Sociedades. A tal efecto, introducir un nuevo párrafo en la letra a) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de que el concepto de actividad económica y de activos afectos se determine a nivel del Grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.
3. Aclarar el concepto de actividad económica de arrendamiento de inmuebles para objetivar su aplicación y asimilarlo al previsto en el Impuesto sobre Sociedades respecto al régimen especial de arrendamiento de viviendas.
4. Mejorar el régimen de la patrimonialidad sobrevenida para permitir que la regla prevista en el ordinal 2º del artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley del IP no sólo sirva para evitar la calificación como sociedad que gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario sino que también sirva para incrementar el importe de la reducción aplicable. Así pues, debería modificarse el indicado ordinal 2º para que se establezca de forma expresa que la regla de la patrimonialidad sobrevenida también se tomará en consideración a efectos de determinar el alcance de la exención o reducción de la empresa familiar.
5. Unificar en 5 años el plazo de mantenimiento en IRPF e ISD de las donaciones acogidas al régimen de la Empresa Familiar. Así, modificar la letra c) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones previendo como plazo de mantenimiento el de 5 años (en lugar de 10 años).

Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD)

1. **Rebaja de los tipos impositivos tanto en transmisiones patrimoniales onerosas como en actos jurídicos documentados, en el caso de Catalunya.**

El tipo general de TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS sobre bienes inmuebles está situado en el 10 % en operaciones de hasta 1 millón de euros y el 11 % en cuanto al exceso, mientras que el tipo general de ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS es el 1,50 %, que hay en Catalunya, supone una carga tributaria que están soportando los empresarios y los ciudadanos que resulta prácticamente el doble de la que están soportando estas mismas personas si su inversión la hiciesen en la comunidad autónoma de Madrid.

2. Ajustar mejor el valor de referencia catastral.

Proponemos que se modifique el factor de minoración vigente ampliándolo del 10 % actual al 20 % propuesto.

3. Favorecer fiscalmente los patrimonios protegidos en Cataluña.

En relación a la constitución de PATRIMONIOS PROTEGIDOS para las personas con una discapacidad acreditada, la actual normativa fiscal catalana debería tener el mismo tratamiento fiscal de EXENCIÓN TOTAL que los constituidos al amparo de la legislación estatal.

Así mismo se considera que las adquisiciones (compras) de bienes inmuebles por Patrimonios Protegidos deberían tener el mismo tipo impositivo reducido que las adquisiciones por personas físicas con discapacidad.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (residentes y no residentes).

1. Mantenimiento de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas basado en el modelo de impuesto dual sobre la renta:

2. Simplificación y reducción de las escalas y tipos aplicables

3. Actualizar las tarifas y los valores de los mínimos exentos personales y familiares con el IPC, para evitar la progresividad en frío.

3. Mejorar la adaptación del impuesto a las circunstancias personales del contribuyente

1. Revisión al alza de los mínimos exentos personales y familiares que atiendan a las necesidades mínimas de las personas en función de su edad y de sus posibles discapacidades, así como las de sus dependientes.

2. Revisar los valores prefijados en la inflación para evitar la progresividad en frío.

4. Ampliar los supuestos que dan lugar a la calificación de la renta como renta irregular y mejorar el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido, pero eliminando su condicionamiento a la calificación laboral del despido.

5. Aumentar el límite de aportación a planes de pensiones, que castiga el ahorro privado a largo plazo, más cuando el beneficio fiscal es un diferimiento en su pago.

6. Rendimientos de capital mobiliario.

- Establecer un mínimo exento en la línea del anteriormente existente de 1.500 euros por los dividendos, para todas las rentas del capital mobiliario.

7. Rendimientos de capital inmobiliario.

- Ampliación del plazo de compensación de los gastos financieros.

8. Rendimientos de actividades económicas.

- Posibilidad de uso del criterio de caja por todas las personas que realicen actividades económicas.

