

LIBRO VERDE SOBRE LA FISCALIDAD DE CATALUNYA

ABRIL 2024

Foment
del Treball Nacional

ÍNDICE

ANTECEDENTES	4
INTRODUCCIÓN	11
RESUMEN EJECUTIVO	13
CAPÍTULO I. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL SISTEMA FISCAL DE CATALUNYA	31
1. CONCLUSIONES	32
1.1. <i>Principales referencias del sistema fiscal catalán</i>	32
1.2. <i>Las restricciones del sistema fiscal y el papel de los tributos propios</i>	36
1.3. <i>El papel de los tributos propios</i>	39
1.4. <i>Los límites a la imposición</i>	42
2. PROPUESTAS	44
CAPÍTULO II. LA MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA	55
1. CONCLUSIONES	56
1.1. <i>La necesidad de un diálogo constructivo</i>	59
1.2. <i>El arbitraje</i>	61
1.3. <i>Las actas con acuerdo y otras herramientas infrautilizadas</i>	64
1.4. <i>La conciliación</i>	67
2. PROPUESTAS	69
CAPÍTULO III. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	71
1. CONCLUSIONES	72
2. PROPUESTAS	72
CAPÍTULO IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	76
1. CONCLUSIONES	77
1.1. <i>Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas</i>	78
1.2. <i>Tendencias normativas</i>	80
1.3. <i>Problemas detectados</i>	90
1.4. <i>El impuesto a nivel internacional</i>	93
2. PROPUESTAS	95
CAPÍTULO V. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	97
1. CONCLUSIONES	98
1.1. <i>Análisis económico</i>	98

1.2.	<i>Problemas constitucionales y legislativos</i>	102
1.3.	<i>La experiencia comparada en la UE</i>	106
2.	PROPUESTAS.....	106
CAPÍTULO VI. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....		107
1.	CONCLUSIONES.....	108
2.	PROPUESTAS.....	109
CAPÍTULO VII. IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN DEPÓSITOS CONTROLADOS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN.....		116
1.	CONCLUSIONES.....	117
1.1.	<i>Amenazas y retos</i>	117
1.2.	<i>Participación de todos los agentes implicados</i>	119
1.3.	<i>Evolución y mecanismos de coordinación del modelo</i>	120
2.	PROPUESTAS.....	122
CAPÍTULO VIII. TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO.....		123
1.	CONCLUSIONES.....	124
1.1.	<i>Rediseño del modelo de negocio</i>	124
1.2.	<i>Implicaciones tributarias y fiscales</i>	125
2.	PROPUESTAS.....	128
CAPÍTULO IX. TRIBUTOS/IMPUESTOS PROPIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA.....		131
1.	CONCLUSIONES.....	132
2.	PROPUESTAS.....	133
2.1.	<i>Canon del agua</i>	133
2.2.	<i>Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica</i>	137
2.3.	<i>Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente</i>	137
2.4.	<i>Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas</i>	138
2.5.	<i>Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial</i>	140
2.6.	<i>Impuesto sobre los activos productivos de las personas jurídicas</i>	141
2.7.	<i>Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales</i>	142
CAPÍTULO X. LA MEJOR EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO.....		143
1.	CONCLUSIONES.....	144

2. PROPUESTAS	149
ANEXO	150

ANTECEDENTES

El 20 de febrero de 2023 la Junta Directiva de Foment del Treball acordó la creación de un Grupo de Expertos Tributarios, con el objetivo de realizar un estudio de la fiscalidad en Catalunya que aborde el análisis económico y general del sistema tributario de Catalunya; la mejora de la gestión tributaria, cooperación y reducción de la litigiosidad; y finalmente el análisis del sistema tributario catalán: tributos cedidos total y parcialmente (en parte, ya estudiados en el Grupo anterior) y tributos propios; culminando con el análisis del gasto público de la Generalitat de Catalunya, y su eventual ajuste a los principios de eficiencia y economía.

La Junta Directiva de Foment del Treball designó para su coordinación a Manuel J. Silva, Consejero de Presidencia de Foment del Treball y Socio Consultor de ROCA JUNYENT, y a Valentí Pich, miembro de la Junta Directiva de Foment del Treball, Socio Director de PICH ASSOCIATS, economistas y abogados, y Presidente del Consejo General de Economistas de España; asistidos por el Director de Economía y Estudios y Secretario General Adjunto de Foment del Treball, Salvador Guillermo.

Se previó la incorporación al Grupo de Expertos, además de los profesionales de las compañías consultoras, grandes bufetes y bufetes especializados que integraron el anterior Grupo de Expertos para el Estudio de la Reforma del Sistema Tributario Español -que desarrolló sus trabajos a lo largo de 2021- representantes o expertos designados por colegios profesionales, corporaciones y entidades que no participaron en aquel.

La sesión constitutiva del Grupo de Expertos Tributarios de Foment del Treball tuvo lugar el 7 de marzo de 2023.

El Grupo de Expertos Tributarios está integrado por:

Esther Amselem Amselem, Finances Globals | Anàlisi de Tributs.

Ignacio Arbués, PwC.

Andreu Basseda, Andreu Basseda, Economistas y Auditores.

Núria Cabré Plana, Garrigues.

Pedro Cambas Puente, ETL Global ADD.

Luis María Cazorla Prieto, Abogado del Estado, Catedrático de Derecho Tributario, Letrado de las Cortes Generales, Cazorla Abogados.

Guzmán Clavel, Notario del Ilustre Colegio Notarial de Barcelona.

Joan Francesc Corona Ramón, Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad Abat Oliba-Ceu.

Josep Ma. Coronas Guinart, Coronas Advocats.

Ignacio Costa, Cuatrecasas.

Gorka Crespo, Ernst & Young.

Borja d'Abadal Gámiz, Augusta Abogados.

Jordi de Juan Casadevall, Crowe Spain.

Bruno Domínguez Alonso, Baker McKenzie.

Antoni Duran-Sindreu, Duran-Sindreu Asesores Legales.

Pilar Fernández Bozal, Exconsejera de Justicia, EY Abogados SCP.

Luis Franco Sala, Profesor titular de Política Económica de la Universidad de Barcelona.

José Vicente Galdón, Notario del Ilustre Colegio Notarial de Barcelona.

Jacobo Garcia-Nieto Serratosa, GNL Russell Bedford.

Sergio González-Anta, KPMG.

Jorge Helbig, experto fiscalista.

Victor Isábal, Grant Thornton.

Carme Jover Díaz, Ilustre Colegio d'Economistes de Catalunya.

Sergi Llagostera Xarganyó, abogado y presidente de la Associació de Propietaris de Catalunya.

Vicente Martínez Pujalte, consejero de la presidencia de Foment del Treball.

Fernando Méndez, Registrador del Ilustre Deganat dels Registradors de Catalunya.

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 Universidad de Barcelona.

Esteban Raventós, Baker and Mackenzie.

Josep Ribó, Colegio Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, SRB Asesores.

Daniel Riopérez, Osborne Clark.

Joan Roda Moreno, Andersen.

Joan Ramon Rovira, Cambra de Comerç de Barcelona.

José Andrés Rozas Valdés, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

Joan Antoni Sánchez Carreté, experto fiscalidad.

Enrique Seoane, Deloitte.

Mar Alarcón, Vicepresidenta de Foment del Treball.

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

Jordi Casas, director del gabinet de presidencia de Foment del Treball.

Salvador Guillermo Viñeta, director de economía y estudios de Foment del Treball.

Virginia Guinda, Vicepresidenta de Foment del Treball.

Xavier Panés, CECOT.

Valentí Pich, Co-Coordinador del Grupo de Expertos Tributarios, presidente de la Comisión de economía y fiscalidad de Foment del Treball, Pich i Associats.

Josep Sánchez Llibre, presidente de Foment del Treball.

Manuel J. Silva, Co-Coordinador del Grupo de Expertos Tributarios, consejero de presidencia de Foment del Treball, socio consultor Roca Junyent.

David Tornos, secretario general de Foment del Treball.

En la sesión constitutiva se acordó que el grupo finalizara sus trabajos en octubre de 2023.

Con posterioridad, tras algunas ampliaciones del plazo acordadas por la Junta Directiva de Foment del Treball, el Grupo finalizó sus trabajos en marzo de 2024.

El Grupo de Expertos decidió trabajar en Comisión, constituyéndose a este efecto las siguientes 10 comisiones:

- **COMISIÓN 1. ANÁLISIS ECONÓMICO Y GENERAL DE LA FISCALIDAD EN CATALUNYA.**
- **COMISIÓN 2. MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE CATALUNYA, COOPERACIÓN Y REDUCCIÓN DE LITIGIOSIDAD.**

- **COMISIÓN 3. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**
- **COMISIÓN 4. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**
- **COMISIÓN 5. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.**
- **COMISIÓN 6. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**
- **COMISIÓN 7. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE LA DEPOSICIÓN DE RESIDUOS EN DEPÓSITOS CONTROLADOS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN.**
- **COMISIÓN 8. TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO.**
- **COMISIÓN 9. TRIBUTOS PROPIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA.**
- **COMISIÓN 10. ANÁLISIS DEL GASTO PÚBLICO.**

Además de la multitud de reuniones de las comisiones, el Grupo de Expertos Tributarios se ha reunido en sesión plenaria en 9 ocasiones, presididas la mayoría de ellas por el Presidente de Foment del Treball, Josep Sánchez Llibre:

- 7 de abril de 2023.
- 24 de abril de 2023.
- 15 de mayo de 2023.
- 19 de junio de 2023.
- 26 de junio de 2023.
- 10 de julio de 2023.
- 18 de septiembre de 2023.
- 6 de noviembre de 2023.
- 5 de abril de 2024.

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

24 de abril de 2023

Francesc Homs Ferret: Exdiputado del Congreso, exconseller de la Generalitat de Catalunya.

Javier Cottet: Presidente de COTTET ÓPTICA.

Joan Roget: Presidente de FEDEQUIM (Federació Empresarial Catalana del Sector Químic).

Formato de las comparecencias: Presencial.

15 de mayo de 2023

Santiago García-Nieto: Presidente de CONFECAT (Confederació Empresarial d'Hostaleria i Restauració de Catalunya).

Marc Puig: Presidente y Consejero Delegado de PUIG.

Formato de las comparecencias: Santiago García-Nieto, Presencial; Marc Puig, Telemática.

19 de junio de 2023

Andreu Mas-Colell: Exdiputado de Parlament de Catalunya, exconseller de la Generalitat de Catalunya.

Jaume Roura: Presidente de Unió Patronal Metal·lúrgica.

Formato de las comparecencias: Presencial.

26 de junio de 2023

Iñigo Fernández de Mesa: Presidente del Instituto de Estudios Económicos.

Antoni Castells: Exdiputado del Parlament de Catalunya, exconseller de la Generalitat de Catalunya.

Formato de las comparecencias: Presencial.

10 de julio de 2023

Pedro María Azpiazu Uriarte: Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco. Acompañado con **Itziar Agirre Berriotxo**a, Viceconsejera de Hacienda.

Formato de las comparecencias: Telemático.

18 de septiembre de 2023

Luis de Guindos: Vicepresidente del Banco Central Europeo..

Javier Fernández-Lasquetty Blanc: Exconsejera de Economía, Hacienda y Trabajo de la Comunidad de Madrid.

Formato de las comparecencias: Presencial.

6 de noviembre de 2023

Marta Espasa Queralt Secretària d'Hisenda del Departament d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya. Acompañada de **Natàlia Caba i Serra**, Directora general de Tributs i Joc.

Formato de las comparecencias: Presencial.

En sesión celebrada el viernes 5 de abril de 2024, el Pleno del Grupo de Expertos Tributarios hizo sus conclusiones y propuestas de las distintas Comisiones para trasladarlas a la Junta Directiva de Foment del Treball.

La Junta Directiva de Foment de Treball las recibió el 8 de abril de 2024. El presente documento es deudor en su inmensa mayoría del trabajo del Grupo de Expertos, habiendo introducido Foment del Treball algunas adiciones y modulaciones.



INTRODUCCIÓN¹

El Libro Verde para la reforma del sistema fiscal de Catalunya se basa fundamentalmente en las conclusiones y propuestas realizadas, después de un año de intenso trabajo, por el Grupo de Expertos Tributarios de Foment del Treball.

En él se han encontrado representadas las más reputadas empresas de auditoría -incluidas las “*big four*”-, los más reputados bufetes con competencias transversales, bufetes y abogados fiscalistas especializados, colegios profesionales y académicos de varias universidades.

Este libro proporciona un detallado análisis -en forma de conclusiones- y cerca de un centenar de propuestas sobre la reforma del sistema fiscal de Catalunya.

Sin perjuicio de su contenido, permitidme que os exponga algunos rasgos fundamentales que expresan la visión de Foment de Treball:

Los análisis efectuados por el Instituto de Estudios Fiscales y por el Instituto de Estudios Económicos ponen de manifiesto que Catalunya se encuentra a la cola de las comunidades autónomas españolas y de las regiones europeas en el índice de competitividad fiscal.

Esto significa que nuestras empresas y profesionales tienen un lastre importante que los impide competir en condiciones equitativas con empresas situadas en otras comunidades autónomas de España o en otras regiones europeas. Y esto tiene graves consecuencias en la creación de riqueza y de ocupación.

Es necesaria, no nos cansamos de decirlo, una política fiscal favorable a la economía productiva, con especial énfasis en la industria, la competitividad, la creación de riqueza y de ocupación.

Si desde el punto de vista de la tributación de las empresas debemos tener un sistema fiscal competitivo, desde el punto de vista de las familias debemos tener un sistema tributario más justo, que respete en su grado más elevado los principios de justicia tributaria, de equidad horizontal y vertical. La fiscalidad que tiene por destino a las familias debe ser capaz de atraer y retener el capital humano que siempre ha caracterizado Catalunya, y que ha estado en la base de su dinamismo social y económico. Las propuestas

¹ Josep Sánchez Llibre, President de Foment de Treball.

que se han realizado en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas van en este sentido.

La fiscalidad de Catalunya, además de ser “*business friendly*”, tiene que ser sensible, entre otras cosas, a una de las más grandes preocupaciones, por no decir la que más, que tienen los ciudadanos de nuestro país: el acceso a la vivienda. Acceso que una tributación exorbitante de las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y de los actos jurídicos documentados contribuyen a encarecer.

La fiscalidad de Catalunya tiene que promover el ahorro y la inversión, que han estado históricamente una de las características fundamentales de la sociedad catalana. Se trata de una razón más para promover una modificación importante del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Foment del Treball pide, y hace las oportunas propuestas en este Libro Verde, el pleno respecto al principio constitucional de no confiscatoriedad. Por eso pide -bastante bien lo saben todos en España- la supresión definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio y sus sucedáneos. Y por eso pedimos también deflactar la tarifa del Impuesto sobre la Renta, para evitar que sea un impuesto sobre la inflación.

Finalmente permítanme referirme a los tributos propios de Catalunya, supuesto en el cual la excepción catalana llega al máximo -11 tributos propios, 18 si no hubieran sido declarados inconstitucionales 7 de ellos- y que envía un mensaje poco alentador a las empresas que quieren instalarse o invertir en Catalunya y que suponen un agravio para las empresas ya establecidas.

En resumen, el documento propone una serie de reformas destinadas a mejorar la justicia, eficiencia y competitividad del sistema fiscal catalán, así como a asegurar un mejor equilibrio entre los ingresos fiscales y las prestaciones y servicios públicos que reciban los ciudadanos.

RESUMEN EJECUTIVO²

CAPÍTULO I. ANÁLISI ECONÓMICO DEL SISTEMA FISCAL DE CATALUNYA

1. Conclusiones

A pesar de que Catalunya tiene un nivel de presión fiscal comparable o ligeramente superior a la media española, su esfuerzo fiscal, cuando se ajusta por el PIB per cápita y se compara internacionalmente, parece menor.

La comparación del esfuerzo fiscal en términos de gasto público sugiere que las familias catalanas podrían estar recibiendo menos en prestaciones y servicios públicos en relación con aquello que aportan fiscalmente.

Por otro lado, hay que señalar que el Instituto de Estudios Fiscales, con los últimos datos para el 2020, en cuanto al índice de competitividad fiscal regional realizado por ellos, muestra que los mejores resultados se obtienen en Madrid, Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Canarias, mientras que, a la cola, se sitúan Aragón, Asturias, y Catalunya.

Adicionalmente, de acuerdo con el indicador sintético de Presión Fiscal Normativa elaborado por el Instituto de Estudios Económicos a partir del Índice Autonómico de Competitividad fiscal anteriormente mencionado, y considerando la UE como base 100, de forma que España en su media se sitúa en 110 puntos, Madrid obtendría una presión fiscal normativa de 87,6 puntos, siendo la más favorable dentro del territorio español, seguida por las tres provincias del País Vasco, Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, con 88,9, 89,8 y 92,9 puntos respectivamente, siendo estos los únicos cuatro territorios españoles que presentan mejores resultados que la media de la Unión Europea. Por su parte, el peor resultado se da en Catalunya, donde el índice se elevaría hasta los 134,5 puntos.

De esto, hay que inferir, a partir del estudio, datos y metodología empleadas por el Instituto de Estudios Económicos para el cálculo de los índices regionales mencionados, que Catalunya muestra una fiscalidad mucho más elevada en el contexto autonómico español, y que se tendría que modificar para mejorar la competitividad fiscal, cuestión que con más

² Manuel J. Silva, Co-Coordenador del Grupo de Expertos de Foment del Treball.

detalle se hace en las diversas propuestas realizadas por cada una de las figuras tributarias analizadas.

La recaudación por impuestos propios en Catalunya es significativamente alta en comparación con otras comunidades autónomas.

En algunos Impuestos, podemos citar específicamente el Impuesto sobre el Patrimonio, que es un impuesto cedido sobre lo dispuesto de capacidad normativa, la regulación actual vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad.

2. Propuestas

Las propuestas se definirán en los capítulos posteriores. En cualquier caso, como orientación general:

(i) Avanzar decididamente a configurar tanto el sistema tributario general, como las diferentes figuras impositivas en particular, de manera más respetuosa con los principios de justicia tributaria (equidad vertical y horizontal); y no confiscatoriedad, garantizando el equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes.

(ii) Conseguir este mismo equilibrio entre la aportación fiscal de las familias catalanas y las prestaciones y los servicios públicos que recibe.

(iii) Favorecer, mediante una fiscalidad empresarial adecuada, la economía productiva, la creación de riqueza y la ocupación.

(iv) Elaborar un plan estratégico para reducir la economía sumergida.

CAPÍTULO II. LA MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Conclusiones

En el ámbito de la regulación de la gestión tributaria, las competencias autonómicas son, sin duda, muy limitadas. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en la Sentencia 65/2020, de 18 de junio de 2020, de resolver el recurso de inconstitucionalidad 4362/2017, interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con el artículo 5 de la Ley del Parlamento de Catalunya 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de

Catalunya y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la administración tributaria de la Generalitat, al afirmar que:

“cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la Ley general tributaria, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA.”

Por eso las consideraciones que se hacen a continuación van dirigidas no tanto a la Generalitat de Catalunya como al legislador estatal. Todo esto, sin perjuicio que esta pueda, mediante circulares, directrices e instrucciones, dirigir y orientar la actuación de la Agencia Tributaria de Catalunya, y otros organismos con competencia en la gestión y la recaudación tributaria (como la Agencia Catalana del Agua y la Agencia de Residuos de Catalunya) al pleno y más efectivo cumplimiento de los principios generales proclamados en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector³.

2. Propuestas

El ordenamiento tributario español contiene una serie de instituciones que propenden por naturaleza a la generación de actos administrativos consentidos por sus destinatarios que, aun así, están infrutilizadas, olvidadas, marginadas o despreciadas.

³ Artículo 3. Principios generales.

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

- a) Servicio efectivo a los ciudadanos.
- b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
- c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
- d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
- e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.
- f) Responsabilidad por la gestión pública.
- g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.
- h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.
- i) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.
- j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.
- k) Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas.

Se trata de recuperar cuando ya tenemos de valioso y sacarle todo el rendimiento posible.

(i) En el procedimiento de comprobación e investigación de los tributos, tiene que existir una verdadera interacción entre las partes, documentada adecuadamente, que supere la mera formalidad de consulta del expediente y la posibilidad de presentar alegaciones. Entendemos que las actas con acuerdo son hoy, todavía, una ocasión perdida, y que el procedimiento para llegar se tiene que regular mediante la fijación de las fórmulas que conducen (y que favorecen) la coincidencia de voluntades.

(ii) Las actas con acuerdo representan actualmente una oportunidad perdida. Hay que regular el procedimiento para llegar a estos acuerdos, estableciendo fórmulas que faciliten la coincidencia de voluntades.

(iii) A pesar la resistencia de los operadores jurídicos a aceptar mecanismos de mediación, conciliación y arbitraje en el ámbito tributario, estos métodos de prevención de conflictos pueden ser útiles tanto para generar actos administrativos consentidos como para resolver disputas antes de llegar a instancias judiciales.

(iv) El arbitraje, en particular, puede ayudar a equilibrar las facultades de la Administración tributaria con los derechos de los ciudadanos, ofreciendo un proceso más eficiente, rápido y económico. Entre sus beneficios destaca una mayor protección para el ciudadano, la efectividad de las resoluciones sin retrasos innecesarios, y una notable reducción de la litigiosidad ante los Tribunales Contencioso-Administrativos.

(v) El recurso de reposición y la revocación son figuras existentes en nuestro derecho que pueden ser revitalizadas y ganar relevancia si se adoptan nuevas buenas prácticas administrativas. Todo y la percepción general de su inutilidad, estos mecanismos podrían ofrecer una segunda oportunidad para revisar actos administrativos, facilitando así una rápida solución de conflictos y adoptando una nueva cultura tributaria.

(vi) Considerando la naturaleza del recurso de reposición, sería adecuado establecer la suspensión automática del acto impugnado, sin necesidad de garantía, como norma general, para evitar daños irreparables a los contribuyentes.

(vii) En cuanto a la revocación, esta tendría que ser una vía rápida y sencilla para la resolución extrajudicial de disputas, beneficiando tanto a los contribuyentes como la Administración en la correcta aplicación de la ley y en la reducción de conflictos innecesarios.

(viii) Además, se destaca la importancia de la racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos, la buena fe, la confianza legítima, la responsabilidad en la gestión pública, la planificación por objetivos, la eficacia, economía, eficiencia en el uso de los recursos públicos, y la cooperación entre Administraciones Públicas.

CAPÍTULO III. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Conclusiones

Los tipos de gravamen de los impuestos de transmisiones patrimoniales onerosas y los actos jurídicos documentados vigentes en Catalunya son los más altos de todo el Estado. El tipo general de las transmisiones patrimoniales onerosas sobre bienes inmuebles urbanos es del 10% hasta 1.000.000 euros, y del 11% a partir de este importe.

Se constata también que el acceso a la vivienda en régimen de propiedad está cada vez al alcance de menos ciudadanos, cosa que plantea serios problemas no solo en el presente sino también en el futuro. En efecto, en cuanto al presente, el alquiler de la vivienda habitual sobrepasa ya en la ciudad de Barcelona el 50% de la renta personal y el pago de los préstamos y créditos hipotecarios destinados a adquirirlo se acerca a esta cantidad, encareciéndose progresivamente como consecuencia del incremento de los tipos de interés. Esto es debido a diferentes factores, entre los cuales hay el nivel injustificadamente elevado de los tipos de gravamen de los impuestos que recaen sobre bienes inmuebles, entre los cuales se incluye la vivienda.

2. Propuestas

(i) Rebaja del tipo general de gravamen del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

Dado que el impuesto es de titularidad estatal, se propone que el Estado legisle un tipo máximo del 6% que podrá ser modificado a la baja por la comunidad autónoma que así lo desee. Se propone esta medida con carácter general, con una rebaja suplementaria si se trata de vivienda habitual, el tipo máximo del cual tendría que ser menor, alrededor del 4%, considerando las dificultades existentes para adquirir una vivienda, lo cual plantea un grave

problema no solo a la actualidad, sino que tenderá a agravarse en el futuro. Haga uso o no el Estado de esta potestad, la Generalitat de Catalunya en uso de su capacidad normativa tendría que ajustar los tipos expresados con anterioridad.

Pese las apariencias, la rebaja propuesta no comportará una disminución equivalente de recaudación, puesto que todo indica que aumentará el número de transacciones. En efecto, el periodo de rotación de una vivienda a Madrid es de 32.5 años, mientras que en Barcelona es de 46. Esto significa que la rotación más grande de Madrid compensa un 87% de la diferencia de tipo de gravamen.

(ii) Incrementar el factor de minoración de valor de referencia catastral del 10% al 20% actual.

Desde el día 1 de enero de 2022 la base imponible, tanto del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas como del impuesto de sucesiones y donaciones, es determinado por el valor de referencia catastral si este es superior al valor escriturado.

La Orden HFP/1104/2021 aprobó un factor de minoración del 10% para determinar el valor referencia de los inmuebles, con el fin de que el valor de referencia catastral no fuera nunca superior al valor de mercado de los inmuebles.

La experiencia pone de manifiesto que esta minoración no es suficiente para conseguir la finalidad pretendida. En demasiadas ocasiones el valor de referencia catastral continúa siendo superior al valor de mercado de los inmuebles, colocando los sujetos pasivos en una situación insostenible puesto que se ven obligados a pagar los impuestos sobre una base imponible -valor de referencia catastral- que no se corresponde con la realidad.

Por eso, con el fin de evitar o, cuando menos, paliar la situación descrita, se propone un aumento del factor de minoración vigente al 20%.

(iii) Rebaja del tipo de gravamen de AJD.

El tipo de gravamen general de AJD está fijado en Catalunya al 1.5%, que se ve incrementado al 2% para todas aquellas escrituras públicas que graban préstamos o créditos hipotecarios el sujeto pasivo de los cuales sea el prestamista y, nuevamente aumentado hasta el 2,5% en todas aquellas escrituras públicas en que se produce inversión de sujeto pasivo de IVA.

En el ámbito interno, este impuesto está en Catalunya lo más alto de todas las CCAA: el País Vasco y Navarra -0.50%-, Madrid -0.75%-, la Rioja, 1%-, las Canarias , 0,75%-,

Asturias -1.2%-; Cantabria, las dos Castillas, Extremadura, Galicia, Murcia, Comunidad Valenciana y Baleares -1.5%-.

En el ámbito externo, este impuesto es notablemente más bajo en los países de nuestro entorno e inexistente en países tan importantes como el Reino Unido, Holanda o Alemania.

Se propone con carácter general la reducción del tipo de gravamen al 0,5%.

(iv) Supresión del cierre registral.