9. Ganancias y pérdidas de patrimonio

- Sustitución de la exención por reinversión de la vivienda habitual por la pura exención de la transmisión de la misma.

10. Considerar de gasto de deducible de las primas satisfechas a entidades aseguradoras por parte del contribuyente de IRPF para la cobertura de enfermedad. Reintroducir la deducción por gastos de enfermedad

11. Establecer una deducción por la adquisición de vehículos eléctricos con la finalidad de incentivar la renovación del parque automovilístico y la descarbonización, siguiendo el modelo de otros países europeos.

Impuesto sobre sociedades

Entre las principales cuestiones, también a la luz del derecho comparado, así como **para favorecer una fiscalidad competitiva, se destaca:**

- Reducción del tipo general de gravamen del Impuesto y armonizarlo con el que existe en otros países de la Unión Europea lo que supondría un estímulo a la competitividad y un potencial mayor poder recaudatorio asociado a la posible atracción de empresas. Asimismo, se propone evaluar la posibilidad de aplicar un tipo súper reducido para entidades start-ups.
- Potenciar los incentivos aplicables a los beneficios no distribuidos o reinvertidos, que se graven en 10 puntos menos.
- Flexibilizar la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, en momentos en que la pandemia ha obligado a mayores niveles de endeudamiento y no a supuestos criterios de optimización fiscal.
- Derogación del pago a cuenta mínimo del 23% del resultado contable por excesivo, provocando tensiones de tesorería innecesarias.
- Restitución de la exención plena para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativo de los fondos propios de entidades, pues ya pagaron sus impuestos.

Mejoras en materia de incentivos fiscales:

- Favorecer la I+D+i, que, en España, tiene niveles inferiores a los principales países europeos, por lo que hay que ampliar la definición de conceptos elegibles pudiendo dar cobertura a proyectos de digitalización de la entidad con seguridad jurídica y flexibilizar los requisitos y plazos para la monetización de las cuotas de I+D+i no aplicadas.
- Favorecer la transición ecológica.

-
- Libertad de amortización en inversiones en sectores estratégicos.
 - En estos momentos, hay que extender los incentivos a la creación y mantenimiento de empleo, que ahora solo se aplica a las entidades de reducida dimensión.

Reducir las limitaciones a la aplicación de créditos fiscales:

Actualmente sujeto a límites muy severos. Por ello, se debe derogar el tramo del 25% para las entidades con INCN superior a 60 millones.

Y en su caso acotar los efectos en distribuciones en cadena entre entidades residentes en España, derivado de la limitación a la exención para evitar la doble imposición.

Aclarar el concepto de gastos contrarios al ordenamiento jurídico para resolver la inseguridad creada, en los gastos asociados a la retribución de los administradores o miembros del consejo de administración, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Impuesto sobre el valor añadido.

Supresión del régimen simplificado y su sustitución por un régimen simplificado opcional de franquicia.

El régimen simplificado de IVA ha demostrado aportar una reducida recaudación, por lo que se aboga por su sustitución por el régimen optativo de franquicia previsto en los artículos 282 a 292 de la Directiva IVA, recientemente modificados por la Directiva 2020/285, de 18 de febrero de 2020.

El régimen de franquicia permitiría eximir de las obligaciones de repercusión, declaración-liquidación e ingreso a aquellas PYMES de menos de 85.000 € de volumen de operaciones anuales.

Supresión del régimen especial del criterio de caja, por su fracaso.

Su infrutilización actual deriva tanto de la complejidad que introduce en los sistemas de gestión de los operadores que se acogen al mismo.

Modificación del régimen especial de grupos de entidades en su modalidad avanzada.

Eximir de gravamen a todas las operaciones intragrupo.