La tendencia que apunta en los países desarrollados es la desaparición del cierre registral (o mejor la sustitución por obligaciones de información desarrolladas) por varias razones que resumimos:

- Innecesariedad del cierre registral para la Hacienda Pública, atendida la generalización de los **deberes de información** para los operadores jurídicos.
- La **interoperabilidad** que comporta que el ciudadano que presenta un documento ante cualquier Administración Pública quede relevado de la obligación de presentar todos otros aquellos documentos que en su día haya presentado ante cualquier otra Administración, como pasa, por ejemplo, con la documentación fiscal correspondiente a las operaciones que se presenten al Registro.
- Los elevados **costes de transacción** que comporta el cierre desde la perspectiva económico-financiera y de la seguridad jurídica. Parece que el acceso a los registros públicos tiene que estar libre de cualquier acondicionamiento fiscal porque la normativa tributaria no tiene que interferir en el ejercicio de este derecho.
- La **carga que al Registrador** impone la calificación necesaria de operaciones desde una perspectiva fiscal para decidir si abre el Registro.
- La **disuasión a la inscripción** (para aquellas operaciones que no satisficieron impuestos), que se consigue mediante el cierre registral, constituye un efecto perverso del cierre mismo que dificulta el conocimiento de operaciones irregulares.

CAPÍTULO IV. IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Conclusiones

Se hace necesario reflexionar y debatir sobre la conveniencia o no de mantener o suprimir el Impuesto.

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.

2. Propuestas

De optarse por el mantenimiento del impuesto, nuestras propuestas por Catalunya serían:

(i) 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 1 millón de euros, así como para la adquisición de la vivienda habitual del causante.

(ii) Simplificar el impuesto mediante la reducción de tramos de la escala impositiva, reduciendo los tramos existentes estableciendo un tipo mínimo del 4% y un tipo máximo del 9%. Adaptando así la tributación en ISD a la media de la OCDE.

(iii) Resolver 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, como 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.

(iv) Eliminar los coeficientes multiplicadores que dependen del patrimonio preexistente del beneficiario porque atentan contra los principios tributarios de equidad horizontal y penalizan el esfuerzo y éxito del contribuyente.

(v) Asimismo, teniendo en cuenta la evolución de la sociedad actual, se tendrían que eliminar también los coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco para evitar la discriminación de aquellas herencias que no acaban siendo recibimientos por familiares directos.

(vi) Asimilar la pareja de hecho al cónyuge en relación con las reducciones, tarifas y supuesto de no sujeción propuesto.

CAPÍTULO V. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Conclusiones

Con carácter general, el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) es una rémora histórica que: **(i)** desde una perspectiva económica drena la economía productiva y lastra su desarrollo y competitividad; y **(ii)** desde una perspectiva jurídica, suscita serias dudas de constitucionalidad.

En primer lugar, consideramos que el actual Impuesto sobre el Patrimonio constituye una figura tributaria arcaica. España es el único país de la Unión Europea que mantiene un impuesto sobre el patrimonio como el que configura la Ley 19/1991; la misma Ley que lo convirtió en permanente a pesar de su primigenio carácter temporal, previsto por el artículo primero de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

En segundo lugar, se trata de un impuesto que penaliza el ahorro y, por lo tanto, el crecimiento económico. A pesar de las exenciones previstas para el patrimonio afecto a las actividades empresariales, y según datos del AEAT, estos bienes solo representaban, en 2021, un 1,41% del patrimonio global de los contribuyentes del impuesto.

Es un error considerar que con la exención del patrimonio empresarial queda fuera de peligro el incentivo fiscal a la inversión productiva. En muchos casos, la inversión particular no se canaliza directamente transformándola en inversión empresarial. La razón es que no toda la población tiene la posibilidad, la capacidad o la inquietud de invertir de modo directo en una actividad empresarial. Sin embargo, lo que cualquier ahorrador sí puede hacer es financiar con su ahorro la inversión productiva de terceros, función que cumplen los sistemas financieros. Por otro lado, no podemos obviar tampoco la enconada conflictividad tributaria que genera la exención de empresa familiar.

Es un impuesto que, desde una perspectiva estrictamente económica, genera situaciones de doble imposición respecto a otras figuras tributarias. El caso más evidente es el de los rendimientos sujetos al IRPF que, una vez incorporados al patrimonio del contribuyente, son susceptibles de conformar la base imponible de la IP.

Además, posee un escaso potencial recaudatorio global, sin perjuicio que, a nivel particular, genera fenómenos indeseables de doble imposición y cuestionable progresividad. Por todo esto, no cumple con los objetivos para los cuales fue diseñado.

También genera distorsiones económicas internas y con el exterior, dada la dispersión normativa autonómica, y arrastra efectos colaterales como la pérdida de contribuyentes, actuales o potenciales, del IRPF, el impacto del cual, en la recaudación global, y en el crecimiento del ahorro e inversión nacionales, es incomparablemente mayor, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, que la recaudación que se perdería con la supresión de la IP.

2. Propuestas

Suprimir definitivamente el Impuesto sobre el Patrimonio, y figuras análogas, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda establecerse como impuesto propio de las Comunidades Autónomas.

CAPÍTULO VI. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Conclusiones

Comparativamente con otras comunidades, Catalunya es una de las comunidades más onerosas en cuanto a tributación por IRPF en todas las categorías de rentas. La comparación con la comunidad de Madrid es especialmente perjudicial para Catalunya, por cuanto se sitúa claramente en el otro extremo, siendo Madrid una de las comunidades menos onerosas en todos los niveles.

Catalunya se sitúa en la parte alta de los tipos marginales más elevados del conjunto de las comunidades autónomas españolas tanto para las rentas altas (50%) como para las bajas (20%).

2. Propuestas

Para evitar la pérdida de competitividad y fuga de talento Catalunya tendría que:

- (i) Reducir los tramos de su tarifa y, como mínimo, deflactarlos para recoger el efecto de la inflación.
- (ii) Reducir el tipo mínimo aplicable y situarlo, como mínimo, en el tipo mínimo estatal y, si es posible, establecer un tipo mínimo inferior.
- (iii) Reducir los tipos marginales máximos para todos los tipos de renta, situándolos al nivel de las Comunidades Autónomas más dinámicas (47,5% / 18,5%).
- (iv) Incrementar el mínimo personal y familiar autonómico, con la pretensión de compensar parte del efecto de la inflación.
- (v) Establecer nuevas deducciones autonómicas, cuando menos en línea con el horizonte con este fin perfilado por otras Comunidades Autónomas.
- (vi) Para favorecer el acceso a la vivienda, recuperar la desgravación por los intereses de los préstamos o créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual.

A pesar de las críticas formuladas en su momento contra esta medida, creemos conveniente su recuperación, porque la situación actual y su evolución previsible aconsejan adoptar políticas activas dirigidas a facilitar la adquisición de vivienda, un bien difícilmente accesible sin financiación hipotecaria, por lo cual tendría que recuperarse la desgravación de los intereses reportados por los préstamos o créditos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda habitual, un bien cada vez más escaso.

CAPÍTULO VII. IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN DEPÓSITOS CONTROLADOS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN

1. Conclusiones

Se trata de un impuesto en relación con el cual existe un consenso sustancial en cuanto a su existencia y funcionamiento.

2. Propuestas

El impuesto solo declara sujetos a gravamen los vertidos en instalaciones autorizadas. Podría tener sentido como técnica indirecta para prevenir y **combatir los vertidos ilegales**

que estos también estuvieran sujetos a gravamen, pudiéndoselos exigir su pago a los titulares de los terrenos donde se localizaran una vez descubiertos por las autoridades con competencia en la protección del territorio y cuando el requerimiento para su retirada fuera desatendido.

CAPÍTULO VIII. TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO

1. Conclusiones

En una sociedad compleja como la nuestra no pueden despreciarse ni ningún ámbito de sociabilidad ni ningún sector de actividad económica. Este mensaje de validez general resulta adecuado al juego del bingo, aparentemente menor en comparación con otras posibilidades desarrolladas en el mercado libre de las últimas décadas, pero con unas características de proximidad hacia las capas populares que le otorgan un papel difícilmente sustituible en su campo de actuación e influencia.

La crisis del bingo, entre sus elementos figura la competencia del juego en línea (incluido su mejor trato fiscal), el margen ajustadísimo de los gestores y la gravante tributación que incide sobre él hasta extremos prácticamente confiscatorios a pesar de alguna mejora aprobada en los últimos años, está produciendo ya de forma constatable una pérdida de puestos de trabajo directos o indirectos así como una espiral de decaimiento que podría conducir a finales del sector si no se adoptan medidas correctoras. El sector en realidad lleva advirtiéndolo durante una década sin que se atiendan en Catalunya sus razones.

Este rediseño no pretende prima facie la solución un poco burda y recurrente de reclamar una disminución de la presión fiscal, sino que se aborda desde la idea de reformular los mecanismos tributarios que tienen al juego del bingo como hecho imponible de tal manera que las reformas propuestas supongan un incentivo claro para el reforzamiento de la actividad y por tanto conduciendo al doble objetivo de mejorar los resultados y de recuperar la recaudación fiscal. De no hacerse de este modo, la extinción del juego conducirá a pérdidas en los ámbitos empresarial y tributario que cualquier observador imparcial tiene que desear fervientemente evitar.

2. Propuestas

(i) En el “bingo plus” de cartón físico que es la modalidad que más se practica en Catalunya, incrementar el porcentaje de premios sobre las cantidades jugadas hasta un 80%-85%. Equiparándolo al resto de juegos privados, en los cuales la media de premios es superior al 85% y al resto de modalidades de juego de bingo, que sus porcentajes de premio llegan al 86% en el caso del bingo electrónico de Red y el 87.3% en el caso del bingo en línea.

(ii) Reducción del impacto fiscal sobre el bingo plus mediante un cambio en la determinación de la base imponible de la tasa fiscal consistente a tomar como base el importe de venta de los cartones menguado por los premios entregados WIN o GGR (Gross Gambling Revenue). Este es el sistema aplicado igualmente en el resto de los juegos privados incluso de otra modalidad de bingo como es la del “bingo electrónico” o del “bingo en línea” y ya ha sido implantado en el bingo tradicional con varias variedades a la mayoría de Comunidades Autónomas.

(iii) La propuesta que se realiza para la reforma de la fiscalidad en Catalunya es el establecimiento de una tasa fiscal sobre el juego del bingo del 10% sobre la cantidad realmente jugada, es decir, el WIN o GGR (Gross Gambling Revenue).

(iv) Reducir el tipo de gravamen sobre el Impuesto de actividades Económicas que en muchas poblaciones representa un trato confiscatorio y puede incluso hacer inviable la cuenta de explotación.

Es importante destacar que se propone adecuar nuestra fiscalidad a la otros Comunidades Autónomas entre las cuales hay que destacar la andaluza o la madrileña.

CAPÍTULO IX. TRIBUTOS/IMPUESTOS PROPIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

1. Conclusiones

El sistema tributario catalán por el que corresponde a los impuestos propios deriva en un sistema fiscal extremadamente complejo y con 11 tributos propios hace que Catalunya sea la Comunidad Autónoma de España con un número más alto de estos impuestos.

Esta complejidad determina no tanto por la presión fiscal de los tributos propios en relación con el PIB o a la recaudación por habitante sino por la carga en la gestión que implica para el conjunto de ciudadanía y empresas unos costes que afectan la competitividad fiscal de

Catalunya. A la vez en algunos de los impuestos haría falta una reflexión y análisis objetivo sobre su eficiencia fiscal, es decir, la relación entre los costes de gestión y el importe efectivamente recaudado por la Generalitat.

2. Propuestas

Canon del agua

(i) Eliminación de la previsión de que las entidades suministradoras actúen como sustitutos del contribuyente. En concreto, la condición de sustitutos del contribuyente exige a las entidades suministradoras que ingresen el canon del agua a la ACA aunque los obligados al pago (los usuarios del servicio de abastecimiento de agua) no hayan abonado el recibo correspondiente.

Esta previsión resulta, en nuestra opinión, inconstitucional considerando que las empresas suministradoras no son las que realizan el hecho imponible que graba el canon, lo cual permite concluir que no están manifestando una “capacidad económica” en el sentido del artículo 31.1 de la Constitución.

(ii) Modificación de los requisitos establecidos en el artículo 66.3 del TRLAC para determinar en qué casos de impago por el abonado las entidades suministradoras resultan exentas de responsabilidad ante la Administración.

La exención de responsabilidad de las entidades suministradoras se produce cuando concurren unas circunstancias que hacen que los importes facturados y no cobrados se consideren “incobrables”. Estos supuestos por su irrealidad tienen que ser modificados.

(iii) Eliminación de la sujeción al canon del agua de la actividad de abastecimiento para constituir un supuesto de doble imposición.

La Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos suprimió la letra d) del artículo 64.2 del TRLAC que establecía la exención del pago del canon del agua en relación al abastecimiento hecho a través de las redes básicas y en general el abastecimiento en otros servicios públicos de distribución de agua.

Este hecho entendemos que es inconstitucional por varios motivos:

- En primer lugar, porque supone que la misma agua captada, transportada y potabilizada para ser suministrada a los abonados es objeto de una doble tributación

a pesar de que con diferente obligado tributario: por un lado los abonados y por otro lado las entidades suministradoras. Con el hecho imponible que recae sobre las entidades suministradoras no hay una manifestación de riqueza o actividad diferente a la que lleva a cabo con la misma agua el usuario o abonado, lo cual supone una vulneración del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE.

- En segundo lugar, porque la actividad de abastecimiento de agua es objeto del Impuesto sobre sociedades, el que determina que el canon del agua con que se graba esta actividad sea inconstitucional por vulnerar el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (de ahora en adelante LOFCA).
- En tercer lugar, porque se produce una coincidencia entre el hecho imponible del canon del agua que tienen que pagar las entidades suministradoras y el hecho imponible del Impuesto de actividades Económicas, lo que supone vulnerar el artículo 6.3 de la LOFCA.

(iv) Revisión de las cuestiones relativas a la bonificación que perciben las entidades suministradoras por su función de recaudadoras del canon, en caso de que no se elimine la figura del sustituto del contribuyente.

Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de vehículos de tracción mecánica

En opinión de esta Comisión de Expertos, el impuesto estaría grabando la tenencia del vehículo en lugar del uso, por lo cual la carga tributaria en este caso no se corresponde con el principio de “quien contamina paga” y por tanto entendemos que no es un incentivo para reducir las emisiones de CO2.

Por otro lado, en la medida que el impuesto graba la tenencia de vehículos por parte de residentes fiscales en Catalunya supone una agravación por ejemplo contra el sector empresarial de Catalunya dedicado al alquiler de vehículos sin conductor al sujetar únicamente al impuesto de emisiones a las empresas los vehículos de los cuales estén registrados en Catalunya y mantengan en esta Comunidad algún centro de actividad.

En lugar de este impuesto, que tendría que suprimirse, la mejor manera de conseguir el objetivo de reducción de emisiones de CO2 es transformar el impuesto de circulación para añadir verdaderos criterios medioambientales enfocados al uso del

vehículo y comunes en todos los territorios. De este modo, se evitarían posibles distorsiones en el mercado y este cambio en la fiscalidad no frenaría la compra de vehículos más nuevos y eficientes y penalizaría aquellos vehículos más contaminantes con el objetivo de conseguir una renovación progresiva del parque automovilístico.

Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medioambiente

Entendemos que es un impuesto que va en contra de las políticas que han llevado a cabo las empresas catalanas en estos últimos años con el objetivo de reducir las emisiones de CO₂, integrar la economía circular en sus procesos y actividades y usar el digital para impulsar la eficiencia energética. **Tendría que suprimirse.**

Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas

El aumento del IVA del tipo del 10% al 21% en 2021 a las bebidas azucaradas ha venido a cubrir precisamente la finalidad perseguida por el IBEE y además en todo el ámbito territorial del IVA. Esto, además de poner de manifiesto la descoordinación (y solapamiento) de las medidas tributarias destinadas a desincentivar el consumo de bebidas azucaradas, obliga a replantear la idoneidad de mantener un tributo circunscrito a un ámbito geográfico determinado que penaliza los comercializadores de estos productos que operan en Catalunya. En cualquier caso, el Impuesto no ha conseguido el efecto pretendido (reducción de la obesidad y consiguiente mejora de la salud) sino solo el recaudatorio.

Por eso, esta Comisión aboga por su eliminación, puesto que los motivos que justificaban su implantación podrían haber sido superados por las medidas de ámbito estatal y el impuesto es claramente ineficaz.

Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno en la atmosfera producida por la aviación comercial

Sin perjuicio de la clara desventaja competitiva que este tributo representa para el aeropuerto de Barcelona y otros aeropuertos catalanes en relación con otros aeropuertos de nuestro entorno, hay elementos configuradores del impuesto que plantean claras dudas de adecuación al ordenamiento vigente y, en particular, con las directrices de la Comisión Europea sobre impuestos medioambientales. Hay que proceder a su supresión.

Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas

Esta Comisión aboga por su supresión atendiendo a su escasa relevancia recaudatoria, las dificultades técnicas que plantea una implantación descoordinada y su efecto disuasorio para el mantenimiento de sociedades en Catalunya. Constituye un ejemplo de un impuesto extraño dentro de los estándares internacionales, y es un síntoma de todo un modelo que no valora las consecuencias negativas que tiene el mismo.

CAPÍTULO X. LA MEJOR EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO

1. Conclusiones

Las administraciones públicas españolas vienen siendo objeto a lo largo de los últimos años de presiones financieras exacerbadas por la pandemia y la crisis en Ucrania.

No tendría que resultar necesario destacar la importancia de la transparencia, la integridad y la responsabilidad en la gestión pública; principios que pueden fomentar un crecimiento económico sostenible y reducir la corrupción. Tanto la Ley 40/2015 como la Ley 19/2013 subrayan la necesidad de evaluar la eficiencia de las políticas públicas y la transparencia.

Analizando la evolución de los presupuestos de la Generalitat de Catalunya entre 2018 y 2022, se observa un aumento continuo de los gastos no financieros y una variación en los ingresos no financieros. Destaca un incremento significativo de la deuda a pesar de que se ha conseguido reducir el gasto en intereses. Los datos disponibles permiten concluir que los hogares catalanes han contribuido fiscalmente más del que reciben en comparación con otras Comunidades Autónomas.

2. Propuestas

(i) Mejorar la eficiencia en el gasto público mediante evaluaciones sistemáticas y coordinadas. A tal efecto, se tendrían que mejorar los medios de la Sindicatura de Comptes. Así como valorar la creación de una agencia autonómica independiente siguiendo el modelo de la AIREF.

(ii) Promover y mejorar la transparencia sobre el destino de los impuestos y el coste de los servicios y prestaciones públicas financiadas con estos.

(iii) Profundizar la educación en valores para fomentar una cultura de responsabilidad fiscal y social entre los ciudadanos, así como la solidaridad.

(iv) Intensificar medidas que promuevan el cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude.

CAPÍTULO I. ANÁLISIS ECONÓMICO DEL SISTEMA FISCAL DE CATALUNYA⁴

⁴ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Ignacio Arbués (Coord.), Antoni Duran-Sindreu, Luis Franco, Salvador Guillermo, y Joan Ramón Rovira.

1. CONCLUSIONES

El objetivo de este capítulo es analizar las principales magnitudes fiscales de la economía catalana, al nivel más agregado posible, desde el punto de vista de los ingresos, los gastos en que encuadrar el resto de aportaciones a las diferentes figuras tributarias, así como la relación entre ingresos y gastos. Todo ello se debe enmarcar dentro de un contexto más global como es el sistema de financiación autonómica en España, y más en concreto del sistema común, con algunas referencias a los sistemas forales, que aunque no forma parte del estudio, sí se integra en la envolvente que condiciona las posibilidades fiscales y de gasto de las que disponen las Comunidades Autónomas de régimen común, de acuerdo con el marco que a día de hoy da la LOFCA.

A fin de permitir un análisis comparado, los resultados obtenidos se ponen en relación con:

- El conjunto de la economía española,
- las comunidades autónomas de Madrid y el País Vasco,
- una selección de cinco países europeos (Alemania, Bélgica, Francia, Italia y Países Bajos)
- y finalmente, también con el conjunto de la Unión Europea.

Una cuestión relevante, es que no se dispone de una fuente estadística oficial de los ingresos y gastos del conjunto del sector público (central, autonómico y local) en las diferentes comunidades autónomas. El análisis se ha limitado al sector institucional de las familias, para el cual sí se dispone de información fiscal referida al conjunto del sector público por comunidades (a través de la Contabilidad Regional de España que publica el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE) y para Europa en la base AMECO de la Comisión Europea).

1.1. Principales referencias del sistema fiscal catalán

En este apartado se cuantifica el grado de presión y de esfuerzo fiscal de Catalunya en comparación con otros territorios: con las restantes comunidades autónomas (en adelante, CCAA) y con otros países del entorno económico y político más próximo.

Las fuentes estadísticas disponibles no permiten cuantificar la presión fiscal agregada, o relación entre a) todos los ingresos tributarios aportados por las personas (físicas y

jurídicas) residentes en las diferentes CC. AA. a todas las administraciones públicas; y b) el PIB de cada CA. Sin embargo, sí es posible cuantificar la presión fiscal que recae directamente sobre las familias, que es la parte más importante del conjunto de la economía (faltaría incorporar la presión fiscal que recae sobre las sociedades, financieras y no financieras).

Utilizando datos homogéneos publicados por INE y EUROSTAT es posible avanzar las siguientes conclusiones (se incorporan en el Anexo a este apartado los principales cuadros estadísticos base del análisis que se hace a continuación):

- Con datos de 2019, la presión fiscal total (impuestos directos e indirectos, más cotizaciones sociales / PIB) que recae sobre las familias en Catalunya (32,42%) es inferior en casi un punto porcentual a la registrada en Madrid (33,21%), y ambos territorios superan ligeramente la media española (31,75%). Dada la progresividad inherente al sistema fiscal, entra dentro de la normalidad que los territorios con mayor PIB per cápita, como Catalunya o Madrid, registren una mayor presión fiscal en los términos que se han definido. Lo cual no es incompatible con la posibilidad de que una comunidad haya utilizado su capacidad normativa para reducir la presión fiscal que hubiera tenido que soportar a igualdad normativa (es decir, sin modificar la que por defecto establece el Estado).
- El cálculo de la presión fiscal por habitante que recae sobre las familias (impuestos directos e indirectos, más cotizaciones sociales / población), con datos de 2019, fue de 10.152 € en Catalunya, casi 2.000 € menos que la registrada en Madrid (12.024 €) y en ambos casos superior a la media española (8.396 €) –en coherencia con los diferenciales de PIB per cápita entre los territorios.
- La presión fiscal total con relación al PIB que recae sobre las familias en Catalunya se ha reducido significativamente entre los períodos 2000-2007 (34,5% de media) y 2008-19 (31,7% de media), mientras que se ha mantenido casi estable en Madrid (32,7% y 32,1%) y en el conjunto de España (30,8% y 30,4%). En cambio, la presión fiscal por habitante en euros corrientes de cada año sí ha aumentado, reflejando el aumento acumulado de precios, rentas y salarios a lo largo del tiempo.
- Si se pone en relación la presión fiscal con el PIB per cápita se obtiene un primer indicador de esfuerzo o sacrificio fiscal conocido como “índice de Frank”. Aplicado a las CCAA españolas el cálculo de este índice arroja valores decrecientes con el PIB per cápita: es decir, el grado de esfuerzo fiscal disminuye a medida que aumenta el PIB per cápita. Cuando la comparación se hace con otros países

Europeos no se observa una relación clara ni a lo largo del tiempo, ni transversalmente en un momento del tiempo. En el caso de Catalunya, la presión fiscal sobre las familias derivada de la suma de impuestos directos e indirectos se sitúa casi dos puntos porcentuales de PIB por debajo del promedio de las cinco principales economías de la UEM, con un PIB per cápita similar a la media (en PPA). Por lo tanto, el índice de Frank no muestra un mayor esfuerzo fiscal soportado por las familias catalanas en comparación con la media de las familias del núcleo europeo.

- Cuando la comparativa con Europa se realiza en términos de gasto, la suma de las prestaciones sociales y de las transferencias en especie del sector público a las familias, representa un 24,3% del PIB en el caso de Catalunya, un 26,9% en el conjunto de España y un 29,1% de media para las cinco economías europeas de referencia (Alemania, Francia, Italia, Países Bajos y Bélgica).
- Un concepto alternativo de esfuerzo fiscal en los diferentes territorios resultaría de comparar los ingresos aportados por las familias al conjunto de las administraciones públicas con los gastos realizados por el sector público en beneficio de las familias (en forma de transferencias monetarias o prestaciones en especie, como la sanidad, la educación o los servicios sociales de todo tipo). En general, cabe esperar que las familias aporten más de lo que reciben, para financiar otros gastos públicos: desde los servicios colectivos como la seguridad o la defensa, al funcionamiento de la administración pública. En el caso de España, las familias aportaron en conjunto 3,5 puntos porcentuales de PIB más de lo que recibieron en concepto de prestaciones y transferencias de todo tipo por parte del sector público (media del período 2000-2019). En cambio, las familias catalanas recibieron en promedio a lo largo del mismo período un 8,2% del PIB menos de lo que aportaron al conjunto del sector público.
- La diferencia entre la aportación neta media de las familias españolas y las catalanas equivale a un 4,8% del PIB que, al menos en parte, se podría explicar por los efectos de la progresividad del sistema en un mismo marco fiscal de naturaleza redistributiva. Sin entrar en la cuestión de hasta qué punto el grado de progresividad implícito en este diferencial es o no excesivamente redistributivo, y si genera unos flujos fiscales interterritoriales excesivos y hasta qué punto, es importante tener en cuenta los condicionantes que este hecho impone sobre la política fiscal de la Generalitat.

En síntesis, **el gasto público (per cápita o con relación al PIB) del que se benefician las familias catalanas es significativamente inferior al que les correspondería por su nivel de PIB per cápita en comparación con los principales países europeos, con una presión fiscal sólo moderadamente inferior, que también puede ser explicada por una mayor presencia de economía irregular.** En diversos estudios del Prof. Schneider⁵, que utilizan una misma metodología para los diferentes países, se constata un nivel más elevado de economía sumergida en el caso español. De ahí que en muchos casos los tipos impositivos sean muy parecidos, incluso en varios casos superiores a los de los países de nuestro entorno próximo, aunque esa mayor imposición no se vea reflejado en los niveles de recaudación, en términos comparados, y se dé la sensación de una menor fiscalidad.

Por eso resulta importante analizar la fiscalidad de cada una de las figuras tributarias, que se hace en los siguientes apartados del informe. Y, especialmente, avanzar de forma importante en la lucha contra el fraude fiscal, para evitar una sobreimposición sobre los que tributan, y una escasa tributación en los que se ubican en la economía irregular. Quienes, además de que no contribuyen a la sostenibilidad del gasto público en función de su capacidad, se pueden permitir hacer competencia desleal a los que sí tributan.

Dado el carácter distributivo que tiene el conjunto del sistema hay que asumir que, ante un presupuesto autonómico equilibrado, siempre habrá más presión en Catalunya para cubrir un nivel de prestaciones públicas tanto mayor cuanto mayor es su nivel de PIB por habitante en comparación con otras CCAA. Como consecuencia, cualquier demanda de reducción o eliminación de tributos que dependen de la Generalitat, desde un punto de vista estático, tendría de ir acompañada de propuestas concretas de compensación, sea aumentando la capacidad de recaudación y disposición sobre los recursos tributarios generados en el territorio, mayores transferencias por parte del sector público central, reducciones en determinadas partidas de gasto o bien mejoras cuantificables de eficiencia o una combinación de las anteriores.

Por otro lado, hay que señalar que el Instituto de Estudios Fiscales, con los últimos datos para 2020, por lo que hace referencia al índice de competitividad fiscal regional realizado por ellos, muestra que los mejores resultados se obtienen en Madrid, Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Canarias, mientras que, en la cola, se sitúan Aragón, Asturias, y Catalunya.

Adicionalmente, de acuerdo con el indicador sintético de Presión Fiscal Normativa elaborado por el IEE a partir del Índice Autonómico de Competitividad Fiscal anteriormente

⁵ Para un mayor análisis, Foment Nacional del Treball. (2022). *Libro Verde para la reforma del Sistema Fiscal*.

mencionado, y considerando la UE como base 100, de tal forma que España en su promedio se sitúa en 110 puntos, se tendría que Madrid obtendría una presión fiscal normativa de 87,6 puntos, siendo la más favorable dentro del territorio español, seguida por las tres provincias del País Vasco, Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, con 99,9, 89,8 y 92,9 puntos respectivamente, siendo estos los únicos cuatro territorios españoles que presentan mejores resultados que el promedio de la Unión Europea. Por su parte, el peor resultado se da en Catalunya, donde el índice se elevaría hasta los 134,5 puntos.

De ello, cabe inferir, a partir del estudio, datos y metodología empleados por el Instituto de Estudios Económicos para el cálculo de dichos índices regionales, que Catalunya muestra una fiscalidad mucha más elevada en el contexto autonómico español, y que debería de modificarse para mejorar su competitividad fiscal, cuestión que con mayor detalle se hace en las diversas propuestas realizadas por cada una de las figuras tributarias analizadas.

1.2. Las restricciones del sistema fiscal y el papel de los tributos propios

Sin ánimo de ser excesivamente exhaustivos en esta cuestión, al hacer el análisis del conjunto de las figuras tributarias, hay que tener presente que el margen de maniobra fiscal puesto a disposición de las Comunidades Autónomas de Régimen Común: siendo nulo en algunas figuras, muy limitado en otras, y con mayores posibilidades en otras. De ahí que el análisis conjunto del sistema pueda no producir grandes diferencias, dada la menor discrecionalidad impositiva (capacidad normativa) que el sistema otorga a las CCAA de régimen común.

Sobre los tributos propios se tiene plena capacidad normativa, con limitaciones importantes ya que no pueden recaer sobre hechos imposables sobre los que haya ya tributación estatal o de las haciendas locales, recibiendo el 100% de su recaudación.

Respecto de los tributos cedidos totalmente cedidos, en los que el 100% del importe recaudado corresponde a la Generalitat de Catalunya, y que son gestionados por la Agencia Tributaria de Catalunya (ATC) se pueden hacer modificaciones en:

- Impuesto sobre el Patrimonio (IP) sobre el mínimo exento, tarifa y bonificaciones en cuota.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) reducciones de la base imponible, tarifa, multiplicadores, bonificaciones de la cuota.

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) tipos sobre determinados hechos imponible, bonificaciones en cuota.
- Impuesto sobre el Juego, exenciones, base Imponible, tipos, bonificaciones y cuota.

Sobre el Impuesto estatal sobre residuos la Generalitat de Catalunya puede fijar el tipo.

Sobre otros tributos gestionados por AEAT, con nula o baja capacidad fiscal, percibiendo el 100% de la recaudación por dichas figuras:

- Impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, ninguna capacidad fiscal.
- Impuesto sobre determinados medios de transporte, puede tener en la tarifa (+15%).
- Impuesto sobre juego "on-line", tarifa (+20%).

Impuestos compartidos con el Estado y gestionados por la AEAT:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) con un 50% de la recaudación y con margen de capacidad normativa en los siguientes ámbitos, con cargo a su recaudación:
 - Aumentar o disminuir el mínimo personal y familiar aplicable al gravamen autonómico con un límite del + - 10%.
 - Regular la escala autonómica aplicable en la base liquidable general con el requisito de que sea progresiva.
- Deducciones por:
 - Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta (siempre que no supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta).
 - Por subvenciones y ayudas públicas no exentos percibidos de las comunidades autónomas (con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integran en la base del ahorro).
 - Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en la vivienda habitual.
- Y nula capacidad en el IVA (un 50% de la recaudación estimada destinada a la Generalitat de Catalunya) y en los impuestos especiales (un 58% de la recaudación estimada destinada a la Generalitat de Catalunya).

Figura 1. Los impuestos que configuran el sistema fiscal catalán. Presupuestos del 2023.

Fuente: Generalitat de Catalunya, Departamento de Economía y Hacienda.

	M€	%
Tributos propios	824	3%
I s/ grandes establecimientos comerciales	9	0%
I s/emisión de gases a la atmosf. por la industria	1	0%
I s/ emisión NOx por la aviación comercial	5	0%
I s/ la emisión de CO ₂ de los vehículos	55	0%
I s/ instalaciones inciden en el medio ambiente	188	1%
Canon agua	456	2%
I s/ viviendas vacías	9	0%
I s/ activos no productivos de las personas jurídicas	1	0%
I s/ estancias en establecimientos turísticos	67	0%
I s/ bebidas azucaradas envasadas	31	0%
Gravamen de protección civil	4	0%
Tributos cedidos gestionados por el ATC:	4.407	15%
I Patrimonio	660	2%
I Sucesiones y Donaciones (ISD)	879	3%
ITPAJD	2.658	9%
I sobre el juego	210	1%
Tributos cedidos gestionados por el ACR:		
Impuesto estatal sobre residuos	117	0%
Tributos cedidos gestionados por AEAT:	188	1%
I s/ depósitos en las entidades de crédito	72	0%
I s/determinados medianos de transporte	95	0%
I s/ juego "en línea"	22	0%
Tributos cedidos en régimen de anticipos:	24.510	82%
IRPF	13757	46%
IVA	8267	28%
Impuestos Especiales:	2.486	8%
Tabaco	774	3%
Alcohol	145	0%
Hidrocarburos	1.518	5%
Electricidad	257	1%
Liquidaciones pendientes	-209	-1%
Total de ingresos impositivos	30.046	100%

En el cuadro anterior, se expone la importancia relativa de los impuestos sobre el total de ellos ingresos públicos, en el Presupuesto de la Generalitat de Catalunya, para el ejercicio 2023, último aprobado, que es del 91%, y la importancia relativa de cada una de las figuras impositivas sobre el total de los ingresos impositivos que obtiene la Generalitat de Catalunya.

1.3. El papel de los tributos propios

Con los datos de 2021, la recaudación por impuestos propios (2.380,5 MEUR) de las comunidades autónomas (CCAA) de régimen común representaban un 2,5% de todos sus ingresos tributarios (119.776,2 MEUR). Este porcentaje representa un incremento respecto del registrado en 2020 (1,8%), que fue un ejercicio muy marcado por los efectos derivados de la pandemia.

En el caso de Catalunya la recaudación por impuestos propios fue de 903,8 MEUR en 2021, lo que representa un 3,4% respecto del conjunto de ingresos tributarios (26.393,3 MEUR), un valor casi 50% superior a la media de todas las CCAA, mostrando un incremento significativo en comparación con el ejercicio excepcional de 2020 (2,5%). La mayor importancia relativa de los impuestos propios en el caso de Catalunya queda ilustrada por el hecho que estos representaron un 38% del total recaudado por las CCAA de régimen común⁶. (Los datos provisionales de 2022 muestran un descenso de la recaudación por impuestos propios en Catalunya, hasta los 821 MEUR⁷).

⁶ REAF-CGE. (2023). *Panorámica de la fiscalidad autonómica y foral 2023*.

⁷ Generalitat de Catalunya.

Figura 2. *Impuestos Propios / PIB, %*. Datos de 2021. Fuente: elaboración propia a partir de INE (CRE) y REAF–CGE.

Comunidad	IP/PIB	Ranking
CANARIAS	1,101	1
EXTREMADURA	0,603	2
ASTURIAS, PRINCIPADO DE	0,429	3
BALEARS, ILLES	0,426	4
CATALUÑA	0,425	5
ARAGÓN	0,234	6
RIOJA, LA	0,233	7
CANTABRIA	0,229	8
Total Nacional	0,231	-
COMUNITAT VALENCIANA	0,211	9
MURCIA, REGIÓN DE	0,211	10
GALICIA	0,150	11
CASTILLA Y LEÓN	0,128	12
ANDALUCÍA	0,097	13
CASTILLA - LA MANCHA	0,032	14
MADRID, COMUNIDAD DE	0,002	15

La Figura 2 muestra la presión fiscal o relación entre impuestos propios y PIB de las diferentes CCAA de régimen común. Catalunya, con un peso de los impuestos propios en el PIB del 0,4% es la quinta en presión fiscal asociada a estas figuras tributarias, siendo superada ampliamente por Canarias y Extremadura, situándose en un nivel similar al de Asturias y Baleares, y doblando la media nacional (0,2%).

En el conjunto de las CCAA se contabilizaban en 2023 un total de 123 figuras tributarias clasificables como impuestos propios (incluyendo los cánones, aunque la Ley General Tributaria no los contempla en la categoría de impuestos, tasas o contribuciones especiales). Entre 14 CCAA de régimen general representa un valor promedio de 8,8 impuestos por CA⁸.

En el caso de Catalunya, en 2023 estaban vigentes 11 impuestos propios, incluyendo el canon del agua, que representa más de la mitad de la recaudación total por este concepto. Sin embargo, la cifra de impuestos propios creadas a lo largo del tiempo en Catalunya asciende a 19, de los cuales 8 han dejado de estar vigentes⁹.

Debería procederse a un análisis coste-beneficio de los impuestos propios vigentes y de los que puedan crearse en el futuro, cuantificando como costes tanto los asociados con los procedimientos legislativos, burocráticos y judiciales, como con su posible impacto sobre

⁸ REAF-CGE. (2023). *Panorámica de la fiscalidad autonómica y foral 2023*.

⁹ REAF-CGE. (2023). *Panorámica de la fiscalidad autonómica y foral de 2023*.

las decisiones de consumo, ahorro e inversión. En especial, cabe destacar la litigiosidad asociada con algunos de estos impuestos, por diferentes motivos, que ha provocado hasta el momento tres declaraciones de inconstitucionalidad en el caso de Catalunya.

Por otro lado, también debe tenerse en cuenta que la mayoría de los tributos propios no solo tienen un objetivo recaudatorio, sino que intentan internalizar externalidades negativas.

La recaudación por impuestos propios de la CCAA de Madrid era muy poco relevante hasta 2022, cuando se eliminaron por completo. Esta particularidad de Madrid refleja el hecho que esta Comunidad ha optado por reducir la presión fiscal en todas las figuras tributarias en las que dispone de capacidad normativa de acuerdo con el régimen autonómico vigente.

Aunque a veces tienen o buscan compensar determinados efectos externos negativos, la pregunta sería si en algunos de estos casos, no convendría modificar determinadas figuras tributarias existentes, en donde la definición del hecho imponible incorporase esa vertiente medioambiental. Así, por ejemplo, en el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica, antiguamente conocido como impuesto de circulación, que se define por el número de caballos fiscales, y en el que cabría plantearse si no sería más adecuado fijarlo mediante variables que tuviesen en cuenta esos aspectos medioambientales. Y no necesariamente crear una nueva figura tributaria como la que existe en Catalunya para los vehículos de residentes en Catalunya sobre la emisión de CO₂. Aunque su pretensión sea la de corregir una externalidad debiera ser otra administración de un ámbito superior desde el punto de vista territorial la que pueda acometer con mejor racionalidad ese objetivo, pues los vehículos que transitan por territorio catalán, que emiten CO₂, pero cuyos propietarios no residen en Catalunya, no lo pagan.

De ahí que resulte también necesario contemplar holísticamente el conjunto del sistema fiscal, y no solo fijarse en si se tiene o no capacidad para establecer una figura tributaria, sino si es oportuno ejercitarla en cada supuesto concreto. En Catalunya, se encontraba en fase de elaboración en el momento de disolución del Parlament, el anteproyecto del duodécimo impuesto propio, un impuesto sobre las emisiones de NO_x y partículas de los grandes buques, que únicamente tiene su referencia existencial en Noruega, para el conjunto del país, y del que exonera los buques de tránsito internacional. Posiblemente su importe no sea del todo disuasorio, pero su presencia en la tarjeta de presentación puede llamar a la atención, y no positivamente, sobre las oportunidades de los Puertos Catalanes, frente a competidores próximos, como han expuesto asociaciones empresariales del sector o asociaciones empresariales de sectores que utilizan en sus procesos materias primas y

productos transportados por vía marítima que finalmente verán incrementados sus costes, así como por las alegaciones presentadas por los Puertos Catalanes.

Presumiblemente estemos antes algunas figuras tributarias con escasos resultados tanto recaudatorios como parafiscales, pero que pueden disuadir a realizar determinadas actividades, que habrá que calibrar en su justa medida.

1.4. Los límites a la imposición

El artículo 31.1 de la Constitución Española impone el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo que “en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. El sistema tributario encuentra un límite en la prohibición de confiscatoriedad concretada en que sólo puede detraer legítimamente una parte de la riqueza imponible sometida a tributación.

Un gravamen es confiscatorio cuando es arbitrario o desproporcionado, es decir, se queda con una parte importante de la capacidad económica gravable. La interdicción de la confiscatoriedad se aplica tanto al sistema tributario en su conjunto, como a cada gravamen en particular (STC 26/2017).

Se trata de analizar la prohibición de confiscatoriedad tanto desde el aspecto de todos los tributos que afectan a una misma renta, como desde el punto de vista de cada tributo individualmente considerado. Se debe prohibir una carga exagerada en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, resulta relevante sobre esta cuestión lo que expone el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), que ha entrado a valorar lo que supone una carga impositiva excesiva y desproporcionada, tal como expone, entre otras, en su Sentencia de 14 de mayo 2013 TEDH/2013/54, y que constata que *“los tipos impositivos por encima del 50% han sido recientemente declarados inconstitucionales en algunos Estados miembros del Consejo de Europa, como Alemania y Francia”*.

El TEDH se refiere a la frecuentemente citada sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 en relación con el impuesto sobre el patrimonio. Sentencia que delimitó la carga tributaria máxima que se podía exigir a cada contribuyente individualmente, concluyendo que cualquier gravamen tributario que excediese del 50% de la utilidad potencial de los bienes sería contrario a la garantía del derecho a la propiedad,

resaltando que en la medida que el patrimonio ya se encuentra gravado con impuestos directos sobre la renta y con impuestos indirectos queda poco margen para una tributación adicional, que de afectar a la sustancia del patrimonio podría convertirse en una confiscación escalonada.

En posterior sentencia de 18 de enero de 2006 sobre el gravamen conjunto entre el impuesto sobre la renta de la persona física y el impuesto sobre la renta empresarial, el Tribunal Constitucional alemán estableció, matizando la sentencia anterior, que acercarse al “principio de división en la mitad” (carga efectiva 50,73%) estaría dentro del margen de tolerancia para no incurrir en una confiscación por una carga tributaria desproporcionada.

En Francia el Artículo 1 del Código Tributario (*Code Général des Impôts*) incorporó en 2006 que “*los impuestos directos pagados por un contribuyente no pueden superar el 60% sus ingresos*”(denominado escudo fiscal), incorporando también el derecho a la restitución del exceso para el ejercicio siguiente; tomando en consideración, entre otros, el impuesto sobre la renta, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna, las contribuciones fiscales sobre las rentas del trabajo, el impuesto sobre la propiedad de los edificios y el impuesto residencial en la residencia principal del contribuyente. Posteriormente, en 2007 el escudo fiscal disminuyó al 50% de los ingresos del contribuyente. Sin embargo, el escudo fiscal fue derogado a partir de 1 de enero de 2013.

El Consejo Constitucional de Francia ha venido considerando que corresponde a la Asamblea Nacional determinar el límite máximo de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, en varios pronunciamientos (Decisiones) ha considerado que determinados gravámenes, en conjunción con otros tributos, sobre el mismo beneficio o contribuyente, supone establecer “*una carga excesiva en términos de su capacidad de contribuir*”.

En España la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019, sobre la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal, ha supuesto una decepción, al dictaminar que la cuota tributaria es claramente confiscatoria cuando pueda exceder del cien por cien de la ganancia real y, por lo tanto, socavando los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad (FJ 4º in fine). La STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021 también hace referencia a confiscatoriedad que bajo ningún supuesto puede ser del 100 % de la riqueza gravable. La pregunta que queda es si solo se considera como tal el 100 % o un valor elevado, pues en los hechos relatados sobre el sistema de cálculo de la plusvalía no se tenía en cuenta el valor real, y este cálculo realizado por el impuesto, podría suponer que se excediera del 100%, por lo que era manifiestamente

confiscatorio. Habrá que estar atento a la sentencia que próximamente pueda emitir el Tribunal sobre un recurso de inconstitucionalidad ya admitido a trámite, sobre el Impuesto del Patrimonio, su carácter indefinido contenido en una ley de Presupuestos Generales del Estado, y sobre el aumento de los tipos impositivos que también se aprobó en esa disposición.

La contribución a los gastos públicos ha de tener su límite en la prohibición de confiscatoriedad concretada en que sólo se debe detraer de la riqueza sometida a tributación una parte razonable, lo que el Tribunal Constitucional alemán denomina principio de división en la mitad o aquellos supuestos que el Consejo Constitucional francés denomina “carga excesiva”, cuando el gravamen supera ampliamente el 50% de la riqueza obtenida. Se puede considerar que el límite a la cuota íntegra por renta y patrimonio del 60% de la base imponible del IRPF fue una demanda del principio de no confiscatoriedad en España. Sin embargo, este límite queda afectado por la imposición mínima en el impuesto de patrimonio, por la repetición anual de la carga del impuesto de patrimonio (gravamen escalonado) y porque no se tienen en cuenta otros gravámenes que afectan a la riqueza, como las cargas sociales del contribuyente y el impuesto sobre bienes inmuebles.

2. PROPUESTAS

Aunque las propuestas se definirán con mayor precisión en los capítulos posteriores, como orientación general debe avanzarse decididamente en configurar tanto el sistema tributario general, como las distintas figuras impositivas en particular, de forma más respetuosa con los principios de justicia tributaria (equidad vertical y horizontal); y no confiscatoriedad, garantizando el equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes.

Este mismo equilibrio debe lograrse entre la aportación fiscal de las familias catalanas y las prestaciones y servicios públicos que recibe.

En definitiva, la fiscalidad empresarial debe favorecer la economía productiva, la creación de riqueza y el empleo.

ANEXO ESTADÍSTICO

Figura 3. *Impuestos directos / PIB (%)*. Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	6,92	9,27	9,21	6,89
2001	7,08	8,69	9,28	6,95
2002	7,21	9,20	9,25	6,81
2003	6,83	8,92	8,73	6,83
2004	7,24	9,51	8,99	6,84
2005	7,00	10,33	8,66	6,62
2006	7,42	9,26	9,12	6,69
2007	8,07	7,64	9,91	7,20
2008	7,70	7,84	9,69	7,32
2009	7,13	8,33	8,74	6,51
2010	7,51	8,50	9,21	6,68
2011	7,74	8,69	9,43	7,09
2012	8,09	9,13	9,86	7,45
2013	8,22	9,21	10,02	7,55
2014	8,32	9,34	10,20	7,69
2015	7,94	9,62	9,72	7,86
2016	7,87	10,02	9,55	7,94
2017	8,06	10,04	9,68	8,11
2018	8,36	9,54	10,15	8,30
2019	8,52	9,34	10,24	8,42
2020	9,41	10,29	11,24	9,23
2000-19	7,66	9,12	9,48	7,29

Figura 4. *Cotizaciones sociales / PIB (%)*. Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	14,13	16,33	14,27	14,17
2001	14,00	15,75	14,19	14,25
2002	14,06	15,98	14,18	14,27
2003	13,74	15,99	13,78	14,03
2004	14,03	16,30	13,97	14,09
2005	13,94	16,13	13,90	13,72
2006	14,11	15,83	13,95	13,49
2007	14,01	14,31	13,74	13,46
2008	14,40	14,00	14,26	13,73
2009	14,63	14,19	14,37	14,25
2010	14,63	13,45	14,56	14,33
2011	14,42	13,29	14,25	14,46
2012	14,21	13,83	14,05	14,33
2013	13,97	13,97	13,91	14,17
2014	13,98	14,16	14,04	14,07
2015	13,41	14,21	13,43	13,43
2016	13,27	14,29	13,20	13,16
2017	13,24	14,83	13,06	13,05
2018	13,34	14,40	13,13	12,99
2019	13,93	13,78	13,67	13,48
2020	15,60	15,52	15,50	15,25
2000-19	13,97	14,75	13,90	13,85

Figura 5. *Impuestos directos + Cotizaciones + Impuestos indirectos / PIB (%)*. Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	30,14	34,68	32,57	30,15
2001	29,91	33,26	32,29	30,03
2002	30,12	34,03	32,28	29,92
2003	29,84	34,18	31,78	30,13
2004	31,05	35,59	32,74	30,71
2005	31,18	36,70	32,80	30,58
2006	32,15	35,71	33,69	30,80
2007	31,97	31,84	33,55	30,55
2008	29,94	29,68	31,79	28,88
2009	28,06	28,81	29,39	27,05
2010	30,27	30,08	31,91	29,14
2011	30,02	29,83	31,53	29,39
2012	30,33	30,99	31,93	29,81
2013	30,79	31,79	32,54	30,34
2014	31,23	32,43	33,17	30,69
2015	30,54	33,02	32,34	30,48
2016	30,40	33,57	32,01	30,36
2017	30,65	34,22	32,09	30,51
2018	31,21	33,44	32,79	30,79
2019	31,75	32,42	33,21	31,20
2020	33,77	34,57	35,50	33,24
2000-19	30,58	32,81	32,32	30,08

Figura 6. *Impuestos directos + Cotizaciones + Impuestos indirectos / Población (euros)*. Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	4.815	6.743	6.963	5.903
2001	5.144	6.970	7.443	6.287
2002	5.449	7.444	7.755	6.597
2003	5.674	7.800	7.961	6.980
2004	6.226	8.519	8.656	7.536
2005	6.622	9.217	9.196	8.027
2006	7.275	9.537	10.149	8.694
2007	7.601	8.908	10.563	9.130
2008	7.223	8.358	10.181	8.902
2009	6.471	7.742	9.177	7.943
2010	6.973	8.115	9.852	8.640
2011	6.832	7.906	9.764	8.631
2012	6.686	7.997	9.694	8.554
2013	6.746	8.209	9.780	8.619
2014	6.942	8.572	10.114	8.893
2015	7.095	9.130	10.314	9.163
2016	7.293	9.626	10.545	9.411
2017	7.657	10.173	10.979	9.806
2018	8.040	10.192	11.521	10.196
2019	8.396	10.152	12.024	10.592
2020	7.974	9.591	11.477	10.084
2000-19	6.758	8.565	9.632	8.425

Figura 7. Índice de Frank: Presión fiscal (en %) / PIB per cápita (en euros/1.000.000).
Fuente: Elaboración propia a partir de INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	1,89	1,78	1,52	1,54
2001	1,74	1,59	1,40	1,43
2002	1,66	1,56	1,34	1,36
2003	1,57	1,50	1,27	1,30
2004	1,55	1,49	1,24	1,25
2005	1,47	1,46	1,17	1,17
2006	1,42	1,34	1,12	1,09
2007	1,34	1,14	1,07	1,02
2008	1,24	1,05	0,99	0,94
2009	1,22	1,07	0,94	0,92
2010	1,31	1,12	1,03	0,98
2011	1,32	1,13	1,02	1,00
2012	1,38	1,20	1,05	1,04
2013	1,41	1,23	1,08	1,07
2014	1,41	1,23	1,09	1,06
2015	1,31	1,19	1,01	1,01
2016	1,27	1,17	0,97	0,98
2017	1,23	1,15	0,94	0,95
2018	1,21	1,10	0,93	0,93
2019	1,20	1,04	0,92	0,92
2020	1,43	1,25	1,10	1,10
2000-19	1,41	1,28	1,11	1,10

Figura 8. *Impuestos directos / PIB (%)*. Fuente: *INE (CR) para Catalunya y Comisión Europea (Base AMECO) para el resto*.

	SPA	CAT	EU	GER	FRA	ITA	NED	BEL
1995	7,7			9,9	6,2	10,5	8,3	13,5
1996	7,5			9,4	6,5	10,7	7,9	13,3
1997	7,2			9,1	6,9	11,1	7,0	13,5
1998	7,2			9,3	8,9	11,2	6,7	13,5
1999	7,1		10,0	9,7	9,2	11,5	6,7	13,2
2000	6,9	9,3	10,0	9,8	9,1	11,3	6,7	13,3
2001	7,1	8,7	9,7	9,5	9,1	10,8	6,7	13,6
2002	7,2	9,2	9,5	9,2	8,7	10,6	7,2	13,6
2003	6,8	8,9	9,4	9,0	8,8	10,4	7,0	13,3
2004	7,2	9,5	9,2	8,4	8,7	10,3	6,5	13,1
2005	7,0	10,3	9,3	8,4	8,9	10,4	7,1	13,1
2006	7,4	9,3	9,3	8,7	8,8	10,8	7,1	12,6
2007	8,1	7,6	9,5	9,0	8,6	11,1	7,3	12,4
2008	7,7	7,8	9,7	9,6	8,9	11,6	7,1	12,9
2009	7,1	8,3	9,6	9,5	8,9	11,6	8,4	12,6
2010	7,5	8,5	9,5	8,8	8,8	11,7	8,4	12,7
2011	7,7	8,7	9,5	8,7	9,0	11,5	8,1	13,0
2012	8,1	9,1	10,0	9,2	9,7	12,3	7,6	13,1
2013	8,2	9,2	10,2	9,5	10,0	12,3	7,5	13,5
2014	8,3	9,3	10,3	9,5	10,0	12,2	7,8	13,4
2015	7,9	9,6	10,2	9,6	10,0	12,5	8,4	13,0
2016	7,9	10,0	10,1	9,7	9,9	12,3	8,0	12,5
2017	8,1	10,0	10,2	10,0	9,9	12,2	9,3	12,5
2018	8,4	9,5	10,2	10,1	10,5	12,0	8,8	12,4
2019	8,5	9,3	10,3	10,2	10,2	12,3	9,3	11,9
2020	9,4	10,3	10,5	10,1	10,4	12,9	9,9	12,4
2021	9,4		10,3	10,1	9,9	12,9	9,4	11,9
2022	10,0			10,1	10,0	12,3	9,6	12,3
2023	10,1			9,7	10,2	12,1	9,6	12,5
2024	10,1			9,7	10,5	12,0	9,8	12,7
1995-2019	7,6	9,1	9,8	9,3	9,0	11,4	7,6	13,0

Figura 9. *Impuestos directos + indirectos / PIB (%)*. Fuente: INE (CR) para Catalunya y Comisión Europea (Base AMECO) para el resto.