- **Prevalencia general de la prorrata especial en el derecho a deducir.**
- **Posible renuncia a la exención de operaciones financieras.**
- **Neutralidad del IVA en seguros de la rama no vida.**
- **Ampliación y objetivización del concepto de rehabilitación de edificaciones.**

-
- **Repercutir la reducción del IVA en el caso de impagos de facturas por importe inferior a 300€ realizadas contra consumidores.**

Modificar el tipo del IVA a los siguientes bienes y servicios, que en su gran mayoría antes del 2012 ya tenían ese tipo impositivo que ahora se solicita.

Fijar el tipo reducido del IVA (del 10%) a las siguientes actividades:

- Gimnasios, debido a que constituyen un elemento esencial en la prevención de la salud.
- Gastos de sepelio o por decesos, es un dispendio relevante de la economía familiar, y hay que revertir la subida del tipo impositivo del reducido al general adoptada en la crisis.
- Servicios básicos, como el suministro de agua, electricidad y gas, y como tal deberían disponer del tipo reducido.
- Parques de atracciones, por su capacidad de arrastre sobre la actividad turística, siendo España la segunda potencia mundial, por ingresos turísticos en su Balanza de Pagos.
- Peluquerías, recuperando el tipo que tenían antes de la crisis, y que se realizó en base a ser un tipo de actividad muy intensiva en trabajo, y presente en todo el territorio nacional.
- Al coste de la energía empleada por los regadíos; por los trabajos forestales de apertura de caminos y por los verdes ornamentales, para potenciar el sector agrario

Fijar el tipo de IVA superreducido (4%):

- A los sectores de la carne y la pesca.
- Aplicación del IVA del 4% a todos los servicios sociales de dependencia del sector privado por justicia social. Si el servicio que presta un servicio privado es el mismo que el de un centro con financiación pública y hay una lista de espera considerable para acceder a este último. ¿por qué un usuario con un derecho reconocido por ley tiene que pagar un IVA del 10%?

Impuestos especiales

Propuesta de modificación de la Ley Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco

- Fijar un tipo único (Mínimo) que asegure el precio más bajo del mercado de manera adecuada.
- Aumentar el tipo específico (por cigarrillo) que permita la subida del precio medio (y con ello la recaudación).
- Incrementar los tipos de la picadura de liar cigarrillos para evitar los deslizamientos de categoría.

Impuestos medioambientales

Una reforma fiscal eficiente en materia energética ha de sustituir los actuales impuestos sobre la energía por nuevos impuestos que graven el impacto ambiental asociado a la generación y consumo de energía a través de las emisiones de CO₂ y el resto de los contaminantes a la atmósfera (SO₂, NO_x, partículas, etc.).

Debemos señalar que antes de aprobar un pretendido impuesto medioambiental, resulta necesario comprobar si a uno de los impuestos actuales se le puede incorporar el vector ambiental. Pues el objetivo es promover conductas respetuosas con el medio ambiente y no el recaudatorio. Un ejemplo claro del mismo puede ser el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, que sorprendentemente grava las emisiones de CO2 en función del vehículo, y no las emisiones de CO2 con indiferencia del vehículo que las realiza; o el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica (conocido popularmente como el impuesto de circulación) que toma como base del gravamen los CV fiscales, cuando hubiese sido razonable convertirlo en medioambiental.

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

La reforma debería eliminar los impuestos especiales al consumo de electricidad, carbón, gas natural e hidrocarburos y el impuesto del 7% que grava los ingresos de la generación de electricidad. (Comisión de Expertos de Transición Energética 2018).

Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Este tributo debería suprimirse o, en su defecto, establecer un tipo del 0%

Impuesto Especial 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, encareciendo el precio de la electricidad con independencia de su contenido de carbono, por lo que no suponen un incentivo directo a utilizar fuentes de energía más limpias.

Es urgente que los tributos medioambientales sean tratados bajo un prisma global definido por la Comisión Europea, dadas las externalidades negativas que pueden producirse cuando se establecen, en determinados territorios, unos tributos medioambientales cuyos efectos en términos de emisiones a la atmósfera afectan de forma global.