	SPA	CAT	EU	GER	FRA	ITA	NED	BEL
1995	15,8			18,2	19,8	20,2	17,7	24,1
1996	15,8			17,6	20,6	20,3	17,6	24,2
1997	15,8			17,5	21,0	21,4	16,6	24,9
1998	16,3			17,8	23,0	24,3	16,3	24,9
1999	16,5		21,8	18,7	23,2	24,4	16,7	24,8
2000	16,3	18,4	21,6	18,9	22,5	24,1	16,5	24,9
2001	16,3	17,5	21,1	18,6	22,1	23,1	17,0	24,8
2002	16,4	18,0	21,0	18,3	21,7	23,0	17,5	24,8
2003	16,4	18,2	20,8	18,3	21,7	22,5	17,3	24,4
2004	17,3	19,3	20,7	17,5	21,9	22,6	16,9	24,5
2005	17,6	20,6	21,0	17,6	22,3	23,0	17,7	24,0
2006	18,2	19,9	21,2	17,8	22,2	23,9	17,9	23,2
2007	18,0	17,5	21,3	18,8	21,8	24,3	17,7	22,7
2008	15,6	15,7	21,0	19,4	21,8	23,8	17,4	22,9
2009	13,6	14,6	20,5	19,3	21,6	23,3	18,0	22,5
2010	15,8	16,6	20,7	18,4	21,4	24,0	18,1	22,4
2011	15,8	16,5	21,0	18,7	22,1	23,9	17,6	22,6
2012	16,9	17,2	21,7	19,2	22,9	25,7	17,0	23,1
2013	17,8	17,8	22,0	19,4	23,5	25,3	17,4	23,4
2014	18,3	18,3	22,1	19,3	23,2	25,4	18,2	23,2
2015	18,3	18,8	22,0	19,6	23,0	25,7	18,7	22,6
2016	18,1	19,3	21,9	19,6	23,1	24,7	18,7	22,5
2017	18,4	19,4	22,0	19,8	23,4	25,0	19,9	22,5
2018	18,8	19,0	22,1	20,0	24,1	24,7	19,6	22,5
2019	18,8	18,6	22,1	20,1	24,0	24,9	20,3	21,8
2020	18,5	19,0	20,8	18,1	23,8	24,5	18,1	20,8
2021	19,8		21,1	18,0	23,1	25,3	18,3	21,3
2022	19,9			19,3	23,5	24,0	19,5	21,7
2023	20,4			18,4	23,6	24,8	19,0	22,2
2024	20,5			19,6	24,5	25,1	20,0	22,4
1995-2019	16,9	18,1	21,4	18,7	22,3	23,7	17,8	23,5

Figura 10. Prestaciones sociales + Transferencias en especie / PIB (%). Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	23,4	20,9	17,4	22,8
2001	22,7	20,6	16,8	22,3
2002	23,4	21,7	17,3	23,2
2003	23,2	21,8	17,3	23,5
2004	23,9	23,0	17,6	24,0
2005	24,0	22,5	18,0	24,1
2006	23,9	23,1	17,6	23,9
2007	24,1	23,0	17,8	24,3
2008	26,0	23,9	19,2	26,0
2009	29,5	25,9	21,4	29,9
2010	30,1	25,9	22,3	30,3
2011	30,2	25,9	22,3	30,4
2012	30,7	27,0	22,4	31,2
2013	31,0	28,0	23,0	32,1
2014	30,5	27,7	22,5	31,5
2015	29,7	26,5	21,8	31,0
2016	29,2	26,1	21,2	30,5
2017	28,5	25,8	20,8	29,8
2018	28,7	26,7	20,6	29,9
2019	29,5	25,6	21,2	30,9
2020	36,6	32,6	26,4	37,9
2000-19	27,1	24,6	19,9	27,6

Figura 11. Prestaciones sociales + Transferencias en especie / Población (euros). Fuente: INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	3.738	4.069	3.719	4.460
2001	3.911	4.307	3.867	4.660
2002	4.232	4.755	4.162	5.106
2003	4.414	4.974	4.325	5.438
2004	4.786	5.508	4.652	5.887
2005	5.096	5.657	5.036	6.329
2006	5.418	6.169	5.291	6.742
2007	5.736	6.426	5.619	7.269
2008	6.274	6.716	6.160	7.998
2009	6.804	6.956	6.675	8.793
2010	6.936	6.997	6.898	8.982
2011	6.868	6.861	6.901	8.937
2012	6.774	6.977	6.790	8.943
2013	6.798	7.232	6.903	9.132
2014	6.781	7.331	6.871	9.127
2015	6.890	7.335	6.959	9.313
2016	7.007	7.496	6.992	9.446
2017	7.130	7.679	7.111	9.586
2018	7.385	8.124	7.254	9.888
2019	7.804	8.025	7.674	10.500
2020	8.646	9.031	8.537	11.485
2000-19	6.039	6.480	5.993	7.827

Figura 12. Prestaciones sociales + Transferencias en especie / PIB (%). Fuente: INE (CR) para Catalunya y Comisión Europea (Base AMECO) para el resto.

	SPA	CAT	EU	GER	FRA	ITA	NED	BEL
1995	23,0		28,2	28,7	32,0	25,2	27,3	28,4
1996	22,8		28,5	29,8	32,0	25,7	26,2	29,1
1997	22,2		28,2	29,6	32,0	26,3	25,0	28,4
1998	21,6		27,7	29,2	31,4	25,9	24,2	28,3
1999	21,4		27,8	29,5	31,2	26,2	23,5	28,1
2000	21,1	19,7	27,2	28,9	30,6	25,9	22,9	27,4
2001	20,6	19,5	27,2	29,0	30,7	26,1	23,1	27,6
2002	20,9	20,4	27,8	29,7	31,5	26,5	23,9	28,6
2003	21,0	20,6	28,2	30,2	32,2	26,8	24,9	29,2
2004	21,4	21,6	27,9	29,5	32,1	27,0	24,8	28,8
2005	21,5	21,1	28,0	29,5	32,3	27,4	24,5	28,7
2006	21,3	21,5	27,5	28,5	32,2	27,5	25,5	28,4
2007	21,6	21,5	27,0	27,3	32,0	27,4	25,1	28,1
2008	23,1	22,1	27,5	27,3	32,2	28,2	25,3	29,5
2009	26,5	24,0	30,2	30,0	34,7	30,4	28,1	31,9
2010	27,0	23,9	30,0	29,1	34,7	30,3	28,8	31,4
2011	27,1	23,9	29,5	27,8	34,5	29,7	28,8	31,8
2012	27,6	25,1	29,8	27,8	35,0	30,5	29,3	32,3
2013	27,9	26,1	30,1	28,1	35,4	31,1	29,4	32,9
2014	27,6	26,0	30,0	27,9	35,6	31,4	29,3	32,7
2015	26,9	25,0	29,6	28,2	35,4	31,2	28,6	32,1
2016	26,6	24,8	29,6	28,4	35,4	30,8	28,1	32,1
2017	26,1	24,6	29,2	28,3	35,1	30,5	27,5	31,9
2018	26,4	25,4	28,9	28,3	34,6	30,6	27,2	31,9
2019	26,9	24,3	29,1	28,8	34,4	30,9	27,2	31,8
2020	33,7	30,9	32,5	31,5	38,8	36,0	28,7	35,8
2021	31,8		31,3	31,1	36,5	33,9	28,6	33,9
2022	29,5		29,8	30,0	35,2	32,9	27,6	33,2
2023	29,3		29,2	29,4	34,1	31,9	28,0	33,8
2024	28,8		29,2	29,5	34,3	31,8	28,3	33,8
2000-2019	24,0	23,1	28,6	28,8	33,2	28,4	26,3	30,1

Figura 13. Consumo de las administraciones públicas / PIB (%). Fuente: Elaboración propia a partir del Idescat para Catalunya y Comisión Europea (Base AMECO) para el resto.

	SPA	CAT	EU	GER	FRA	ITA	NED	BEL
1995	17,6			19,4	23,2	17,4	22,4	21,3
1996	17,5			19,7	23,5	17,6	21,4	21,7
1997	17,0			19,4	23,4	17,7	21,0	21,2
1998	16,9			19,1	22,6	17,5	20,8	21,1
1999	16,8		19,7	19,2	22,6	17,5	20,6	21,3
2000	16,7	12,4	19,5	19,0	22,3	17,7	20,6	21,0
2001	16,5	12,5	19,6	19,0	22,1	18,4	21,0	21,3
2002	16,6	12,8	20,0	19,2	22,7	18,5	22,1	22,1
2003	16,8	13,1	20,4	19,3	23,1	19,0	22,9	22,5
2004	17,2	13,3	20,2	18,8	23,0	19,2	22,5	22,2
2005	17,3	13,5	20,2	18,8	23,1	19,6	22,3	22,1
2006	17,4	13,7	20,0	18,3	22,8	19,5	23,2	21,9
2007	17,7	14,2	19,6	17,9	22,4	19,0	23,2	21,6
2008	18,8	15,4	20,1	18,3	22,6	19,6	23,5	22,7
2009	20,6	17,5	21,9	20,0	24,1	20,7	26,0	24,2
2010	20,6	17,5	21,5	19,6	24,0	20,6	26,2	23,7
2011	20,7	17,2	21,1	19,1	23,7	19,8	25,8	24,0
2012	20,0	16,8	21,1	19,3	24,0	19,8	26,0	24,3
2013	19,9	16,6	21,2	19,6	24,1	19,8	25,8	24,3
2014	19,7	16,4	21,2	19,6	24,1	19,5	25,7	24,2
2015	19,5	16,9	20,8	19,7	23,8	19,1	25,0	23,6
2016	19,1	16,5	20,8	19,9	23,7	19,0	24,7	23,3
2017	18,7	16,1	20,6	19,8	23,6	18,8	24,3	23,0
2018	18,7	15,8	20,6	19,9	23,3	18,9	24,4	23,1
2019	18,9	17,8	20,7	20,2	23,0	18,6	24,6	23,0
2020	22,0	16,8	22,6	22,0	24,9	20,7	26,1	24,6
2021	21,4	18,1	22,2	22,1	24,2	19,8	26,2	24,0
2022	20,5	17,2		21,9	23,7	19,5	25,5	24,2
2023	20,2			21,2	23,2	18,8	25,5	24,5
2024	20,0			21,3	23,0	17,8	25,6	24,3
1995-2019	18,3	15,3	20,5	19,3	23,2	18,9	23,4	22,6

Figura 14. *Ingresos fiscales de los hogares – prestaciones y transferencias públicas a los hogares (% PIB). Fuente: Elaboración propia a partir de INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).*

	ESP	CAT	MAD	EUS
2000	6,7	13,8	15,2	7,4
2001	7,2	12,7	15,5	7,8
2002	6,7	12,3	15,0	6,8
2003	6,6	12,4	14,5	6,7
2004	7,2	12,6	15,1	6,7
2005	7,2	14,2	14,8	6,5
2006	8,2	12,6	16,1	6,9
2007	7,8	8,9	15,7	6,2
2008	3,9	5,8	12,6	2,9
2009	-1,4	2,9	8,0	-2,9
2010	0,2	4,1	9,6	-1,2
2011	-0,2	3,9	9,2	-1,0
2012	-0,4	3,9	9,6	-1,4
2013	-0,2	3,8	9,6	-1,8
2014	0,7	4,7	10,6	-0,8
2015	0,9	6,5	10,5	-0,5
2016	1,2	7,4	10,8	-0,1
2017	2,1	8,4	11,3	0,7
2018	2,5	6,8	12,1	0,9
2019	2,2	6,8	12,0	0,3
2020	-2,8	2,0	9,1	-4,6
2000-19	3,5	8,2	12,4	2,5

Figura 15. *Diferencia de esfuerzo fiscal de los hogares con la media española (% PIB).*
Fuente: *Elaboración propia a partir de INE (Contabilidad Regional de España. Cuenta de renta de los hogares).*

	CAT	MAD	EUS
2000	7,0	8,4	0,6
2001	5,5	8,3	0,6
2002	5,6	8,2	0,0
2003	5,8	7,9	0,0
2004	5,4	8,0	-0,5
2005	7,0	7,7	-0,7
2006	4,4	7,9	-1,3
2007	1,0	7,9	-1,6
2008	1,9	8,6	-1,0
2009	4,4	9,5	-1,5
2010	4,0	9,4	-1,3
2011	4,1	9,4	-0,9
2012	4,3	10,0	-1,0
2013	4,0	9,8	-1,6
2014	4,0	9,9	-1,5
2015	5,6	9,6	-1,4
2016	6,2	9,6	-1,3
2017	6,3	9,2	-1,4
2018	4,2	9,6	-1,6
2019	4,6	9,8	-2,0
2020	4,9	11,9	-1,8
2000-19	4,8	8,9	-1,0

CAPÍTULO II. LA MEJORA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA¹⁰

¹⁰ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Josep Maria Coronas (Coord.), Jordi de Juan Casadevall, Carme Jover Díaz, Juan Roda Andersen, José Andrés Rozas y Enrique Seoane.

1. CONCLUSIONES

En el ámbito de la regulación de la gestión tributaria las competencias autonómicas son, sin duda, muy limitadas. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia 65/2020, de 18 de junio de 2020, al resolver el recurso de inconstitucionalidad 4362/2017, interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con el artículo 5 de la Ley del Parlamento de Catalunya 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Catalunya y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la administración tributaria de la Generalitat.

En ella se afirma que *“cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la Ley general tributaria, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA.”*¹¹

¹¹ La consideración general del Tribunal Constitucional en esta sentencia es la siguiente:

“En este sentido, este tribunal ya ha afirmado que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles (por todas, STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las comunidades autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas (STC 19/1987)» [SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5, y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b)]. En dichos pronunciamientos se manifestó que «esos principios comunes, que rigen por tanto en todas las comunidades autónomas, con los que pretenden conseguirse los objetivos unitarios antes aludidos, son únicamente [...] los consagrados en los preceptos constitucionales, estatutarios y legales aplicables en cada una de las comunidades autónomas o los que puedan inducirse de estos preceptos». Ciertamente, tras declarar de forma genérica que dichos principios comunes del sistema tributario español se encuentran en la Constitución, en los estatutos de autonomía y en las leyes, este tribunal de forma específica ubicó tales principios comunes únicamente en la Constitución y en las leyes pertenecientes al bloque de constitucionalidad (estatutos de autonomía y LOFCA). Ahora bien, esa restricción específica a las leyes que conforman el bloque se debía en aquellos pronunciamientos a que dicha doctrina constitucional fue elaborada al hilo de la prohibición de crear y modificar tributos contenida en el art. 134.7 CE, que este tribunal circunscribió exclusivamente a las leyes de presupuestos estatales: la eventual prohibición análoga aplicable a las leyes autonómicas de presupuestos solo puede encontrarse en coherencia con el necesario rango normativo, en una norma perteneciente al bloque de la constitucionalidad.

Así las cosas, y tomando como base esa doctrina constitucional, corresponde ahora concluir con relación al caso que nos ocupa que la Ley general tributaria proporciona parámetros de constitucionalidad para el enjuiciamiento de las leyes autonómicas, en cuanto contiene un conjunto de principios generales comunes aplicables a todos los entes públicos territoriales «capaz de garantizar esa homogeneidad básica para configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema» [a la que hacen referencia las SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5, y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b)]. Es más, al igual que este tribunal ha declarado reiteradamente sobre el art. 6 LOFCA, mediante los principios y normas jurídicas generales de ordenación y aplicación de los tributos incluidos en la Ley general tributaria el Estado ejerce la función de coordinación que le exige el art. 156.1 CE «para garantizar que el ejercicio del poder tributario por

los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de 'un sistema tributario' (art. 31.1 CE)» [SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 b); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 c), y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 c)]. De esta forma, la Ley general tributaria, como ya ha declarado este tribunal, es una «verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario» (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14, citada en las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 25/2016, de 15 de febrero, FJ 4, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 5).

No obstante, la referida doctrina constitucional también dejó claro que tales principios comunes «no cabe derivarlos, sin más, de preceptos que regulen exclusivamente instituciones del Estado ni aplicarlos por analogía a las comunidades autónomas» [SSTC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5, y 108/2015, de 28 de mayo, FJ 3 b)], por lo que deberá determinarse en su caso, del vasto articulado de la Ley general tributaria, cuáles sean los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español en ella contenidos y que son de aplicación a todas las administraciones tributarias «en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución» (art. 1.1 LGT).

c) Respecto a lo preceptuado en el mencionado art. 20 LOFCA conviene realizar una precisión. Es cierto que se trata de una norma referida expresamente a las competencias autonómicas de revisión en materia tributaria. En efecto, tras reconocer competencias revisoras a las comunidades autónomas sobre sus propios tributos (apartado primero) e introducir la posibilidad de que estas asuman competencias revisoras sobre los tributos estatales (apartados segundo y tercero), en el apartado cuarto se declara que «[l]o dispuesto en los apartados anteriores se entiende sin perjuicio de» la competencia exclusiva del Estado atribuida en el art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE sobre «los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español [...] aplicables a y por todas las Administraciones tributarias», contenidos en la Ley general tributaria.

Sin embargo, ni la ubicación sistemática de dicha previsión en el art. 20 (relativo a las funciones autonómicas revisoras) ni su tenor literal (con referencia expresa a los apartados anteriores) impiden que lo en ella establecido sea de aplicación no solo a la competencia revisora, sino también a las demás competencias, normativas y ejecutivas, que poseen las comunidades autónomas sobre sus propios tributos. Y ello porque es doctrina reiterada de este tribunal que los títulos competenciales «son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las comunidades autónomas; y que operan ope Constitutionis, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas» [por todas, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4 a); 33/2018, de 12 de abril, FJ 3, y 65/2018, de 7 de junio, FJ 6]. Por ello, en materia de tributos propios, las competencias de las comunidades autónomas han de coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las comunidades autónomas sobre el mencionado sector material, más allá de los límites impuestos en la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas y en el respectivo estatuto de autonomía. Tal es el caso, por ejemplo, de la competencia para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de los españoles en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE), de la competencia para celebrar tratados internacionales sobre asistencia mutua en materia tributaria o para evitar la doble imposición y el fraude fiscal (art. 149.1.3 CE), de la competencia para regular en todo caso las reglas relativas a la eficacia y aplicación de las normas jurídicas (art. 149.1.8 CE), de la competencia que permite al Estado adoptar unas normas comunes sobre ordenación y aplicación de los tributos en virtud de su competencia sobre hacienda general (art. 149.1.14 CE) y de la competencia legislativa sobre procedimiento administrativo común y sobre legislación básica de régimen jurídico de las administraciones públicas (art. 149.1.18 CE). En suma, las comunidades autónomas podrán establecer y exigir tributos, como preceptúa el art. 133.2 CE, de acuerdo con la Constitución y con las leyes que el Estado promulgue en el ejercicio de sus competencias, entre las que se encuentran no solo la LOFCA y los estatutos de autonomía, sino también aquellos preceptos de la Ley general tributaria que, ex art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establezcan «principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español», siempre que sean reconducibles efectivamente a los mencionados títulos competenciales estatales.

En consecuencia, cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la Ley general tributaria, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA.

De ahí que las consideraciones que se realizan a continuación van dirigidas, no tanto a la Generalitat de Catalunya, como al legislador estatal. Todo ello, sin perjuicio de que esta pueda mediante circulares, directrices e instrucciones, dirigir y orientar la actuación de la Agencia Tributaria de Catalunya, y otros organismos con competencia en la gestión y recaudación tributaria (como l'Agència Catalana de l'Aigua i l'Agència de Residus de Catalunya) al pleno y más efectivo cumplimiento de los principios generales proclamados en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público¹².

La mejor doctrina otorga una gran importancia, como índice de la calidad de una sociedad buena, al número de “actos administrativos consentidos” por sus destinatarios. El consentimiento, la aceptación de lo determinado por la Administración (sea o no ésta la Hacienda Pública) sólo puede nacer de que el proponente (el funcionario o el órgano en cuestión) y el aceptante (el ciudadano, en su condición o no de contribuyente) se hayan relacionado en el marco de un “procedimiento” configurado, verdaderamente, como un diálogo y no como una sucesión de monólogos o, en el peor de los casos, como un único monólogo respondido con el silencio, la ignorancia, la impotencia o el temor, que de todo ello hay un poco en la realidad. El consentimiento será el fruto maduro del esfuerzo de comprensión de los sujetos del procedimiento sobre las peculiaridades de cada caso realizado conforme a un paradigma de conducta fuertemente teñido del ejercicio de la virtud pública de la lealtad.

Y esto mismo es trasladable, sin fisuras, como se verá, al ámbito de los tributos estatales cedidos a las comunidades autónomas cuando estas ejerzan, por delegación, las competencias normativas, sustantivas y procedimentales, dentro del marco de la ley de cesión.”

¹² “Artículo 3. Principios generales.

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

- a) Servicio efectivo a los ciudadanos.*
- b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.*
- c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.*
- d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.*
- e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.*
- f) Responsabilidad por la gestión pública.*
- g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.*
- h) Eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados.*
- i) Economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales.*
- j) Eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.*
- k) Cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas.”*

Nos movemos en la perspectiva jurídica que auspicia la construcción de una “*sociedad buena*”, porque ese desiderátum y no otro es el que orienta la esencia misma del Derecho en cuanto que, para nosotros, la fuente primordial del Derecho es la conciencia social que aspira a impulsar un sistema normativo guiado por la búsqueda del *ius suum* bajo los paradigmas (en parte, permanentes y en parte mudables) de lo correcto.

La conciencia social aparece así en el origen del Derecho porque es la aspiración al orden social (definido por unos valores que son la libertad, la igualdad, la justicia y la solidaridad) lo que conduce al deseo intenso de dotar a la sociedad de un entramado organizativo capaz de garantizar el mencionado orden social. Obviamente, el contenido etiológico del modelo de convivencia al que se aspira no es indiferente, pero nos parece difícil alejarnos de aquél que responde a la prevalencia de la ciudadanía sobre la sujeción, al equilibrio entre los derechos y los deberes y al respeto de las expectativas legítimas de cada persona.

Una sociedad así construida es una “*sociedad buena*” porque rechaza la exclusión y protege a los más débiles, premia el mérito y la capacidad y tutela que las personas no se vean frustradas por elementos externos en el libre desarrollo de su modo de vida.

1.1. La necesidad de un diálogo constructivo

Entendidas así las cosas, se refuerza nuestra convicción primera de que el actuar administrativo ha de concebirse y llevarse a cabo con la finalidad de obtener la aquiescencia de sus destinatarios. En el terreno de los gastos públicos, por supuesto, le reconocemos a la Administración su potestad de organizar los servicios de la educación y de la sanidad, pero a la vez le exigimos que lo haga bien, con una eficiente gestión de la calidad, a la búsqueda de la satisfacción de los destinatarios. En el campo de los ingresos públicos, del mismo modo, ha de estar igualmente presente la calidad en unos procedimientos administrativos realizados conforme a criterios generalmente admitidos susceptibles de ser admitidos por los contribuyentes.

Resulta innegable que la Administración actúa mediante el ejercicio de sus potestades, pero es menester advertir, de nuevo, que “*potestad*” no es sinónimo de “*privilegio*”, sino que es, precisamente, todo lo contrario.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid n.º 119/2014, de 29 de enero de 2014 (ponente Doña Sandra González de Lara Mingo) contiene un párrafo de indudable interés general, mucho más allá del hecho juzgado, y dejando al margen las polémicas

sobre el llamado *tiro único*, que no pueden tener cabida aquí, sin perjuicio de su notable interés: "*lo único jurídicamente intolerable*" -dice la sentencia- "*es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho*". Conviene saber que el Tribunal declara este criterio, para señalar que "*si no se da contumacia, obstinación o reincidencia en el error, el auto viciado anulado puede un día, sin vulnerar el plazo de prescripción, ser substituido por otro que haya respetado las reglas del procedimiento*". Pero aclarada esta cuestión, pasa a primer plano el reflejo, en la literatura de los tribunales de justicia, de situaciones en las que el ciudadano sufre las consecuencias de la prepotencia administrativa en forma de no motivación de los actos, de aplicación de criterios generalizados a miles de contribuyentes sin fundamento jurídico y sin esfuerzo de adaptación al caso concreto o de prejuicios condenatorios que identifican cualquier diferencia en el cálculo de la cuota tributaria con una infracción tributaria.

La alergia funcional a los expedientes de rectificación sin sanción está recibiendo un duro correctivo por los propios Tribunales Económico-Administrativos. Así, como un ejemplo entre muchos, la resolución del TEAR de Catalunya de 16 de diciembre de 2009 (dictada de forma unipersonal) ha de censurarle a la Administración de la Agencia Tributaria en Pedralbes-Sarrià que el acuerdo sancionador no motiva adecuadamente el elemento subjetivo de la culpabilidad no haciendo referencia alguna al mismo -en este caso, los elementos apreciados en la conducta del contribuyente- señalando que, por el contrario, el acuerdo contiene afirmaciones genéricas, aplicables a cualquier supuesto, sin concreción respecto a dicho elemento subjetivo. Aquello que resalta por encima de otras consideraciones no es ya la encomiable buena doctrina del TEAR, que glosa la del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, sino la constatación del lamentable despego de la praxis administrativa respecto de los conceptos fundamentales del Derecho sancionador, bajo el cual subyace no sólo una tremenda impericia, sino un censurable menosprecio del ciudadano-contribuyente.

Las palabras transcritas más arriba de la Audiencia Nacional sobre la posibilidad de que el contribuyente se allane a la propuesta inspectora para evitar litigios ineficaces se halla en el corazón del argumentario de quienes defienden la extensión de los actos administrativos consentidos. La pretensión punitiva sobre quienes aceptan, convencidos o resignados, el contenido de un acto administrativo de liquidación, aunque se funde en criterios no compartidos inicialmente por el contribuyente, es un torpedo en la línea de flotación de las

“*buenas prácticas*” tendentes a la disminución de la conflictividad por la vía del diálogo y del acuerdo.

La complejidad de las relaciones humanas -y entre ellas, las económicas- y la dificultad de aplicar normas tributarias que, lamentablemente, aumenten en prolijidad mientras disminuyen en calidad, requieren fomentar el diálogo entre la Hacienda Pública y el contribuyente mucho más de lo que normalmente se admite.

Los actos administrativos consentidos no nacerán de un incremento de la represión ni tampoco de los perversos incentivos a la aceptación de liquidaciones tributarias con la amenaza de extensión de actas de disconformidad por mayor cuantía o al aquietamiento ante un acto sancionador por el descuento por no recurrir. La violencia, aún la administrativa, no es nunca una vía hacia la paz.

Por el contrario, los actos administrativos consentidos llegarán a significar un hito en la evolución de nuestra Hacienda Pública y de las relaciones entre ella y los ciudadanos cuando constituyan el objetivo prioritario del ejercicio de la función administrativa. Ello requiere articular verdaderos mecanismos de expresión y defensa de criterios distintos, representativos incluso de intereses distintos, antes del nacimiento del acto administrativo, en primer lugar. Aunque también con posterioridad al mismo, generando ocasiones de recuperación rápida y eficaz del acuerdo que no hubiera debido abortarse, dadas las circunstancias del caso.

1.2. El arbitraje

Entre las fórmulas destinadas a la resolución de conflictos tributarios se incardina el arbitraje, a través del cual las controversias deben resolverse en conciencia con criterios de equidad, o de Derecho, por un tercero y cuyo alumbramiento ya se preveía tímidamente en el artículo 107.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPAC), a cuyo tenor:

“Las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o comisiones específicas no sometidas a instrucciones

jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a los ciudadanos y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

En las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado.

La aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley.”

El mecanismo del arbitraje se propone, en consecuencia, como alternativa a la resolución administrativa unilateral que prevé el vigente ordenamiento jurídico tributario. Esto es, como técnica alternativa al recurso administrativo.

En el arbitraje, las partes -en este caso la Administración y los contribuyentes- confían voluntariamente la resolución de sus divergencias a un tercero, que puede ser un órgano unipersonal o un Tribunal. A diferencia de la mediación, en el arbitraje la decisión adoptada por el árbitro sobre la cuestión sometida a su juicio es obligatoria y vinculante para las partes en conflicto, constituyendo así una especie de consentimiento del ciudadano.

En este orden de consideraciones, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, en el Informe emitido en julio de 2001, se expresaba del modo siguiente:

“Ante todo, es preciso resaltar que la Comisión se ha pronunciado, de forma casi unánime, a favor de la introducción de un arbitraje tributario. A pesar de que la Comisión es consciente de la existencia de posiciones reticentes a la introducción de fórmulas de arbitraje, se considera que esta forma de decisión de pretensiones de los obligados tributarios o de la Administración resulta aconsejable por múltiples razones. La más importante es, sin duda, la necesidad de una cierta celeridad en la resolución de tales pretensiones. El sistema actual de reclamación económico-administrativa y posterior recurso contencioso-administrativo es lento debido a la acumulación de asuntos existente, no obstante, el esfuerzo de vocales y magistrados. Además, se trata de una lentitud que no tiene fácil solución. La pregunta es siempre la misma: ¿una tutela judicial lenta es una tutela judicial efectiva?”

La Comisión se plantea, pues, una cuestión capital como es la garantía de la tutela judicial efectiva que, puede decirse, se socava por las dificultades de los Tribunales económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa para resolver ante el elevado

número de recursos interpuestos en materia tributaria. Además, la lentitud en la resolución de las reclamaciones y recursos perjudica tanto al ciudadano como a la Administración.

Al ciudadano, porque el retraso en la resolución de los procedimientos puede frustrar la eficacia de la resolución misma, lo que en ocasiones provoca incluso que se desista de la reclamación, con el consiguiente menoscabo de la tutela judicial. A la Administración, porque en el supuesto de prosperar sus pretensiones se le habrá producido un importante retraso en la recaudación que no siempre queda compensado con los intereses de demora pertinentes o, incluso, puede verse impedida para obtener el ingreso correspondiente por haber prescrito su derecho a recaudar la deuda tributaria.

Por el contrario, la técnica arbitral puede contribuir a potenciar el equilibrio entre las facultades de la Administración tributaria y los derechos y garantías de los ciudadanos, incluido el de la tutela judicial efectiva, al procurar un proceso más ágil, rápido y menos costoso para el administrado. Las ventajas que ofrece el arbitraje son diversas, pero desde la perspectiva que ahora se analiza, cabe destacar las siguientes: una mayor garantía para el ciudadano; una mayor efectividad de las resoluciones, en la medida en que se adoptan sin dilaciones indebidas; y una apreciable disminución de la litigiosidad ante los Tribunales Contencioso- Administrativos.

El Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT del año 2001, dedicó un apartado a lo que denominó “*Medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria*” en el que se decía, entre otras cosas:

“La Comisión entiende que la reducción de la actual situación de conflictividad en materia tributaria requiere la adopción de medidas en los primeros estadios en que aquélla se manifiesta o exterioriza. De todos es conocida la situación en que se encuentran los órganos revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales. Pues bien, resulta ingenuo pensar que dicha situación puede solucionarse, únicamente, mediante una mayor asignación de medios materiales y humanos o a través de una reforma del sistema de recursos. Ambas medidas son necesarias, pero no suficientes. Por el contrario deben completarse con otras propuestas que permitan que el litigio no llegue a plantearse. Es decir, se trata de introducir reformas en las actuaciones y procedimientos de comprobación e inspección dirigidas a conseguir que éstos finalicen con un acuerdo entre la Administración y el obligado tributario y que dicho acuerdo va a ser respetado con posterioridad. En definitiva, se pretende fomentar el empleo de las técnicas de terminación convencional de los procedimientos, previstas en la LRJPAC, utilizadas con éxito en otros países y poco reguladas y utilizadas en el nuestro (...). Para ello se han analizado las soluciones

adoptadas en otros ordenamientos europeos, en especial el italiano, donde la introducción de estas fórmulas ha conseguido reducir la conflictividad en gran medida⁸.”

Posteriormente se refería concretamente al ordenamiento italiano en el que las fórmulas convencionales han sido objeto de especial atención, consiguiendo éxitos. Y explicaba respecto del mismo:

“La pieza angular de su sistema convencional es el denominado “accertamento con adesione”. Se trata de una comprobación en la que tanto la Administración tributaria como el contribuyente formulan, por escrito y formalmente, sus propuestas y contrapropuestas, llegando a una solución pactada. En tal caso, además, este último se beneficia de una importante reducción en las sanciones.

Es preciso advertir, ante todo, que el parecer unánime de la Comisión es que la introducción de este tipo de medidas incentivadoras del acuerdo no suponen una vulneración de los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria. Se trata, simplemente, de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijan el contenido de la norma en un caso concreto. Es decir, su ámbito de aplicación natural es el de aquellos supuestos en los que la Ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, deban aplicarse normas de valoración o no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición⁹.”

La Comisión dejó constancia de que, a su juicio, debía aprovecharse el estado actual de nuestras instituciones para introducir un mejor clima entre administrados y Administración, a cuyo efecto proponía diversas medidas que quedaron arrinconadas durante los trabajos previos y de las que quedó ya poco rastro en el Informe sobre el borrador de Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria del 23 de enero de 2003.

Sólo sobrevivieron y aparecieron en la Ley, las actas con acuerdo.

1.3. Las actas con acuerdo y otras herramientas infrautilizadas

En lo que concierne a las actas con acuerdo, el dictamen del Consejo de Estado empieza por indicar que con su introducción en el anteproyecto se pretende reducir la conflictividad en materia tributaria, según las propuestas del Informe de la Comisión del año 2001. Entiende que representa un paso hacia fórmulas convencionales de terminación de los procedimientos tributarios, a la vez que, para la Administración tributaria supone mayor

seguridad en el cobro (se exige previa garantía) y reduce la posibilidad de impugnación posterior, mientras que para el obligado tributario representa una mayor y más pronta certeza sobre las consecuencias de su conducta tributaria al propio tiempo que lleva consigo una reducción significativa en las posibles sanciones. Indica que es una figura enteramente nueva desde el punto de vista normativo, si bien se aproxima algo a prácticas existentes que funcionan en otros lugares, como en Italia y en países anglosajones.

Es menester recordar que el recurso de reposición, siguiendo muy de cerca las palabras de la clásica sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1958 es aquél que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa para que ésta, por acto de contrario imperio, revoque el acto o decisión recurridos. Su fundamento se halla, pues, en permitir que el órgano que dictó el acto tenga oportunidad de reconsiderarlo antes de que se someta a los órganos económico-administrativos y, en la esfera local, como paso previo y obligado para el acceso a la jurisdicción.

Parece difícil rehuir la opinión mayoritaria sobre la inutilidad del recurso de reposición, al darse por descontado el impulso psicológico de reafirmación de lo actuado que afectaría a la práctica totalidad de los funcionarios, convirtiendo el recurso cuando es potestativo en algo prescindible y, en un mero trámite sin contenido, cuando es obligatorio. Sin embargo, el que hemos venido identificando como Informe de 2001 reivindicaba, de un lado, la potenciación y el prestigio del recurso de reposición, no dejando de mencionar que una parte de la Comisión redactora se inclinaba por su supresión. Entre la inutilidad práctica y la búsqueda de una nueva función, el Informe se inclinaba por esta última, como hacemos ahora nosotros al compartir el anhelo de que esta figura pudiera servir para efectuar una "*segunda lectura*" de los actos administrativos -tendente a su adecuación a la realidad, para ofrecer un cauce rápido de resolución de conflictos. El Informe señalaba, con acierto, que una transformación tal necesitaría de un "*cambio de talante*", lo que deseamos traducir por la adopción de una nueva cultura tributaria.

Permítasenos ir más allá siguiendo, de otro lado, los pasos del Informe de 2001: habida cuenta de la naturaleza y configuración del recurso de reposición, ha de decirse que lo más adecuado sería establecer, en general, la suspensión con carácter automático, del acto recurrido, sin necesidad de garantía. En cualquier caso, no hay razón que justifique el mantenimiento del privilegio de ejecutividad sin, al menos, haber previsto las debidas cautelas jurídicas encaminadas a evitar daños y perjuicios irreparables o situaciones irreversibles para los contribuyentes. El Informe de 2001, como acabamos de decir,

propuso como una voz que clama en el desierto la no obligación de prestar garantía para la suspensión del acto impugnado, tomando en consideración que el recurso es de teórica tramitación muy corta y que no sólo servía a los intereses del contribuyente sino también a los de la Administración. El equilibrio con la propuesta de suspensión automática debería hallarse en la potestad de adopción de medidas cautelares que protegieran el interés público frente a una actuación dolosa de los sujetos pasivos en el bien entendido que la prudencia del buen juez que ha de guiar este tema dista mucho de haber sido interiorizada por nuestra Hacienda Pública, proclive a la extensión de los supuestos y al indiscriminado uso de sus privilegios.

En efecto, la distinción sustancial entre la revocación, en cualquiera de sus modalidades, y los otros procedimientos de revisión de oficio radica en que la primera viene siempre referida a actos de gravamen y los segundos, en cambio, se refieren o afectan a actos declarativos de derechos o a actos favorables para el interesado. De esta manera, mientras que la revocación o revisión de un acto de gravamen por parte de la propia Administración que lo ha dictado no precisa de ninguna garantía para los particulares, pues van a verse siempre beneficiados, sucede exactamente lo contrario cuando se trata de revisar de oficio un acto favorable para su destinatario. En este caso, el ordenamiento jurídico administrativo establece una serie de garantías que paralelamente son límites o impedimentos para la Administración que pretende revisar actos suyos por los que se han reconocido o declarado derechos a favor de un particular.

La revisión de oficio de los actos tributarios, como no puede ser de otro modo, se adapta, aunque no con total identidad, al esquema descrito con relación a los actos administrativos en general, incluyendo también la técnica de la revocación²³. En este ámbito, la revocación puede darse por razones de legalidad y, en cierta medida, por motivos de oportunidad, pero siempre en beneficio de los interesados.

Ciertamente, los límites que circunscriben al procedimiento para la declaración de nulidad de un acto administrativo tributario impiden que puedan acomodarse al ordenamiento la mayor parte de los actos de gestión tributaria que han resultado equivocados o contradictorios con la legalidad vigente. Por ello, siguiendo el criterio sostenido en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001 se introdujo la técnica de la revocación regulada, como se ha visto, por el artículo 105 de la Ley 30/1992 y que ya se venía aplicando en el ámbito tributario, sobre todo en la esfera local. En la estatal, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, según sus normas reguladoras y tras la queja

presentada por el interesado, puede instar de la Administración tributaria que revoque sus actos cuando éstos infrinjan de modo manifiesto el ordenamiento.

La inclusión en la LGT de la revocación debía haber supuesto la normalización de este medio de revisión permitiendo, a su través, la desaparición de los actos que no se ajustan a Derecho por medio de un procedimiento que, precisamente, se inicia siempre de oficio. Aunque si bien, como luego se explicará, puede ser impulsado a solicitud del interesado, ya sea directamente ante el órgano administrativo competente, ya sea a través de una queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La revocación debería ser, pues, una vía flexible, rápida y sencilla de resolución extrajudicial de conflictos cuya normalización -y ésta era sin duda la intención de la LGT- no puede redundar más que en beneficio de los contribuyentes y de la propia Administración tributaria, procurando una más correcta aplicación de la ley y evitando los conflictos innecesarios o poniendo fin a los que ya se han iniciado en aquellos casos en los que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión. Constituye pues, desde este punto de vista, un medio para mitigar la litigiosidad y conflictividad tributaria.

1.4. La conciliación

Finalmente, desde la perspectiva que nos ocupa, esto es, la del acto administrativo consentido, la conciliación constituye un mecanismo de indudable importancia ya que mediante ésta se trata, fundamentalmente, de fomentar el entendimiento entre los ciudadanos y la Administración a los efectos de reducir el volumen de litigiosidad.

Ya en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001, se señaló -y también dentro de la Comisión- la necesidad de regular la conciliación judicial o, en su caso, ante los Tribunales Económico-Administrativos. Esta es una de las vías más usadas en Derecho comparado. En Italia, la conciliación sólo tiene como límite la inexistencia de "pruebas ciertas" en el caso controvertido. Pero no se realizó ninguna propuesta sobre como arbitrar este medio de resolución de conflictos.

Algo más se dijo en el Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria elaborado en enero de 2003. En dicho informe se señala que la Comisión se ha pronunciado, mayoritariamente, a favor de que en el futuro se estudie la posibilidad de que, a través del escrito de interposición de la reclamación económico-

administrativa, el recurrente pueda solicitar, como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que en caso de desacuerdo entre las partes, de lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del Tribunal Económico-Administrativo correspondiente. Como se observa, la propuesta no hace referencia a la intervención de órganos ajenos a la Administración, sino que la competencia para conocer del arbitraje estaría atribuida a los propios Tribunales Económico-Administrativos. La conciliación o el arbitraje deberían tener los mismos efectos que las actas con acuerdo, limitándose la reducción de las sanciones en ambos supuestos a la mitad de la prevista para dichas actas. La Comisión considera que este mecanismo de resolución de pretensiones de los obligados tributarios resulta aconsejable por múltiples razones. La más importante es, sin duda, la necesidad de una cierta celeridad en la resolución de tales pretensiones. El sistema actual de reclamación económico-administrativa y posterior recurso contencioso-administrativo es lento debido a la acumulación de asuntos existentes, no obstante, el esfuerzo de vocales y magistrados.

Además, se trata de una lentitud que no tiene fácil solución. La pregunta es siempre la misma: ¿una tutela judicial lenta es una tutela judicial efectiva? Precisamente, como puso de manifiesto el Informe de 2001, la conciliación es una de las vías más utilizadas en el Derecho comparado para agilizar la resolución de conflictos.

Sin embargo, pese a la posibilidad abierta por el artículo 107.2 de la Ley 30/1992 para la conciliación y de las recomendaciones de los expertos transcrita, nuestro ordenamiento tributario no ha previsto esta fórmula alternativa de resolución, o mejor, de superación de conflictos, pues esta última debería ser la forma de entender la conciliación. Dicho de otro modo, la conciliación se inserta entre las vías para favorecer la superación de los enfrentamientos reiterados y la aproximación de la Administración a los ciudadanos. El diálogo constructivo que se ha ido reclamando en estas páginas debe conducir a acuerdos de voluntades que sirvan para preparar la correspondiente resolución administrativa, que se integren en ella o que incluso la sustituyan, también cuando se trate de las reclamaciones económico-administrativas, como se perfilaba en el último Informe citado. La Administración democrática no repele -precisamente todo lo contrario-, adopta como procedimiento natural el diálogo con los ciudadanos, precisamente porque el concepto de servicio público se asocia más con el intercambio de pareceres que con el enfrentamiento de posiciones o de intereses. Por ello la conciliación, en la medida en que es una fórmula para aproximar posturas, y si se quiere, para alcanzar una razonable transacción, contribuye, desde luego, a ese diálogo constructivo que se acaba de describir.

2. PROPUESTAS

El ordenamiento tributario español contiene una serie de instituciones que propenden por naturaleza a la generación de actos administrativos consentidos por sus destinatarios que, sin embargo, se hallan infrautilizadas, olvidadas, marginadas o menospreciadas. Desde esta perspectiva, se trata de *recuperar* cuando de valioso ya tenemos y sacarle todo el rendimiento posible.

(i) En el procedimiento de comprobación e investigación de los tributos ha de existir una verdadera interlocución entre las partes, documentada en cuanto tal en las diligencias, que vaya mucho más allá de la formalidad de la vista del expediente y de la oportunidad de formular alegaciones previas o posteriores al acta. Constituiría un gran avance, en cualquier caso, que estos dos momentos de alegaciones se convirtieran en hitos relevantes del procedimiento a la hora de avanzar hacia el acto administrativo de liquidación y, secundariamente, como elementos de referencia de la posterior vía de recurso, si ésta llegara a iniciarse.

(ii) Entendemos que las actas con acuerdo son hoy, todavía, una ocasión perdida, y que el procedimiento para llegar a ellas ha de regularse mediante la fijación de las fórmulas que conducen -y que favorecen- la coincidencia de voluntades.

(iii) Si bien hemos de aceptar la dificultad que los operadores jurídicos han tenido para aceptar en sede tributaria mecanismos de mediación, conciliación y arbitraje, no renunciamos a sumar nuestro esfuerzo a los sectores de la doctrina que han defendido estos medios de prevención de conflictos conducentes a la generación de actos administrativos consentidos. Estos mismos medios pueden servir también para la resolución de conflictos, si aparecen de algún modo antes del procedimiento económico-administrativo y del proceso contencioso.

(iv) Cómo ya se ha hecho referencia, la técnica arbitral puede contribuir a potenciar el equilibrio entre las facultades de la Administración tributaria y los derechos y garantías de los ciudadanos procurando un proceso más ágil, rápido y menos costoso para el administrado. Siendo otras de sus ventajas, una mayor efectividad de las resoluciones, en la medida en que se adoptan sin dilaciones indebidas, y una apreciable disminución de la litigiosidad ante los Tribunales Contencioso-Administrativos.

(v) El recurso de reposición, de un lado, y la revocación, de otro, son figuras ya existentes en nuestro Derecho que son susceptibles de recuperar o de obtener fuerza y vigor si se reconducen positivamente a la luz de nuevas buenas prácticas administrativas.

(vi) Dada la esencia y estructura del recurso de reposición, sería más apropiado implementar, en términos generales, la suspensión automática del acto recurrido sin requerir garantía. En cualquier circunstancia, no existe justificación para preservar el privilegio de ejecutividad sin haber establecido las precauciones jurídicas necesarias para prevenir daños irreparables o situaciones irreversibles para los contribuyentes.

(vii) En lo que se refiere a la revocación, debería ser una vía flexible, rápida y simple para la resolución extrajudicial de conflictos. Su normalización, que era sin duda el objetivo de la LGT, solo puede beneficiar a los contribuyentes y a la Administración tributaria, asegurando una aplicación más correcta de la ley y evitando conflictos innecesarios o poniendo fin a los que ya se han iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión.

(viii) La investigación sobre los actos administrativos que hemos venido llamando consentidos tiene la potencialidad de ofrecer una nueva visión de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en el marco de una cultura tributaria que gire alrededor de un mismo lenguaje y de una misma comprensión de lo tributario.

CAPÍTULO III. IMPUESTOS CEDIDOS. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS¹³

¹³ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Esther Amselem (Coord.), Guzmán Clavel, José Vicente Galdón, Fernando Méndez y Joan Francesc Pont.

1. CONCLUSIONES

Los tipos de gravamen de los impuestos de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados vigentes en Catalunya son los más altos de todo el Estado, así como de la constatación de que el acceso a la vivienda en régimen de propiedad está cada vez al alcance de menos ciudadanos, lo cual plantea serios problemas no solo en el presente sino también en el futuro. En efecto, por lo que se refiere al presente, el alquiler de la vivienda habitual sobrepasa ya en la ciudad de Barcelona el 50% de la renta personal y el pago de los préstamos y créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la misma se acerca a esa cantidad, encareciéndose progresivamente como consecuencia del incremento de los tipos de interés. Por lo que se refiere al futuro, más próximo que lejano, considerando los bajos niveles salariales existentes y las incertidumbres que afectan al futuro de las pensiones, podemos encontrarnos con una situación en la que sean muchos los ciudadanos que, cuando se jubilen, no dispongan de una vivienda en propiedad ni puedan seguir viviendo en la vivienda que han venido habitando en régimen de alquiler porque su pensión no se lo permita.

Todo ello hace que un bien esencial, como es la vivienda, sea cada vez más escaso e inaccesible. Ello se debe a diferentes factores, entre los cuales se encuentra el nivel injustificadamente elevado de los tipos de gravamen de los impuestos que recaen sobre bienes inmuebles, entre los que se incluye la vivienda. A la Comisión corresponde ocuparse exclusivamente de los impuestos de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos, por lo que, partiendo de las consideraciones expuestas, las propuestas que se formulan a continuación se ciñen exclusivamente a estos tributos.

2. PROPUESTAS

(i) Rebaja del tipo general de gravamen del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas

El tipo general de gravamen en Catalunya es el 10%-11% si la base imponible es de un millón de euros o más-, muy superior al de otras CCAA, como Madrid-6%-, País Vasco -7%- o Navarra -6%-, incluso Galicia -9%-

Es también un tipo muy superior al vigente en los países de nuestro entorno.

Dado que el impuesto es de titularidad estatal, se propone que el Estado legisle un tipo máximo del 6% que podrá ser modificado a la baja por la Comunidad Autónoma que así lo desee. Se propone esta medida con carácter general, con una rebaja suplementaria si se trata de vivienda habitual, cuyo tipo máximo debería ser menor, en torno al 4%, considerando las dificultades existentes para adquirir una vivienda, lo cual plantea un grave problema no solo en la actualidad, sino que tenderá a agravarse en el futuro.

Pese a las apariencias, la rebaja propuesta no conllevará una disminución equivalente de recaudación, pues todo indica que aumentará el número de transacciones. En efecto, el periodo de rotación de una vivienda en Madrid es de 32.5 años, mientras que en Barcelona es de 46. Eso significa que la mayor rotación de Madrid compensa un 87% de la diferencia de tipo de gravamen.

(ii) Incrementar el factor de minoración del valor de referencia catastral del 10% actual al 20%

Desde el día 1 de enero de 2022 la base imponible, tanto del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas como del impuesto de sucesiones y donaciones, viene determinado por el valor de referencia catastral si éste es superior al valor escriturado.

La Orden HFP/1104/2021 aprobó un factor de minoración del 10% para la determinación del valor referencia de los inmuebles, con la finalidad de que el valor de referencia catastral no fuera nunca superior al valor de mercado de los inmuebles.

La experiencia pone de manifiesto, sin embargo, que esa minoración no es suficiente para conseguir la finalidad pretendida. En demasiadas ocasiones el valor de referencia catastral sigue siendo superior al valor de mercado de los inmuebles, colocando a los sujetos pasivos en una situación insostenible puesto que se ven obligados a pagar los impuestos sobre una base imponible -valor de referencia catastral- que no se corresponde con la realidad.

Como consecuencia, el contribuyente se ve obligado, en primer lugar, a liquidar el impuesto sobre una base que no se corresponde con la realidad, con la finalidad de no incurrir en una infracción tributaria y, posteriormente, si lo desea, iniciar un procedimiento administrativo de rectificación del valor referencia catastral con los costes explícitos -dinero- e implícitos -tiempo- que ello supone.

Este escenario coloca al ciudadano, en la práctica, en una situación de indefensión, puesto que en muchas situaciones no iniciará procedimiento alguno y, en consecuencia, deberá

soportar cada año en el impuesto sobre el patrimonio una valoración de un inmueble de su propiedad que no se corresponde con la realidad. Como consecuencia, la regulación descrita implica una subida encubierta de los impuestos de referencia.

Por ello, con la finalidad de evitar o, al menos, paliar la situación descrita se propone un aumento del factor de minoración vigente al 20%.

(iii) Rebaja del tipo de gravamen de AJD

El tipo de gravamen general de AJD está fijado en Catalunya en el 1.5%, que se ve incrementado al 2% para todas aquellas escrituras públicas que graven préstamos o créditos hipotecarios cuyo sujeto pasivo sea el prestador y, nuevamente aumentado hasta el 2,5% en todas aquellas escrituras públicas en las que se produce inversión de sujeto pasivo de IVA.

En el ámbito interno, este impuesto es en Catalunya el más alto de todas las CCAA: País Vasco y Navarra -0.50%-, Madrid -0.75%-, La Rioja, -1%-, las Canarias -0,75%-, Asturias -1,2%- y Baleares, Cantabria, las dos castillas, Extremadura, Galicia, Murcia, Comunidad Valenciana -1.5%-.

En el ámbito externo, este impuesto es notablemente más bajo en los países de nuestro entorno e inexistente en países tan importantes como Reino Unido, Holanda o Alemania.

Se propone con carácter general la reducción del tipo de gravamen al 0.5%.

(iv) Supresión del cierre registral

El cierre registral que recoge el artículo 54.1 del vigente Texto Refundido puede definirse como aquel principio en cuya virtud sólo tienen acceso al Registro aquellos documentos que hayan acreditado la satisfacción de los débitos tributarios inherentes a las operaciones documentadas.

El cierre registral es una institución que ha sido muy útil en tiempos pasados y aún hoy para aquellos países con una fiscalidad poco desarrollada y con escasa informatización, por cuanto:

- Garantiza a la Hacienda el cobro de los impuestos de las operaciones que quieren gozar de la protección registral

- Potencia la salvaguarda del interés público desde los Registros

Sin embargo, la **tendencia** que apunta en los países desarrollados es la de su desaparición (o mejor su sustitución por obligaciones de información desarrolladas) por diversas razones que resumimos:

- Innecesaridad del cierre registral para la Hacienda Pública dada la generalización de los **deberes de información** para los operadores jurídicos.
- La **interoperabilidad** que conlleva que el ciudadano que presenta un documento ante cualquier Administración Pública quede relevado de la obligación de presentar todos otros aquellos documentos que en su día haya presentado ante cualquier otra Administración, como sucede, por ejemplo, con la documentación fiscal correspondiente a las operaciones que se presenten al Registro.
- Los elevados **costes de transacción** que conlleva el cierre desde la perspectiva económico-financiera y de la seguridad jurídica. Parece que el acceso a los registros públicos debe estar libre de cualquier condicionamiento fiscal, porque la normativa tributaria no debe interferir en el ejercicio de este derecho.
- La **carga que al Registrador impone** la necesaria calificación de operaciones desde una perspectiva fiscal para decidir si abre el Registro.
- La **disuasión a la inscripción** (para aquellas operaciones que no satisficieron impuestos), que se consigue mediante el cierre registral, constituye un efecto perverso del propio cierre que dificulta el conocimiento de operaciones irregulares.

En línea con dicha posición se propone modificar la dicción del **artículo 54.1** del impuesto que quedaría redactado de la siguiente manera:

"1. - La Administración tributaria tendrá conocimiento de todo acto o contrato sujeto al impuesto que acceda a cualquier Oficina o Registro público. De no resultar acreditado dicho conocimiento en la documentación presentada se dará cuenta inmediata a la Administración interesada".

CAPÍTULO IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES¹⁴

¹⁴ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Andreu Basseda (Coord.), Esther Amselem, Núria Cabré, Pedro Cambas, Juan Francisco Corona, Josep Maria Coronas, Ignacio Costa, Borja d'Abadal, Jacobo García-Nieto, Víctor Isábal, Sergi Llagostera y Juan Roda.

1. CONCLUSIONES

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 36 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.

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.

1.1. Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas

Según la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por la Ley Orgánica 3/2009, y la nueva Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas en este Impuesto de las Comunidades Autónomas siguen siendo, con el nuevo sistema, muy amplias.

Podrán regular reducciones en la base imponible:

- Creando reducciones propias, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social.
- Mejorando las de la norma estatal, mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.
- Tarifa.
- Cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

También tienen capacidad normativa para modificar la tarifa establecida en la norma estatal, que se muestra en el siguiente cuadro:

Figura 16. Tarifas del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, según la norma estatal.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	.	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Figura 17. *Coefficientes aplicables en función del patrimonio preexistente, según la normativa estatal*

Patrimonio preexistente -	Grupos		
	I y II	III	IV
euros			
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

1.2. Tendencias normativas

Respecto de los sucesores del Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), podemos agrupar las Comunidades en dos:

- Comunidades donde solo pagan importes simbólicos: Andalucía, Aragón, Asturias, Illes Balears, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja, la Comunidad Valenciana, así como los territorios forales.
- Un segundo grupo de territorios donde no pagan si no superan determinados límites, **es el caso de Catalunya, que regula una bonificación del 99 al 20 por 100 e inversamente proporcional a la base imponible.** En Castilla-La Mancha bonificaciones del 100 al 80 por 100 para la base liquidable que exceda de 300.000€.

Los sucesores del Grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años):

- Las Comunidades que, prácticamente, liberan de tributación a este grupo son Andalucía, Illes Balears, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid, La Región de Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana.
- Comunidades como Aragón dejan casi sin tributación a los contribuyentes con bases menores de 500.000€. En Asturias no se gravan estas herencias cuando la base imponible no supera 300.000€ y se aplica una tarifa del 21,25 al 36,50 por 100. En Galicia la tarifa para estos familiares, además de una reducción de

1.000.000€, tiene tipos del 5 al 18 por 100, muy por debajo de la estatal que llega hasta el 34 por 100. **Catalunya aplica bonificaciones decrecientes según crece la cuota o base.** Y Castilla-La Mancha tiene bonificaciones del 100 al 80 por 100 para la base liquidable que exceda de 300.000€.

Los sucesores del Grupo III (colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes descendientes por afinidad) y IV (colaterales de 4º grado, grados más distantes y extraños):

- En Illes Balears se bonifica al 50 por 100 a los colaterales de 2º y 3º grado por consanguinidad del causante siempre que no concurren con descendientes del causante. El resto del Grupo III aplican bonificación del 25 por 100. **Catalunya no bonifica a este Grupo.**
- En Canarias se regula una bonificación del 99,9 por 100. En Cantabria bonificación del 50 por 100 para los colaterales de 2º grado por consanguinidad. En Madrid se regula una bonificación: 25 por 100 para hermanos, tíos y sobrinos del causante por consanguinidad. En Galicia la reducción por la adquisición de explotaciones agrarias se aplica hasta el 4º grado. **Catalunya no bonifica a este Grupo.**

Respecto a las donaciones el panorama actual es el siguiente:

- En los Grupos I y II se establece una bonificación del 100 por 100 en Cantabria y 99 por 100 en Andalucía, Castilla y León, Madrid, Región de Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana. En Castilla-La Mancha se aplica una bonificación desde el 95 al 85 por 100 (a partir esta última de 240.000€). En Illes Balears solo se paga el 7 por 100 de la base liquidable. En Canarias se bonifica a los Grupos I y II en un 99,9 por 100. En Aragón existe una bonificación del 99 por 100 para Grupos I y II, aunque para el Grupo II se exige que la base sea igual o menor de 500.000€. Galicia y **Catalunya han establecido una tarifa para estas donaciones entre parientes cercanos con tipos del 5 al 9 por 100.** Extremadura bonifica al 99 por 100 si la base liquidable es inferior o igual a 300.000€ y bonifica al 50 por 100 para la parte de la base liquidable que supere los 300.000€, con el límite de 600.000€, cuantías que se incrementan cuando el donatario tenga la consideración de discapacitado.
- Grupo III: en la Región de Murcia los donatarios de este grupo tienen una bonificación del 99 por 100; Madrid establece una bonificación del 25 por 100 para hermanos, tíos y sobrinos del donante por consanguinidad; y en Canarias se les bonifica el 99,9 por 100 si la cuota no supera 55.000€, sobre el exceso la bonificación decrece según aumenta la cuota, también Grupo IV. **Catalunya no bonifica a este Grupo.**

Otros beneficios fiscales a destacar son los siguientes:

- Reducción en la sucesión de empresa familiar: prácticamente todas las Comunidades han previsto algo al respecto. En muchos casos se mejora el porcentaje del 95 por 100 hasta el 99 por 100, se reducen los años de mantenimiento de la adquisición, etcétera.
- Donación de empresa familiar: no todas las Autonomías como en el caso anterior, pero sí bastantes, han incrementado el porcentaje de reducción y suavizado los requisitos.
- La reducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda se mejora en bastantes Comunidades con aumento del porcentaje de reducción o reduciendo el período de mantenimiento.
- Se establecen beneficios fiscales en ciertas Comunidades cuando se dona vivienda, suelo para edificar vivienda o dinero para adquirir vivienda.
- Muchas Comunidades han mejorado las reducciones a discapacitados.

En cuanto a las tarifas hay varias Comunidades que mantienen la tarifa estatal con tipos del 7,65 hasta el 34 por 100. Otras tienen tarifa distinta para sucesiones y para las donaciones.

Figura 18. *Tipos mínimos y máximos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones por Comunidad Autónoma.*

Comunidades	Sucesiones		Donaciones	
	Tipo mínimo (%)	Tipo máximo (%)	Tipo mínimo (%)	Tipo máximo (%)
Andalucía	7,00%	26,00%	7,00 %	26,00%
Aragón	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
P. Asturias (*)	7,65%	36,50%	2,00%	36,50%
Illes Balears (**)	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Canarias	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Cantabria	7,65%	34,00%	1,00%	30,00%
Castilla y León	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Castilla-La Mancha	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Catalunya	7,00%	32,00%	5,00%	9,00%
Extremadura	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Galicia	5,00%	18,00%	5,00%	9,00%
Madrid	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Región de Murcia	7,65%	36,50%	7,65%	36,50%
La Rioja	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
C. Valenciana	7,65%	34,00%	7,65%	34,00%
Forales P. Vasco (***)	5,70-7,60%	34,58-42,56%	5,70-7,60%	34,58-42,56%
Navarra (****)	2%	16%	0,80%	8%

(*) Grupos I y II tienen tarifa mortis causa propia (21,25-36,50%)

(**) Grupos I y II tienen tarifa mortis causa propia (1-20%)

(***) Grupos III y IV tienen tarifa propia (7,60-45,56%)

(****) Cónyuges 0-0,8%.

Hay que destacar que en los territorios vascos de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa los familiares directos tributan a un tipo impositivo del 1,5 por 100 por la tarifa del Grupo I (o “Grupo 0” en Álava), tanto en Sucesiones como en Donaciones

En los tres territorios vascos existen diferentes tarifas en función del parentesco entre al causante y los sucesores. Coinciden los tipos mínimos y máximos aplicables y difieren en los tramos de las escalas.

En la comunidad Foral de Navarra, además de regular beneficios para empresas familiares, la cuota para sucesiones resulta de aplicar un tipo del 0,8 por 100 si se trata del cónyuge (tipo 0 a los primeros 250.000€), y una tarifa con tipos entre el 2 y el 16 por 100 si se trata de ascendientes o descendientes. En donaciones los cónyuges o parejas estables tributan al 0,8 por 100, y los ascendientes y descendientes a una tarifa con tipos desde el 0,8 al 8 por 100.

Figura 19. *Recaudación por Comunidad Autónoma del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.*

CCAA	2018	2019	2020	2021	D Ñ 21-20	% 21
Andalucía	299.347	261.395	173.300	258.600	49,22%	7,50%
Aragón	140.042	104.468	99.200	157.500	58,77%	4,57%
Asturias	78.316	68.254	70.800	92.800	31,07%	2,69%
Balears (Illes)	110.907	110.570	98.200	129.900	32,28%	3,77%
Canarias	43.773	26.518	21.200	55.400	161,32%	1,61%
Cantabria	35.208	33.619	28.100	36.900	31,32%	1,07%
Castilla y León	180.747	188.467	185.800	259.000	39,40%	7,51%
Castilla-La Mancha	66.364	70.552	74.300	84.100	13,19%	2,44%
Catalunya	463.511	559.825	559.100	870.900	55,77%	25,26%
Extremadura	33.975	28.604	23.900	39.700	66,11%	1,15%
Galicia	199.373	131.265	120.100	133.800	11,41%	3,88%
Madrid (Comunidad de)	374.410	455.409	445.000	687.200	54,43%	19,93%
Murcia (Región de)	50.409	39.664	26.100	25.600	-1,92%	0,74%
Navarra (Comunidad Foral)	58.603	48.500	59.800	57.900	-3,18%	1,68%
País Vasco	132.079	122.338	122.200	179.900	47,22%	5,22%
Rioja (La)	16.297	16.653	24.100	45.000	86,72%	1,31%
Comunidad Valenciana	256.079	265.669	272.300	333.900	22,62%	9,68%
TOTAL en miles de €	2.539.440	2.531.770	2.403.500	3.448.100	43,46%	100,00%

Como se aprecia en el cuadro, la recaudación se ha mantenido bastante bien durante la crisis, seguramente porque las valoraciones de los inmuebles, por las normas del Impuesto, no han descendido tanto como el mercado inmobiliario, aunque hay que tener en cuenta también la incidencia de los cambios regulatorios de las Comunidades Autónomas que no han seguido una tendencia uniforme.

En los últimos años, la recaudación ha sido bastante constante, apenas se producen diferencias notables, sin embargo, la recaudación de 2021 comparada con la de 2020 ha supuesto un incremento en la recaudación de prácticamente un 43 por 100, seguramente debido por la crisis de la Covid-19.

A continuación, exponemos dos ejemplos reales de tributación tanto en la modalidad de sucesiones como de donaciones. En ambos ejemplos se parte de una base imponible de 800.000€, adquirida por un hijo mayor de 21 años y sin patrimonio preexistente importante.

Como se puede apreciar no tiene sentido que según en la Comunidad en la que se resida se produzcan tantas diferencias en ambas modalidades del Impuesto.

Figura 20. Ejemplo de tributación real en la modalidad de sucesiones, partiendo de una base imponible de 800.00€, adquirida por un hijo mayor de 21 años.

CCAA	Vivienda	Resto	BI	Tipo	CI	Bonificación	Cuota líquida
PRINCIPADO DE ASTURIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	31,25%	103.135,48		103.135,48
ARAGÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00	25,50%	55.466,81		55.466,81
CATALUNYA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	24,00%	83.400,00	38.830,52	44.569,48
CASTILLA LA MANCHA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	158.796,17	127.036,93	31.759,23
NAVARRA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	4,00%	17.000,00		17.000,00
BIZKAIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	1,50%	3.150,00		3.150,00
GIPUZKOA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	1,50%	3.150,00		3.150,00
ÁLAVA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	1,50%	3.150,00		3.150,00
REGIÓN DE MURCIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	31,75%	164.049,35	162.408,86	1.640,49
LA RIOJA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	158.796,17	157.208,21	1.587,96
MADRID	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	158.603,61	157.017,58	1.586,04
COMUNIDAD VALENCIANA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	126.387,52	125.123,65	1.263,88
CASTILLA Y LEÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	81.018,76	80.208,57	810,19
EXTREMADURA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	21,25%	26.836,97	26.568,60	268,37
ISLAS CANARIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	134.234,07	134.099,84	134,23
ANDALUCÍA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	7,00%	0,00		0,00
ILLES BALEARS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	1,00%	5.750,00	5.750,00	0,00
CANTABRIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	29,75%	147.956,26	147.956,26	0,00
GALICIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	5,00%	0,00		0,00

Vemos como hay muchas Comunidades que prácticamente liberan de tributación a este grupo. Son: Andalucía, Illes Balears, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid, La Región de Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana.

En el caso de Catalunya, se pagaría 44.569€, por una herencia de 800.000€, cuantía que se aleja de la que se paga en la mayoría de las Comunidades Autonómicas, aunque en Aragón y el Principado de Asturias aún se pagaría más.

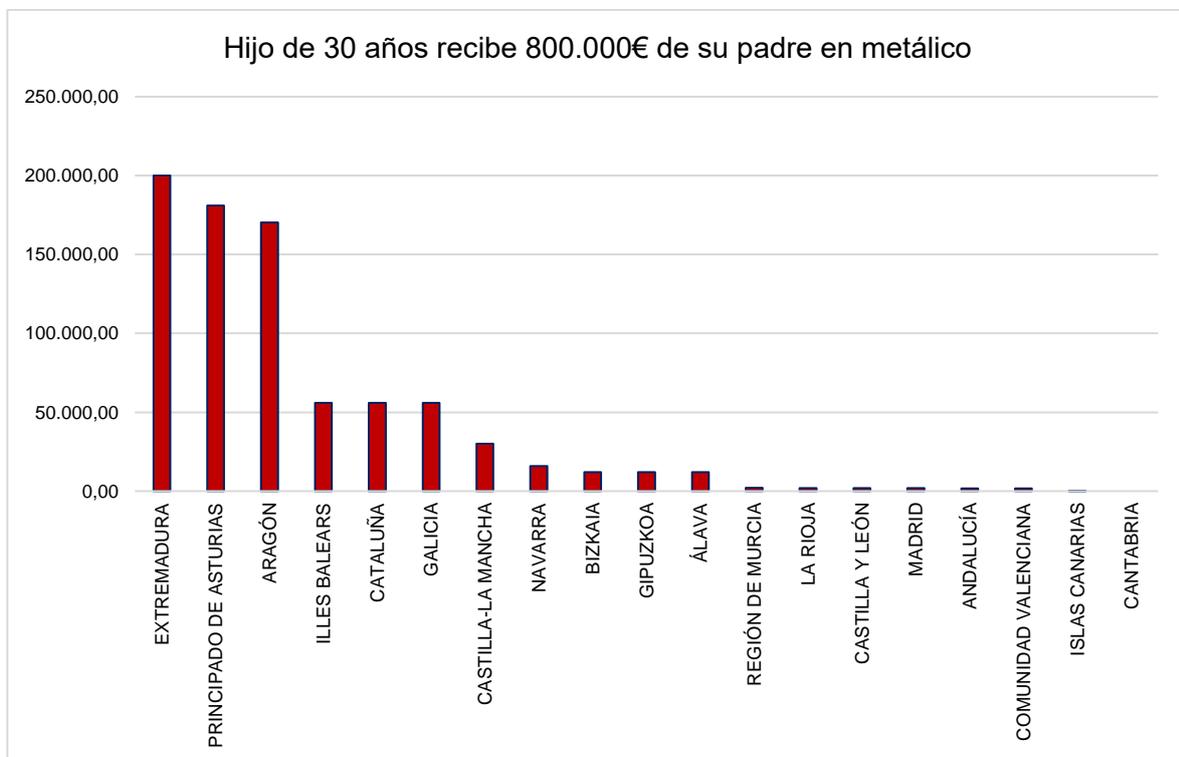


Figura 21. Ejemplo de tributación real en la modalidad de donaciones, partiendo de una base imponible de 800.00€, adquirida por un hijo mayor de 21 años.

CCAA	Base Imponible	Reducción	Tipo	Cuota íntegra	Bonificación	Cuota líquida
EXTREMADURA	800.000,00		34,00%	200.122,67		200.122,67
PRINCIPADO DE ASTURIAS	800.000,00		36,50%	181.000,00		181.000,00
ARAGÓN	800.000,00		29,75%	170.268,76		170.268,76
ILLES BALEARS	800.000,00		29,75%	199.920,00	143.920,00	56.000,00
CATALUNYA	800.000,00		9,00%	56.000,00		56.000,00
GALICIA	800.000,00		9,00%	56.000,00		56.000,00
LA RIOJA	800.000,00		34,00%	200.122,67	149.091,39	51.031,28
CASTILLA-LA MANCHA	800.000,00		34,00%	200.122,67	170.104,27	30.018,40
NAVARRA	800.000,00		3,00%	16.000,00		16.000,00
BIZKAIA	800.000,00		1,50%	12.000,00		12.000,00
GIPUZKOA	800.000,00		1,50%	12.000,00		12.000,00
ÁLAVA	800.000,00		1,50%	12.000,00		12.000,00
REGIÓN DE MURCIA	800.000,00		36,50%	208.159,35	206.077,75	2.081,59
CASTILLA Y LEÓN	800.000,00		34,00%	200.122,67	198.121,45	2.001,23
LA RIOJA	800.000,00		34,00%	200.122,67	198.121,45	2.001,23
MADRID	800.000,00		34,00%	200.006,38	198.006,32	2.000,06
ANDALUCÍA	800.000,00		24,00%	171.620,00	169.903,80	1.716,20
COMUNIDAD VALENCIANA	800.000,00		29,75%	171.012,52	169.302,40	1.710,13
ISLAS CANARIAS	800.000,00		34,00%	200.122,67	199.922,55	200,12
CANTABRIA	800.000,00		30,00%	185.500,00	185.500,00	0,00

Igual que para sucesiones el Grupo I y II como en nuestro ejemplo, se establecen incentivos fiscales para que el importe de la deuda tributaria sea testimonial. No obstante, existe alguna Comunidad Autónoma que, para determinada base imponible aún no bonifica el Impuesto.

En el caso de Catalunya, se pagaría 56.000€, por una donación de 800.000€, cuantía que se aleja de la que se paga en la mayoría de las Comunidades Autónomas, aunque en Aragón, Principado de Asturias o Extremadura aún se pagaría más.



1.3. Problemas detectados

Actualmente el Impuesto se enfrenta a muchos problemas técnicos muy relevantes y con muchas derivadas.

Uno de los que se da con mayor frecuencia es respecto a la transmisión de la empresa familiar, tema nada baladí, ya que para los familiares resulta ser una carga financiera significativa que dificulta la transferencia de la empresa a la próxima generación, lo que puede llevar a su desmantelamiento o venta. Si bien es cierto que tanto el legislador estatal

como los autonómicos regulan beneficios fiscales para que la fiscalidad no termine siendo el motivo para no realizar la transmisión, no es menos cierto que los requisitos, en ocasiones, dificultan la aplicación de dichos beneficios fiscales y, en no pocas ocasiones, terminan en pleitos en los tribunales.

Enumeramos los aspectos que mayores problemas se plantean en la práctica:

- Con respecto a la empresa familiar:
 - Problemática en valorar los bienes y derechos a fecha determinada, especialmente si se trata de activos o deudas societarias. Sobre todo determinar el valor real de una empresa familiar puede ser complicado y puede dar lugar a inspecciones fiscales, lo que agrega complejidad y costos adicionales al proceso de transmisión.
 - Conflictividad en cuanto al requisito de que la actividad económica transmitida constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo y se ejerza de modo habitual, personal y directo. Los criterios administrativos endurecen su aplicación (DGT V2963-20).
 - Si no se participa directamente en la compañía y el administrador recibe remuneración de alguna filial, el requisito de la retribución queda penalizado al tenerse en cuenta para la suma de la exención según las rentas del trabajo percibidas (STS 18/06/2020 y DGT V1288-22).
 - El concepto de funciones directivas que dan lugar a la exención es un tema no pacífico.
 - Incertidumbre sobre qué valor teórico se ha de tener en consideración cuando la norma se refiere al del último balance aprobado (la doctrina administrativa y jurisprudencial apuestan por el último balance aprobado en el día de exigibilidad y no devengo (DGT V5434-16 y TS 14/02/2013).
 - El requisito, en cuanto a la transmisión de las participaciones, de que alguna persona del grupo familiar ejerza funciones de dirección y reciba una retribución que represente más de un 50% del total de rendimientos de trabajo y de la actividad económica. (DGT V2325-20).
 - Problemática de la sociedad patrimonial: activos no afectos y no necesarios, eterna discusión.
 - El problema de considerar qué bienes están o no afectos a la actividad económica, termina siendo un aspecto controvertido.

- El dinero como no afecto a la actividad económica (TEAC de 18 de febrero de 2023).
- La muerte sobrevenida puede dar lugar a que, cumpliéndose los requisitos escrupulosamente año tras año de la empresa familiar, se pierdan.
- El plazo de mantenimiento de la empresa familiar cuando el donante aplica el diferimiento en el IRPF, que en este caso los años son 10 y para donatarios menos.
- A efectos del cumplimiento del requisito de que la actividad económica constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, se tiene en cuenta tanto la base imponible general, como la del ahorro, lo cual implica que si se perciben rentas del ahorro (dividendos o ganancias patrimoniales por la venta de elementos patrimoniales de la esfera personal del sujeto pasivo), se puede llegar a incumplir el requisito.
- Litigiosidad ante los tribunales de justicia por los requisitos exigidos en la transmisión de la empresa familiar, que generan cierta controversia interpretativa.
- La norma especial de valoración del ajuar doméstico no tiene un fundamento objetivo en una capacidad económica real.
- Los coeficientes multiplicadores aumentan el coste fiscal solo por tener previamente un patrimonio y no deberían de existir.
- Insuficiencia del plazo para el pago en situaciones de iliquidez de los activos recibidos en las sucesiones.
- En caso de realizarse una donación existe disparidad de criterios en relación con el período temporal que ha de tenerse en cuenta a efectos de verificar el cumplimiento del requisito de la principal fuente de renta, o del nivel de remuneración que debe percibir la persona que ejerce funciones directivas. En concreto, la administración tributaria interpreta que se ha de tomar el año anterior al que se realiza la donación. El Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (Sentencia de 23 de diciembre de 2022) interpreta que se ha de tomar el año en que se produce el devengo del impuesto, y no el último ejercicio anterior finalizado, ni tampoco la parte del año de la donación que va del 1 de enero a la fecha de la donación. Esta disparidad de criterios genera inseguridad jurídica.
- En caso de herencia, la reducción del 95 por 100 que aplican los herederos en el Impuesto sobre Sucesiones beneficia por igual a todos, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición hereditaria. Esto implica que si solamente uno de los hijos desea quedarse con la empresa familiar, no podrá aplicar la

reducción por la totalidad de su valor, salvo que el causante se la haya adjudicado expresamente en el testamento. (Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar).

1.4. El impuesto a nivel internacional

Las comparativas del Impuesto sobre sucesiones entre países son bastantes complejas debido a las diferencias en las leyes tributarias.

En general, algunos países tienen tasas impositivas más altas que otros, y las exenciones y deducciones también pueden diferir significativamente. Además, es importante considerar otros aspectos del sistema fiscal de cada país, como los impuestos sobre la renta y el patrimonio, que pueden afectar la carga fiscal total en una sucesión.

En un análisis internacional, en los países que conforman el G7 y la Unión Europea se puede observar como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es 10 veces superior al de las economías emergentes.

Como muestra de esta afirmación, podemos observar como en el primer grupo de países, para una herencia de 2,5 millones de euros, los contribuyentes pagarán, de media, un 13,5%, mientras que para los países emergentes el tipo medio se sitúa en un 0,1%.

Además, podemos observar cómo países con economías emergentes, como puede ser India, no existe este Impuesto, mientras que, para países como Japón, el tipo impositivo para herencias de en torno a 2,5 millones de euros se sitúa en un 38,5%, siendo uno de los países a nivel internacional con mayor tipo de gravamen, con un tipo máximo del 50%.

Por su parte, Estados Unidos, grava este tipo de operaciones con un tipo máximo del 40%, siendo también, uno de los países con un tipo de gravamen más elevado.

En igual medida, para herencias de menor valor (en torno a 300.000 euros), el tipo medio de gravamen en países de la Unión Europea se encuentra en valores aproximados al 3,5%. Por su parte las economías emergentes muestran tipos muy inferiores, situados alrededor del 0,7%.

A nivel europeo, España se sitúa a la cabeza del Impuesto, siendo uno de los países que más grava por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tras España, los países que

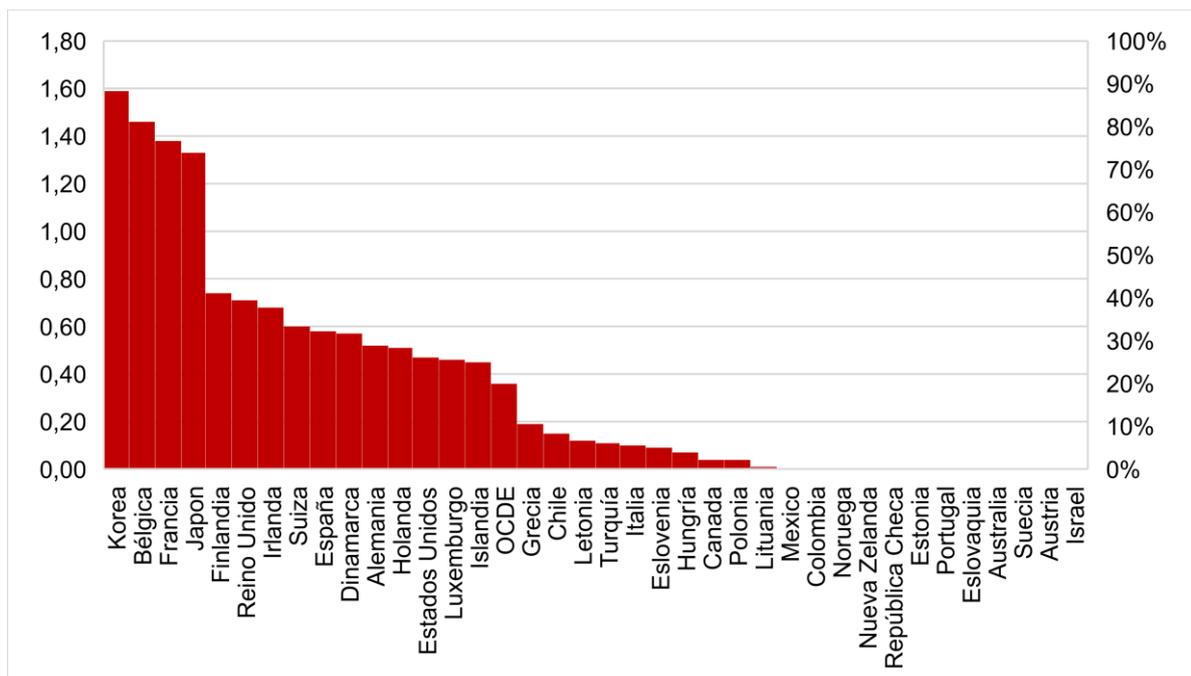
más lo gravan son Bélgica, Francia y Dinamarca, mientras que, en países como Croacia, Italia, Lituania, Polonia, Portugal, Hungría y Eslovenia el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones existe, pero la recaudación es testimonial.

En el caso de Bélgica, como sucede en España, el tipo de gravamen del Impuesto varía entre regiones, (entre un 3% y un 80%). Es también la situación de Suiza, donde, dependiendo del cantón, la tarifa varía entre el 0% y el 50%. Por otra parte, en países como Malta o Rumanía, este Impuesto es inexistente, pudiéndose aplicar un 5% en concepto de Impuesto de transferencia, en el primer caso, o tipos excepcionales para transmisión de inmuebles, en el caso de Rumanía.

En conclusión, el panorama internacional muestra, de igual modo que a nivel europeo, que son multitud los países que han optado por la abolición del Impuesto, y quienes lo mantienen en sus sistemas tributarios, aplican elevados tipos máximos de gravamen.

En cuanto a la recaudación, este Impuesto ha perdido peso en las últimas décadas. Hasta la década de los años 70, de media, se recaudaba más del 1% del total de la recaudación en los Estados OCDE. Ahora este porcentaje se sitúa en torno al 0,50%. España, por su parte, recauda por encima de la media, y en países como Corea del Sur, Bélgica, y Japón este impuesto supone más del 1% de sus ingresos totales.

Figura 22. *Recaudación internacional del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Fuente: Impuestos sobre la herencia en los países de la OCDE (2021).*



2. PROPUESTAS

Llegados a este punto se hace necesario reflexionar y debatir sobre si es conveniente o no mantener o suprimir el Impuesto. Esta discusión ha sido objeto de reflexión desde ya hace varios y es vista desde diferentes ángulos. En varias ocasiones el debate ha girado a su impacto en la redistribución de la riqueza, como principio constitucional del sistema tributario.

Por un lado, este Impuesto es una herramienta crucial para garantizar una distribución más justa de la riqueza y, además, puede contribuir a financiar servicios públicos esenciales y programas de bienestar social, ayudando así a construir una sociedad más inclusiva y equitativa. Por otro lado, existe la preocupación de que el Impuesto puede generar cargas excesivas para los herederos y donatarios, especialmente en casos de herencias modestas o familiares con recursos limitados. Incluso, en algunos casos, puede llevar a la venta de esos activos para pagar la deuda tributaria o, bien, en ocasiones se renuncia a las herencias porque los bienes recibidos son ilíquidos y no se pueden vender para pagar el tributo.

De mantenerse el Impuesto en nuestro sistema tributario sería necesario abordar una reforma del tributo, ya que la última ley data del año 1987. En última instancia, cualquier decisión sobre el Impuesto debe de tomarse teniendo en cuenta los objetivos de justicia social, eficiencia económica y equidad fiscal.

Pero también hay que reflexionar sobre la supresión, cuestión compleja que debe ser analizada en profundidad, considerando los objetivos de equidad, justicia social y sostenibilidad fiscal. Podrían explorarse alternativas, como reformas en otros tributos o establecer exenciones más generosas para patrimonios modestos, con el fin de abordar las preocupaciones sobre su impacto negativo sin comprometer la equidad fiscal.

En conclusión, el Impuesto a nivel internacional tiene recorrido, pero en ciertos lugares, como sucede en Catalunya, su configuración actual puede actuar como un obstáculo al no fomentar el ahorro, situación que podría prolongarse en el tiempo.

Así las cosas, se propone lo siguiente:

- 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 1 millón de euros, así como para la adquisición de la vivienda habitual del causante.

- Simplificar el impuesto mediante la reducción de los tramos de la escala impositiva, reduciendo los tramos existentes estableciendo un tipo mínimo del 4% y un tipo máximo del 9%. Adaptado así la tributación en ISD a la media de la OCDE.
- Resolver los problemas de liquidez que genera el Impuesto sobre Sucesiones en aquellos contribuyentes que perciban patrimonio no líquido. Esta situación podría resolverse mediante el establecimiento de fórmulas de aplazamiento y fraccionamiento más beneficiosas que las actuales, como la concesión de aplazamientos 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.
- Eliminar los coeficientes multiplicadores que dependen del patrimonio preexistente del beneficiario por atentar con los principios tributarios de equidad horizontal y penalizan el esfuerzo y éxito del contribuyente.
- Asimismo, teniendo en cuenta la evolución de la sociedad actual, también deberían de eliminarse los coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco para evitar la discriminación a aquellas herencias que no acaben siendo recibidas por familiares directos.
- Asimilar la pareja de hecho al cónyuge en relación con las reducciones, tarifas y supuesto de no sujeción propuesto.

CAPÍTULO V. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO¹⁵

¹⁵ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Jordi de Juan (Coord.), Andreu Basseda, Núria Cabré, Gorka Crespo, Juan Francisco Corona, Josep Maria Coronas, Ignacio Costa, Bruno Domínguez, Jacobo García-Nieto, Sergio González-Anta, Miguel Morales, Enric Moret, Josep Ribó, Juan Roda y Joan Antón Sánchez Carreté.

1. CONCLUSIONES

Ningún poder político consciente de las circunstancias y retos que ofrece la coyuntura económica actual, así como de sus perspectivas futuras, puede ser ajeno a los efectos económicos de la normativa fiscal. Esta reflexión debería hacerse, no solo en el conjunto del sistema fiscal, sino también en el alcance de cada figura tributaria que lo constituyen, especialmente de las que tienen mayor impacto, actual o potencial, sobre la actividad y el desarrollo económicos.

En este sentido, **el actual Impuesto español sobre el Patrimonio, amerita a nuestro juicio, severos apercibimientos por lo que respecta a su impacto en la economía nacional, y a las relaciones de competitividad de la economía española con las de su entorno.** Todo ello teniendo en cuenta los principios rectores de la política social y económica consagrados en la Constitución, y a los que la política fiscal debe servir, tal como desarrolla el artículo 4 de la Ley General Tributaria.

Con carácter general, el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) es una rémora histórica que: i) desde una perspectiva económica drena la economía productiva y lastra su desarrollo y competitividad; y ii) desde una perspectiva jurídica, suscita serias dudas de constitucionalidad. Vamos a referirnos a continuación al plano económico, para hacer, a continuación, una breve referencia a su problemática constitucional.

1.1. Análisis económico

En primer lugar, consideramos que **el actual Impuesto sobre el Patrimonio constituye una figura tributaria arcaica.** España es el único país de la Unión Europea que mantiene un impuesto sobre el patrimonio como el que configura la Ley 19/1991; la misma Ley que lo convirtió en permanente pese a su primigenio carácter temporal, previsto por el artículo primero de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

Como reza la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, el objetivo del tributo era, entre otros, contribuir a la justicia redistributiva, favorecer la equidad y la utilización más productiva de los recursos. Pero, no cabe duda de que la coyuntura económica actual es bien diferente a la de 1991, por no hablar de la 1977. La plena integración española en la UE, la mayor movilidad de los capitales y las personas, y la competitividad fiscal dentro y fuera de la propia UE, configuran un entorno que no recomienda el mantenimiento de este

tributo. Esta es una realidad, además, reconocida por la propia Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 que introdujo, con carácter general, una bonificación del 100% en la cuota íntegra del IP.

Francia fue el último país de la UE en suprimir el impuesto que gravaba la totalidad del patrimonio de los contribuyentes, con efectos desde 2018. Por tanto, nos estamos refiriendo a un impuesto en claro desuso, y que coloca a España en situación de desventaja competitiva, como a continuación se verá.

En segundo lugar, se trata de **un impuesto que penaliza el ahorro y, por tanto, el crecimiento económico**. A pesar de las exenciones previstas para el patrimonio afecto a las actividades empresariales, y según datos de la AEAT, estos bienes solamente representaban, en el año 2021, un 1,41% del patrimonio global de los contribuyentes del impuesto. Por el contrario, la inversión inmobiliaria representaba un 19% de la riqueza total declarada, mientras que los depósitos en cuenta, los títulos de deuda pública, las acciones cotizadas y las participaciones en instituciones de inversión colectiva, representaban aproximadamente un 31% de dicho total. El resto del patrimonio mobiliario, hasta llegar al 75%, corresponde a participaciones en entidades no cotizadas, que tan sólo parcialmente goza de exención en el IP.

Es un error considerar que con la exención del patrimonio empresarial queda a salvo el incentivo fiscal a la inversión productiva. En muchos casos, la inversión particular no se canaliza directamente transformándola en inversión empresarial. La razón es que no toda la población tiene la posibilidad, la capacidad o la inquietud de invertir de modo directo en una actividad empresarial. Sin embargo, lo que cualquier ahorrador sí puede hacer, es financiar con su ahorro la inversión productiva de terceros, función que cumplen los sistemas financieros. Por lo demás, no podemos obviar tampoco la enconada conflictividad tributaria que genera la exención de empresa familiar.

En tercer lugar, es un **impuesto que genera situaciones de doble imposición con respecto a otras figuras tributarias**. Aunque el tributo no encaja en los límites del concepto de doble imposición que establece la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, lo cierto es que, desde una perspectiva estrictamente económica, sí se produce tal fenómeno. El caso más evidente es el de los rendimientos sujetos al IRPF que, una vez incorporados al patrimonio del contribuyente, son susceptibles de conformar la base imponible del IP. Cuestión que puede extenderse, en el caso de la propiedad inmobiliaria, a la doble imposición IP-Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aunque implique organismos gestores diferentes. Asimismo, el IP, como impuesto estático pero periódico, grava

secuencialmente la misma riqueza integrada en el patrimonio del contribuyente a la fecha de devengo, configurándose como un impuesto que recae, de hecho, sobre una suerte de renta patrimonial ficticia, puesto que las rentas realmente generadas por dicho patrimonio ya son gravadas a través del IRPF. Esta sobreimposición se acumula a otras figuras tributarias similares reguladas a nivel autonómico. Es el caso de los impuestos catalanes sobre viviendas vacías, o sobre activos no productivos de las personas jurídicas.

Otro argumento crítico es que el IP es **un impuesto que genera distorsiones por su diversa regulación autonómica**. La eficiencia del mercado requiere que la asignación de recursos no se vea afectada por la fiscalidad. En este sentido, España no solamente se ve obligada a competir en desigualdad de condiciones con los países de su entorno, sino que internamente soporta una competencia fiscal entre Comunidades Autónomas.

Esto hace que, constante la tributación en IRPF, los territorios con menor tributación por el IP atraigan a los contribuyentes con patrimonios más elevados, que habitualmente son, a su vez, quienes perciben rentas más elevadas: elemento que, además, se asocia comúnmente con empleos o actividades más rentables, generadoras de empleo y en general de valor añadido para la sociedad. Con tales actividades, se eleva el grado de prosperidad económica general y la recaudación tributaria, en perjuicio de otras Comunidades Autónomas, especialmente las limítrofes con las que reducen el gravamen en el IP, o las que compiten económicamente con estas.

En definitiva, y en cuanto a nuestro inmediato ámbito geográfico se refiere; asistimos a la pérdida de competitividad de Catalunya para atraer talento y grandes patrimonios procedentes de terceros países. Catalunya (y Barcelona en concreto) es, por diversas razones sobradamente conocidas, un lugar muy atractivo para vivir y trabajar y que, con carácter previo a la valoración de su sistema impositivo, suele estar entre los predilectos para plantear un cambio de residencia. Sin embargo, no es infrecuente que ese traslado se frustré y se oriente hacia otra comunidad autónoma o jurisdicción de nuestro entorno, precisamente por la existencia del Impuesto sobre Patrimonio y el elevado coste que supone frente a otras alternativas de residencia.

Esta dispersión normativa permite, a su vez, que no pueda homogeneizarse la política fiscal como instrumento de política económica, dañando la unidad de mercado y dificultando la finalidad redistributiva que justificó en su día la implementación del impuesto.

Por último, se trata de **un impuesto ineficiente económicamente**. Según los datos de la AEAT, en el año 2021, tan sólo hubo en España 201.775 declarantes con cuota a pagar en

el IP. Además, según esta misma fuente, aquellos contribuyentes con base imponible del impuesto superior a 6.010.000 euros tan sólo aportaron un 34,57% de la cuota del impuesto, mientras que las bases imponibles comprendidas entre 300.000 y 6.010.000 euros aportaron el 65,43% de la cuota, representando el 94% de las autoliquidaciones presentadas. Si bien esta última horquilla es muy amplia, no impide concluir que el grueso del gravamen del IP no recae especialmente sobre los patrimonios más elevados, sino sobre aquellos de tipo medio-alto. Entre esta tipología de patrimonios, los más próximos a los 300.000 euros de base imponible son los que tienen mayores dificultades para la deslocalización, son poco permeables a la planificación fiscal, o, cuando menos, tales operaciones les resultarían claramente antieconómicas. Sea como sea, el desplazamiento de la carga tributaria hacia ellos resulta incuestionable.

Tampoco tiene mucho sentido la llamada función censal del IP, como “testigo” de las fuentes de renta, cuya definitiva superación fue ya reconocida, de forma palmaria, por la Ley 4/2008. Por lo demás, esta función censal podría cumplirse igualmente si la autoliquidación del IP se convierte en una mera declaración informativa de bienes y derechos.

Adicionalmente, la persecución del fraude en este impuesto es costosa. A menudo las cuotas a ingresar son relativamente reducidas, y no compensa la movilización de recursos para su comprobación. Además, ésta implica inspeccionar posibles traslados fraudulentos de residencia, donde la Comunidad Autónoma inspectora no será competente, y la de acogida no estará especialmente incentivada a facilitar la labor, pues no hay que olvidar que el traslado de residencia fiscal a otra Comunidad Autónoma implica la cesión de parte de la recaudación por IRPF a ella.

En definitiva, de lo dicho se desprende que el IP:

- Posee un escaso potencial recaudatorio global, sin perjuicio de que, a nivel particular, genera fenómenos indeseables de doble imposición y cuestionable progresividad. Por todo ello, no cumple con los objetivos para los que fue diseñado.
- Genera distorsiones económicas internas y con el exterior, dada la dispersión normativa autonómica, y arrastra efectos colaterales como la pérdida de contribuyentes, actuales o potenciales, del IRPF, cuyo impacto en la recaudación global, y en el crecimiento del ahorro e inversión nacionales, es incomparablemente mayor, tanto en el corto como en el medio y largo plazo, que la recaudación que se perdería con la supresión del IP.

Tales inconvenientes ponen de manifiesto el carácter arcaico del tributo, justificando que se trate de un tributo en claro y común desuso en los países de nuestro entorno.

1.2. Problemas constitucionales y legislativos

Desde una perspectiva jurídica, y al margen de la indeseable fragmentación autonómica en la exacción del impuesto, que tensiona gravemente el principio de igualdad ante la ley tributaria, el IP presenta algunos problemas de constitucionalidad. En particular, tiene dos aspectos controvertidos:

(i) la defectuosa legislativa empleada en su restablecimiento

El controvertido, y siempre problemático, Impuesto sobre el Patrimonio, pasó por todos los avatares imaginables, hasta asentarse definitivamente en nuestro sistema tributario con la Ley 19/1991, de 6 de junio, que lo configuró como un impuesto ordinario, de carácter directo, personal y progresivo, y que, con una función netamente complementaria a la imposición sobre la renta, gravaba la titularidad del patrimonio neto de las personas físicas.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, *por la que se **suprime** el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, introdujo una bonificación general del 100 por ciento de la cuota tributaria, y derogó la obligación de autoliquidar y pagar el impuesto, entre otros extremos. Aunque el título de la Ley habla de supresión, el legislador ordinario, por exigencias del sistema de financiación autonómica, prefirió mantener formalmente en vigor su Ley reguladora, introduciendo la citada bonificación general con una clara vocación de permanencia, como puede colegirse de la pérdida sobrevenida de la función inherente al impuesto, confesada en su propia Exposición de Motivos en los siguientes términos:

“La vigente Ley del Impuesto, la Ley 19/91, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado”.

De forma sorpresiva e inopinada, tras el palmario reconocimiento de pérdida de sentido del tributo, con el Real Decreto-ley 13/2011 de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio con carácter temporal, se elimina, para 2011 y 2012, la bonificación general del cien por cien de la cuota tributaria que se venía aplicando a los sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir. La reactivación temporal del impuesto se acompañó, entre otras modificaciones sustanciales, del aumento del mínimo exento para determinar la base liquidable, que se elevaba a 700.000 euros, el incremento de la exención parcial por vivienda habitual a 300.000 euros, o el restablecimiento de la obligación de declarar y autoliquidar.

La súbita recuperación del impuesto, y la elección del Decreto-ley como vehículo formal para acometerla, suscita algunas reflexiones en torno a su legitimidad constitucional. Pero lo que interesa señalar ahora es que, **recurriendo a este dudoso instrumento normativo, y a la no menos cuestionable utilización de la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado**, o en un solo caso, a una ley ordinaria, **se ha suprimido la bonificación general del 100 % de la cuota tributaria y la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto**, para restablecer, anual y sucesivamente, la plena vigencia de la imposición patrimonial de las personas físicas, de tal suerte que el impuesto aparentemente “suprimido”, o sumido en un estado de letárgica latencia, se ha aposentado de nuevo en el panorama de nuestro vigente sistema tributario. Y lo ha hecho con una secuencia ininterrumpida de normas que, reconociendo su excepcionalidad temporal, utilizan la técnica recurrente de desplazar la bonificación general al siguiente ejercicio fiscal. En particular, esa suerte de excepcional prórroga anual se ha acordado en las siguientes disposiciones:

- Artículo 72 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, restablece con carácter temporal el IP durante 2014, y desplaza su bonificación general a 2015.
- Artículo 61 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, restablece con carácter temporal el IP durante 2015, y desplaza la bonificación general a 2016.

- Artículo 66 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, restablece con carácter temporal el IP durante 2016, y desplaza la bonificación general a 2017.
- Artículo 4 del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, restablece con carácter temporal el IP durante 2017, y desplaza la bonificación general a 2018.
- Artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, restablece con carácter temporal el IP durante 2018, y desplaza la bonificación general a 2019.
- Artículo 3 del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, restablece con carácter temporal el IP durante 2019, y desplaza la bonificación general a 2020.
- Artículo 3 del Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social, restablece con carácter temporal el IP durante 2020, y desplaza la bonificación general a 2021.

La repetición secuencial de esta defectuosa técnica legislativa, no sólo convertía en normal lo que se pretendía excepcional, sino que además pugnaba con la reconocida obsolescencia del impuesto proclamada en la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 de “supresión” del IP, permitiendo que el Ejecutivo, sin ampararse en una extraordinaria y urgente de necesidad (artículo 86 CE), formalmente explicitada, exceptione, con periodicidad anual, la bonificación íntegra establecida por el legislador ordinario, diluyendo totalmente así su vocación normativa. Sin embargo, la larvada pulsión recaudatoria ha podido más que el loable reconocimiento legislativo de su obsolescencia. En efecto, con la Disposición Derogatoria Primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para 2021, se abroga definitivamente el Real Decreto-ley 13/2011, erigido en un maleable instrumento normativo al servicio de la prórroga legislativa de su supresión temporal, por lo que, se sostiene, el IP se ha asentado de nuevo, esta vez definitivamente, en nuestro sistema tributario.

En particular, la citada disposición presupuestaria establece, en su literalidad lo siguiente:

***“Disposición derogatoria primera. Derogación del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.*”**

Se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.”

Es decir, el legislador presupuestario ha derogado el apartado segundo del artículo único del Real Decreto- ley 13/2011, en la que, con efectos de 1 de enero de 2020, se había restablecido la bonificación general de la cuota íntegra y la supresión de la obligación de autoliquidar y pagar el impuesto.

Sin embargo, la utilización de Presupuestos para, -si no para crear sí para recrear, o cuando menos, modificar-, el IP pugna con el mandato constitucional del artículo 134.7 CE, a cuyo tenor:

“La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

El precepto constitucional no permite a la Ley anual de Presupuestos crear impuestos, pero sí modificarlos de acuerdo con lo que establezca una “*ley tributaria sustantiva*”. En realidad, el artículo 134.7 CE encierra una doble prohibición constitucional: i) de creación de nuevos tributos por vía presupuestaria; y ii) de modificación sustancial de tributos ya existentes, sin autorización expresa de una ley tributaria sustantiva.

En cuanto aquí nos afecta, la “*ley tributaria sustantiva*” es la vigente Ley 19/91, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, que, con referencia explícita al artículo 134.7 CE, contempla una habilitación material a la ley anual de Presupuestos en su Disposición Final Segunda. **Ahora bien, esta habilitación normativa en ningún caso autoriza la supresión o restablecimiento total del impuesto mediante el establecimiento o supresión, si quiera sea temporal, de una bonificación general e íntegra del 100 % de la cuota tributaria que, a todas luces, equivale al establecimiento o supresión del impuesto.**

(ii) La prohibición constitucional de confiscatoriedad

En relación con la prohibición constitucional de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, tradicionalmente se ha señalado que el IP es confiscatorio en la medida en que sus tipos de gravamen, pese a su tono moderado, son superiores a la rentabilidad media de los activos gravados, erosionando, de forma periódica, el patrimonio sujeto a gravamen. Éste es el argumento central del recurso de inconstitucionalidad número 1798-2021, promovido

por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, contra el artículo 66 y la disposición derogatoria primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, admitido a trámite por la Providencia del Tribunal Constitucional de 20 de abril de 2021. También fue esgrimido por la Comunidad de Madrid en el recurso de inconstitucionalidad deducido contra el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, aunque con resultado infructuoso (STC 149/2023, de 7 de noviembre).

1.3. La experiencia comparada en la UE

Otra vía argumentativa que se ha apuntado recientemente para evaluar el posible “*alcance confiscatorio*” prohibido por el artículo 31.1 CE, es la determinación de un umbral impositivo máximo, que el artículo 31 de la Ley del IP sitúa en un 60 % de las bases imponibles del IRPF del contribuyente. Este umbral máximo de imposición, que el propio precepto legal permite que pueda incluso ser superior, **puede ser claramente confiscatorio si lo comparamos con la jurisprudencia constitucional de nuestro entorno, o del propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que sitúa el umbral de la confiscatoriedad en el 50 % de la renta del contribuyente.**

En definitiva, y a modo de conclusión, entendemos que los problemas técnicos, económicos y constitucionales, que arrostra el Impuesto sobre el Patrimonio en su actual configuración legal, hacen aconsejable su definitiva desaparición, en sintonía con los países que integran nuestro inmediato ecosistema fiscal.

2. PROPUESTAS

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

CAPÍTULO VI. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS¹⁶

¹⁶ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Gorka Crespo (Coord.), Bruno Domínguez, Sergio González-Anta, Víctor Isábal y Enric Moret.

1. CONCLUSIONES

Comparativamente con otras comunidades, Catalunya es una de las comunidades más onerosas en cuanto a tributación por IRPF en todas las categorías de rentas. La comparación con la comunidad de Madrid es especialmente perjudicial para Catalunya, por cuanto se sitúa claramente en el otro extremo, siendo Madrid una de las comunidades menos gravosas en todos los niveles y la menos gravosa para las rentas altas.

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, conforme a las competencias normativas asumidas por la Comunidad Autónoma de Catalunya derivadas de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las cuales, a grandes rasgos y para una mejor comprensión, se estructuran en:

- Reducir los tramos de su tarifa y, como mínimo, deflactarlos para recoger el efecto de la inflación.
- Reducir el tipo mínimo aplicable y situarlo, como mínimo, en el tipo mínimo estatal y, si es posible, establecer un tipo mínimo inferior.
- Reducir el tipo marginal máximo y/o aplicarlo sobre tramos de renta superiores a 300.000€, tal como establece la tarifa estatal.
- Incrementar el mínimo personal y familiar autonómico, con la pretensión de compensar parte del efecto de la inflación.
- Establecer nuevas deducciones autonómicas, cuando menos en línea con el horizonte a estos efectos perfilado por otras Comunidades Autónomas.
- Recuperar la desgravación por los intereses de los préstamos o créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual.

A continuación, pasamos a desarrollar cada una de las secciones.

2. PROPUESTAS

(i) Incrementar el mínimo personal y familiar autonómico

El mínimo personal y familiar cuantifica aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF.

La propuesta del incremento del mínimo personal y familiar autonómico viene motivada por la situación económica actual y pretende compensar parte del efecto de la inflación y la escalada de precios tanto de suministros como de productos básicos.

Los efectos que persigue la medida, entre otros, serían los siguientes:

- Reducción de la carga fiscal sobre los contribuyentes de bajos ingresos.
- Estímulo al consumo y la actividad económica. Al disponer de más ingresos disponibles debido a una menor carga fiscal, los contribuyentes pueden aumentar su capacidad de gasto.
- Equidad fiscal. Que los contribuyentes con menos recursos no sean gravados de manera desproporcionada en comparación con aquellos con mayores ingresos.
- Mejora del bienestar social. Al permitir que las personas retengan una mayor parte de sus ingresos, se puede mejorar su bienestar económico y social, lo que a su vez puede tener efectos positivos en la salud, la educación y otros aspectos del desarrollo humano.

(ii) Deflactación de las bases de IRPF y reducción de la escala autonómica aplicable en Catalunya

Las Comunidades autónomas tienen competencia para establecer la tarifa autonómica del impuesto en el IRPF. El único requisito es que debe ser progresiva. Todas las Comunidades han ejercido esta competencia y, como consecuencia de ello, todas tienen tarifas diferentes entre sí y diferentes a la estatal.

En este contexto:

- Catalunya es una de las comunidades que tiene más tramos en su tarifa del IRPF: 9 en total. La tarifa estatal tiene 6 tramos y la mayoría de las comunidades autónomas han establecido tarifas de entre 5 y 7 tramos. Catalunya ha establecido

una tarifa de 9 tramos y es de las que más tramos ha establecido junto con Aragón, Baleares, Extremadura y la Comunidad Valenciana.

- Catalunya es la comunidad que tiene el tipo tributario mínimo más alto (10,5%). El tipo mínimo de la tarifa estatal es del 9,5%. Hay 6 comunidades autónomas con tipos mínimos inferiores:
 - Del 9%: Valencia, Canarias, Castilla y León, Galicia y La Rioja.
 - Del 8,5%: Madrid.
- Catalunya es una de las Comunidades con el tipo tributario marginal máximo más alto (25,5%), solo superado por Canarias (26%), La Rioja (27%) y Valencia (29,5%).
- Los incrementos salariales inducidos por la inflación de la economía española de los últimos años han conducido al incremento de la recaudación del IRPF. En este sentido, con el objetivo de paliar el efecto negativo que recae sobre los contribuyentes, diversas comunidades autónomas han deflactado los tramos de la tarifa autonómica del IRPF. A modo de ejemplo, la comunidad autónoma de Madrid deflactó los tramos un 3.1% en 2022 y un 4.1% en 2023 y otras comunidades como Andalucía, Canarias, Galicia y Murcia han seguido la misma senda.

Como consecuencia de todo ello, Catalunya es una de las comunidades que grava más las rentas bajas (por tener el tipo tributario mínimo más alto) y medias (la existencia de más tramos en su tarifa que la media conduce a que la curva de progresividad aumente más rápido). Por otra parte, si bien existen comunidades con tipos marginales más altos, el tipo marginal de Catalunya es de los más altos y se aplica sobre rentas relativamente bajas en comparación con la tarifa estatal y la de otras comunidades. Por ello, Catalunya se sitúa también en la banda alta en cuanto al gravamen de las rentas altas. La comparativa con la tarifa aplicable a la comunidad de Madrid es especialmente ilustrativa y muestra una pérdida de competitividad importante.

Figura 23. Comparación entre Comunidades Autónomas de tarifas del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

<u>Cataluña</u>		<u>Comunidad de Madrid</u>		<u>Baleares</u>		<u>Andalucía</u>		<u>C. Valenciana</u>	
Base liquidable	Tipo Aplicable	Base liquidable	Tipo Aplicable	Base liquidable	Tipo Aplicable	Base liquidable	Tipo Aplicable	Base liquidable	Tipo Aplicable
0,00	10,50%	0,00	8,50%	0,00	9,00%	0,00	9,50%	0,00	9,00%
12.450,00	12,00%	13.362,22	10,70%	10.000,00	11,25%	13.000,00	12,00%	12.000,00	12,00%
17.707,20	14,00%	19.004,63	12,80%	18.000,00	14,25%	21.100,00	15,00%	22.000,00	15,00%
21.000,00	15,00%	35.425,68	17,40%	30.000,00	17,50%	35.200,00	18,50%	32.000,00	17,50%
33.007,20	18,80%	57.320,40	20,50%	48.000,00	19,00%	60.000,00	22,50%	42.000,00	20,00%
53.407,20	21,50%			70.000,00	21,75%			52.000,00	22,50%
90.000,00	23,50%			90.000,00	22,75%			62.000,00	25,00%
120.000,00	24,50%			120.000,00	23,75%			72.000,00	26,50%
175.000,00	25,50%			175.000,00	24,75%			100.000,00	27,50%
								150.000,00	28,50%
								200.000,00	29,50%

(iii) Aprobación de nuevas deducciones autonómicas en Catalunya

Las Comunidades Autónomas pueden establecer deducciones autonómicas propias por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicaciones de renta y por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciben de la Comunidad Autónoma.

Este año 2024, la batalla fiscal entre las distintas comunidades autónomas se focaliza en buena parte sobre el IRPF, donde más de la mitad de las comunidades han anunciado rebajas en el impuesto de la renta, con aprobación de nuevas deducciones autonómicas o mejoras de las existentes. Así nos encontramos con Comunidades Autónomas, como Madrid o Valencia, que han hecho un uso intensivo de su capacidad normativa. En el extremo opuesto se sitúa la Generalitat de Catalunya, quien históricamente ha regulado un número mínimo de deducciones autonómicas, con unos importes que en su inmensa mayoría no se han actualizado desde 2016.

En los siguientes cuadros, a efectos ilustrativos, vamos a comparar las deducciones aprobadas por Catalunya respecto de aquellas Comunidades Autónomas con mayor número de declaraciones de IRPF (Madrid, Andalucía y Valencia). También incluimos en la comparativa las deducciones autonómicas de las Islas Baleares.

Al confrontar los datos, se observa claramente la falta de interés en esta materia por parte de la Generalitat de Catalunya, dejando pasar la oportunidad de crear deducciones de diversa naturaleza, que desde un punto de vista político-económico, pueden llegar a incentivar determinados comportamientos o aplicaciones de renta, en áreas tan importantes como vivienda, mecenazgo o educación, entre otras.

Figura 24. Cuadro comparativo de deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares.

CCAA de CATALUÑA	CCAA de MADRID	CCAA ISLAS BALEARES	CCAA de ANDALUCIA	CCAA de VALENCIA
- Deducción de 150 EUR (300 EUR para declaración conjunta) por nacimiento o adopción de hijos.	- Deducción de 721 EUR por nacimiento o adopción de hijos, durante los primeros 3 años, condicionada a no superar ciertos límites de ingresos anuales.	- Deducción desde 85 EUR hasta 165 EUR por cada miembro de la unidad familiar con discapacidad que resida en Baleares.	- Deducción de 200 EUR (400 EUR para determinadas áreas desdobladas) por nacimiento o adopción de hijos.	- Deducción de 300 EUR por nacimiento o adopción de hijos, durante los primeros 3 años, condicionada a no superar ciertos límites de ingresos anuales.
- Deducción de 150 EUR por viudedad durante 3 años.	- Deducción adicional de 721 EUR en caso de adopción internacional.		- Deducción de 600 EUR por cada hijo adoptado en los supuestos de adopción internacional.	- Deducción de 300 EUR por acogimiento familiar, con límite de ingresos anuales.
	- Deducción por acogimiento familiar de menores, entre 600 EUR y 900 EUR, con límite de ingresos anuales.		- Deducción de 100 EUR para los contribuyentes que sean madres o padres de familia monoparental.	- Deducción de 246 EUR por nacimiento o adopción de hijos múltiples.
	- Deducción de 1.500 EUR por acogimiento familiar de mayores de 65 años o discapacitados, con límite de ingresos anuales.		- Deducción de 200 EUR para miembros de familias numerosas de categoría general (400 EUR en caso de familias numerosas de categoría especial).	- Deducción desde 246 EUR hasta 303 EUR por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad.
	- Deducción del 10% del importe de la cuota íntegra autonómica, para contribuyentes que tengan dos o más descendientes y con base imponible inferior a 24.000 EUR.		- Deducción de 150 EUR para contribuyentes que tengan la consideración de personas con discapacidad.	- Deducción de 330 EUR para miembros de familias numerosas de categoría general (660 EUR en caso de familias numerosas de categoría especial)
	- Deducción del 50% en la cuota íntegra autonómica hasta un límite de 6.186 EUR en tributación individual (12.372 EUR en tributación conjunta) para aquellos contribuyentes que obtengan el reconocimiento como titulares de una familia numerosa de categoría general. Estos importes se duplican en el caso de familias numerosas de categoría especial.		- Deducción de 100 EUR para los contribuyentes con cónyuges (no declarantes de IRPF) con discapacidad.	- Deducción de 460 EUR por cada hijo entre 3 y 5 años para madres trabajadoras.
	- Deducción de 515 EUR por cuidado de ascendientes.		- Deducción de 100 EUR por asistencia en favor de personas con discapacidad.	- Deducción de 197 EUR para contribuyentes que tengan la consideración de personas con discapacidad.
			- Deducción del 20% (máximo 500 EUR) del importe satisfecho por seguridad social de terceras personas cuidadoras que asistan a familiares discapacitados.	- Deducción de 197 EUR para los contribuyentes conviviendo con ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años con discapacidad.
				- Deducción del 10% del importe de la cuota íntegra autonómica, para contribuyentes que tengan dos o más descendientes y con base imponible inferior a 30.000 EUR.

Figura 25. Cuadro comparativo de deducciones autonómicas en vivienda.

CCAA de CATALUÑA	CCAA de MADRID	CCAA ISLAS BALEARES	CCAA de ANDALUCIA	CCAA de VALENCIA
- Deducción del 10% sobre el alquiler de vivienda habitual para determinados contribuyentes (máximo de 300 EUR/año)	- Deducción del 30% por arrendamiento de vivienda habitual efectuado por menores de 35 años, con límite de 1.237 EUR	- Deducción del 15% (máximo 440 EUR) por arrendamiento de la vivienda habitual en las Islas Baleares por menores de 36 años o por personas con discapacidad.	- Deducción del 5% (base máxima 9.040 EUR) de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.	- Deducción del 5% (base máxima 3.300 EUR) sobre el alquiler de vivienda que no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la CCAA Valencia
- Deducción del 1,5% sobre los costes de rehabilitación de la vivienda habitual, sobre base máxima de 9.040 EUR.	- Deducción por el incremento de los costes de financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.	- Deducción del 75% (máximo 440 EUR) por gastos de primas de seguros que cubran el impago de las rentas de alquiler de viviendas habituales situadas en las Islas Baleares	- Deducción del 15% (límite de 600 EUR) por el alquiler de vivienda habitual por contribuyentes menores de 35 años o mayores de 65 años.	- Deducción del 5% de las cantidades satisfechas, excepto intereses, por la adquisición de primera vivienda habitual por menores de 35 años
- Deducción del 15% por la realización obras de adecuación de la vivienda habitual necesarias para la accesibilidad.	- Deducción del 10% del precio de adquisición de la vivienda (hasta un máximo de 1.546 EUR anuales y prorrateable en 10 años) para aquellos contribuyentes que con motivo de un nacimiento o adopción, adquieran una vivienda habitual en Madrid dentro de los tres años posteriores al nacimiento o adopción.	- Deducción del 15% (máximo 440 EUR) de los gastos de alquiler de vivienda en caso de traslado temporal desde su isla de residencia a otra isla del archipiélago balear dentro del ámbito de una misma relación laboral.		- Deducción del 5% de las cantidades satisfechas, excepto intereses, por la adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad.
	- Deducción del 25% de los intereses satisfechos en los préstamos obtenidos para la adquisición de vivienda habitual por menores de 30 años (límite 1.031 EUR).	- Deducción del 50% (máximo 5.000 EUR) sobre las inversiones que mejoren la calidad energética y la sostenibilidad de la vivienda habitual, en propiedad o en alquiler.		- Deducción de 112 EUR por subvenciones recibidas de la Generalitat de Valencia y que se destinen a la adquisición de vivienda habitual.
	- Para contribuyentes que tengan inmuebles arrendados, deducción del 10% (límite 154 EUR anuales) de los gastos de conservación o reparación del inmueble, formalización de contratos de arrendamiento, primas de seguro por daños e impagos y certificados de eficiencia energética.	- El contribuyente que ponga viviendas en el mercado de alquiler de larga duración, podrá deducir el 30% de los importes obtenidos por este rendimiento en el período impositivo, con un máximo de 3.600 euros anuales.		- Deducción del 20% sobre el arrendamiento de vivienda habitual (límite de 800 EUR). Hasta el 30% y con límite de 1.100 EUR en caso de tener menos de 35 años o por persona con discapacidad.
		- Deducción (máximo 250 EUR) por el incremento de los costes de financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.		- Deducción del 10% (máximo 224 EUR) por arrendamiento de vivienda como consecuencia del traslado laboral o realización actividad económica por cuenta propia en otro municipio de la CCAA Valenciana.
				- Deducción del 50% por el incremento de los costes de financiación ajena para la inversión en vivienda habitual respecto de los satisfechos el año anterior.
				- Deducción del 40% (máximo 8.800 EUR) sobre las inversiones que mejoren la calidad energética (autoconsumo o energías renovables) de la vivienda habitual. Deducción del 20% para segundas viviendas.
				- Deducción del 20% (máximo 5.500 EUR) sobre las inversiones que mejoren la calidad, conservación, accesibilidad y sostenibilidad de la vivienda habitual, o en su edificio. Deducción del 50% en caso de obras de accesibilidad para personas con discapacidad.
				- Deducción desde 330 EUR (hasta 694 EUR, caso de convivir con 3 descendientes) por residir habitualmente en un municipio en riesgo de despoblamiento.

Figura 26. Cuadro comparativo de deducciones autonómicas en inversiones no empresariales.

CCAA de CATALUÑA	CCAA de MADRID	CCAA ISLAS BALEARES	CCAA de ANDALUCIA	CCAA de VALENCIA
- Deducción del 15% por donaciones a determinadas instituciones que tengan por finalidad la mejora del medioambiente y ecología.	- Deducción del 15% por donaciones a Fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales, sanitarios y similares.	- Deducción del 25% por las donaciones a determinadas instituciones que tengan por finalidad el fomento de la investigación científica e innovación tecnológica.	- Deducción del 10% (límite 150 EUR) por donaciones a determinadas instituciones que tengan por finalidad la mejora del medioambiente y ecología.	- Deducción del 20% sobre los primeros 150 EUR y 25% sobre los siguientes 100 EUR, por donaciones a determinadas instituciones que tengan por finalidad la mejora del medioambiente y ecología.
- Deducción del 30% por donaciones a instituciones que tengan por finalidad el fomento de la investigación científica e innovación tecnológica.	- Deducción del 15% por las donaciones a Fundaciones y determinados Clubs que persigan fines educativos y deportivos.	- Deducción del 15% (máximo 660 EUR por ejercicio) por donaciones y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al mecenazgo deportivo.	- Deducción del 20% (límite 4.000 EUR) por inversiones como business angel en el capital de sociedades mercantiles, domiciliadas en Andalucía	- Deducción del 20% sobre los primeros 150 EUR y 25% sobre los siguientes 100 EUR, por las donaciones a Fundaciones y Asociaciones y Federaciones que persigan fines culturales, científicos o deportivos no profesionales.
- Deducción del 15% por las donaciones cuya finalidad sea el fomento de la lengua catalana	- Deducción del 25% sobre las cotizaciones de Seguridad Social para Empleados de Hogar, en caso de hijos menores de 3 años (límite de 463 EUR).	- Deducción del 15% por las donaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana.	- Deducción (máximo 200 EUR) de los gastos por defensa jurídica en procedimientos judiciales de despido o extinción de contrato.	- Deducción del 20% sobre los primeros 150 EUR y 25% sobre los siguientes 100 EUR, por las donaciones a Fundaciones y Asociaciones para la conservación y restauración del Patrimonio Cultural Valenciano.
- Deducción del 40% (límite 12.000 EUR) por inversiones como business angel en el capital de sociedades mercantiles, domiciliadas en Cataluña.	- Deducción de 1.031 EUR para contribuyentes menores de 35 años que causen alta por primera vez en el Censo de Empresarios y Profesionales.	- Deducción del 25% (base máxima de 165 EUR) por donaciones a favor de entidades sin ánimo de lucro radicadas en las Islas Baleares registradas como tercer sector de acción social.		- Deducción del 20% sobre los primeros 150 EUR y 25% sobre los siguientes 100 EUR, por las donaciones cuya finalidad sea el fomento de la lengua valenciana.
	- Deducción de hasta el 40% (límite de 9.279 EUR) por inversiones en el capital de empresas de nueva o reciente creación, domiciliadas en Madrid.	- Deducción del 30% (límite 6.600 EUR) por inversiones como business angel en el capital de sociedades mercantiles, domiciliadas en las Islas Baleares.		- Deducción del 21% (base máxima 165 EUR) por adquisición de abonos culturales de empresas o instituciones adheridas al convenio específico suscrito con la Generalitat de Valencia.
	- Deducción del 20% (límite de 10.310 EUR) por adquisición de acciones en empresas del Mercado Alternativo Bursatil, domiciliadas en Madrid.			- Deducción del 10% por la adquisición de vehículos nuevos eléctricos, conforme a determinadas categorías de la Orden 5/2020 de la Conselleria Territorial Valenciana
				- Deducción de 100 EUR para mujeres con una edad comprendida entre 40 y 45 años en tratamientos de fertilidad.
				- Deducción de hasta 150 EUR por cantidades satisfechas en gastos sanitarios de determinadas enfermedades específicas (enfermedades crónicas de alta complejidad, las denominadas "raras", patologías derivadas de daño cerebral adquirido y alzhéimer) así como gastos relacionados con la salud bucodental, visual o mental.
				- Deducción del 30% (límite 150 EUR) por gastos asociados a la práctica deportiva y conductas saludables.
				- Deducción del 50% (con límite hasta 1.100 EUR) sobre las cotizaciones de Seguridad Social para Empleados de Hogar, en caso de hijos menores de 5 años o mayores de 75 (mayores de 65 años con discapacidad).
				- Deducción del 30% (límite 6.600 EUR) por inversiones como business angel en el capital de sociedades mercantiles, domiciliadas en la Comunidad Valenciana.

Figura 27. Cuadro comparativo de deducciones autonómicas en educación.

CCAA de CATALUÑA	CCAA de MADRID	CCAA ISLAS BALEARES	CCAA de ANDALUCIA	CCAA de VALENCIA
- Deducción de los intereses pagados por ciertos préstamos para la financiación de estudios universitarios de master y doctorado.	- Deducción del 15% de los gastos de escolaridad (límite 927 EUR por hijo)	- Deducción del 40% (límite 660 EUR) por gastos en escuelas infantiles o guardería para descendientes de 0 a 3 años y por contratación laboral de cuidador, servicio de comedor y actividades extraescolares para descendientes de 3 a 6 años.	- Deducción del 15% (máximo 150 EUR) por los gastos de enseñanza de idiomas y de informática.	- Deducción del 15% (límite 297 EUR por hijo) por gastos en escuelas infantiles o en guardería para descendientes de 0 a 3 años.
	- Deducción del 15% de los gastos de enseñanza de idiomas y deducción del 5% de los gastos por vestuario de uso exclusivo escolar (límite 412 EUR por hijo).	- Deducción del 100% (límite 220 EUR por hijo) por gastos de adquisición de libros de texto.	- Deducción de 100 EUR por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar por cada hijo cursando educación primaria o secundaria.	
	- Deducción por el pago de intereses de préstamos solicitados para cursar estudios universitarios, ya fueran del propio contribuyente, de su cónyuge o de descendientes.	- Deducción del 15% (límite de 110 EUR por hijo) de los gastos para el aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros.		
		- Deducción de 1.760 EUR (límite del 50 por 100 de la cuota íntegra autonómica) por cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual del descendiente.		

(iv) Recuperación de la desgravación por los intereses de los préstamos o créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual

A pesar de las críticas formuladas en su momento contra esta medida, su recuperación resulta ser conveniente, por la situación actual y la evolución previsible. Lo anterior sugiere adoptar políticas activas dirigidas a facilitar la adquisición de vivienda, un bien difícilmente accesible sin financiación hipotecaria. Con lo cual, debería recuperarse la desgravación de los intereses reportados por los préstamos o créditos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, un bien cada vez más escaso.

CAPÍTULO VII. IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN DEPÓSITOS CONTROLADOS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN¹⁷

¹⁷ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: José Andrés Rozas (Coord.), Joan Anton Sánchez, Ignasi Puig y María Felisa Santander.

1. CONCLUSIONES

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, ha replicado, en buena medida, el modelo catalán de imposición sobre el depósito de residuos municipales (2003/2008) para el conjunto del Estado. Esta decisión de Las Cortes Generales ha traído consigo la derogación de todos los impuestos propios autonómicos que, a imagen y semejanza de los creados por el Parlamento de Catalunya, se habían extendido por todo el territorio español.

En contrapartida, se ha creado un nuevo impuesto estatal - que refunde en sus distintos hechos imponible los que con carácter propio de diferentes Autonomías existían hasta ahora - concebido, eso sí, como impuesto cedido, para que fuese íntegramente gestionado por las Administraciones autonómicas¹⁸.

En este contexto, el 20 de diciembre de 2022 se aprobó por el Parlamento de Catalunya el Decreto Ley 17/2022, que acomodaba la normativa estatal a las características propias del modelo catalán cuya trayectoria se puede calificar de exitosa y que cuenta con un considerable reconocimiento en términos de Derecho comparado.

1.1. Amenazas y retos

En la transición del sistema construido alrededor de los impuestos propios al del impuesto estatal cedido se advierten varias amenazas que conviene tener muy presentes para preservar los logros alcanzados hasta la fecha y, desde la experiencia acumulada, asumir los nuevos retos que se plantean en la materia.

(i) Criterio finalista

En la regulación del impuesto estatal no se menciona el carácter finalista del tributo. Preservar este aspecto de los impuestos propios catalanes es trascendental para preservar el nivel de legitimación alcanzado por estos tributos y la implicación de los distintos sectores involucrados en el sistema de recogida, depósito y valorización de los residuos en el

¹⁸ A lo largo de los dos años precedentes se han ido aprobando las distintas leyes de cesión del impuesto estatal a las distintas Comunidades autónomas, al mismo tiempo que se concertaba con los territorios forales. Vid. para Catalunya la Ley 34/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Catalunya y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

funcionamiento del sistema. No conviene ceder a la tentación de desnaturalizarlo, aun cuando el marco legal aprobado lo permita.

(ii) Gestión del impuesto

De acuerdo a lo establecido en el artículo 95 de la Ley 7/2022, se asigna la competencia para la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en su defecto, a las “oficinas con análogas funciones de las comunidades autónomas”. Esta disposición contrasta notablemente con la situación en Catalunya. En esta Comunidad, dichas competencias se desempeñan por la Agencia de Residuos de Catalunya, que es una empresa pública del Departamento de Territorio y Sostenibilidad de la Generalitat de Catalunya¹⁹.

Esta atribución competencial subraya la autonomía y especificidad del sistema fiscal en esta Comunidad autónoma, en línea con su compromiso con la gestión medioambiental y la sostenibilidad. La descentralización de estas funciones fiscales refleja la diversidad y flexibilidad legislativa dentro del marco jurídico común y destaca la adaptabilidad de las políticas tributarias a las realidades de cada territorio y sector.

De nuevo se advierte en esta materia una particularidad catalana que, dada la experiencia adquirida hasta la fecha, conviene tener muy presente para preservarla.

(iii) Capacidad de revisión de los tipos impositivos

En este tipo de impuestos el objetivo primordial no es tanto el maximizar la recaudación como el logro de una modificación en los comportamientos de los contribuyentes.

En definitiva, se trata de conseguir que, poco a poco, se mejoren sustancialmente los índices de recogida selectiva, de reciclaje y valorización de aquellos residuos en los que ésta sea posible. Una política que se ha mostrado muy efectiva en este orden de cosas es la de fijar un horizonte de incremento progresivo y transitorio de los tipos de gravamen. De forma que se otorgue a los contribuyentes, a los municipios en buena medida, un margen temporal suficiente para adoptar las políticas adecuadas para lograr los objetivos de reciclaje y valorización que les permitan disminuir el volumen del resto de residuos que se

¹⁹ Artículo 1.2 del Decreto Ley 17/2022.

destinan a las instalaciones de depósito, incineración y co-incineración²⁰. Al mismo tiempo que el incremento de la recaudación y su retorno mediante el Fondo de residuos – una fracción del mismo relativa a los residuos municipales y otra a los derivados de la construcción - les permite acometer, conjunta y coordinadamente, las inversiones que se requieren para conseguirlo.

1.2. Participación de todos los agentes implicados

En Catalunya, la política financiera en materia de residuos se diseña de manera consensuada a través de un proceso que involucra a una mesa tripartita compuesta por representantes del sector productivo correspondiente y miembros de la Agencia de Residuos.

Este enfoque participativo y colaborativo garantiza que los criterios de retorno de la recaudación del impuesto estén alineados con las necesidades y realidades específicas del sector, así como con los objetivos medioambientales y socioeconómicos más amplios de la Comunidad autónoma. Además, promueve la transparencia y la legitimidad del proceso, al permitir que todas las partes interesadas tengan voz y voto en la toma de decisiones.

En lo relativo a la recogida y tratamiento de los residuos son muchos los agentes implicados, en primer lugar el conjunto de la ciudadanía, y es por lo tanto preciso diseñar las políticas, también las financieras, tratando de implicar en su desarrollo a todas las partes que han de tener algún papel en su éxito.

Sólo en un contexto participativo se pueden desplegar políticas novedosas y eficaces, como, por ejemplo, el empleo de los llamados “*nudges*” o acicates en el sistema de recogida, reciclaje, transporte, valorización y depósito de los residuos.

En este orden de ideas, un aspecto muy sensible del sistema financiero diseñado es la repercusión efectiva de la cuota a los contribuyentes, quienes realizan los vertidos – las entidades locales en buena medida – por quienes les sustituyen en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales ligadas al impuesto, los titulares de las instalaciones autorizadas.

²⁰ La AIREF (2023:172) recoge esta propuesta en su informe sobre el tratamiento de los residuos municipales.

Pero, al mismo tiempo, las entidades locales se enfrentan a retos importantes en el marco de la Ley 7/2022, también financieros, en lo relativo a la recogida, reciclaje, valorización y transporte de los residuos que únicamente podrán afrontar en un marco general de coordinación integral del sistema a nivel autonómico.

La gestión efectiva de los residuos requiere no solo recursos económicos, sino también sistemas y procedimientos bien definidos, así como una colaboración estrecha entre los diferentes niveles de administración en el territorio y los actores relevantes en la sociedad. Es necesario evaluar cuidadosamente si los entes locales disponen de los medios necesarios para cumplir con esta responsabilidad y, en caso contrario, identificar las medidas que deben tomarse para garantizar que puedan hacerlo de manera efectiva. Esto podría implicar la asignación de recursos adicionales, el fortalecimiento de capacidades institucionales y la implementación de mecanismos de supervisión y rendición de cuentas más rigurosos. En última instancia, es crucial asegurar que la gestión de los residuos se lleve a cabo de manera eficiente y sostenible, en línea con los objetivos establecidos en la legislación ambiental y planteados en las políticas de economía circular.

En este sentido, sería beneficioso que la normativa contemplara algún tipo de mecanismo, más allá de los retornos provenientes de los rendimientos del impuesto sobre depósitos, de retribución para aquellos municipios que logren alcanzar ciertos estándares de gestión de residuos, ya sea en forma de incentivos económicos directos o en forma de inversión en infraestructura que les permita mejorar sus procesos y eficiencia en la gestión de residuos. Esto no solo ayudaría a promover un cambio de comportamiento positivo, sino que también contribuiría a fortalecer la capacidad de los municipios para abordar los desafíos ambientales de manera efectiva y sostenible a largo plazo. En consonancia con lo que ha ocurrido señaladamente en Catalunya con la recogida diferenciada de la fracción orgánica. En esta tarea la Agencia Catalana de Residuos está llamada a adquirir un protagonismo relevante como eje orgánico del sistema.

En definitiva, para lograr avances significativos en la gestión sostenible de la recogida y tratamiento de los residuos es necesario adoptar un enfoque integral que combine medidas regulatorias, incentivos económicos y programas de sensibilización y capacitación. Sólo a través de un compromiso colectivo y acciones coordinadas podremos avanzar hacia un futuro más limpio y sostenible para las generaciones futuras.

1.3. Evolución y mecanismos de coordinación del modelo

Como se ha mencionado anteriormente, Catalunya ha recorrido un camino con una combinación de éxitos y fracasos en el ámbito de la gestión de residuos. A lo largo de los años, se han realizado numerosas pruebas y se han implementado cambios que han contribuido a desarrollar un sistema robusto que en la actualidad funciona. Lo más significativo de todo esto es que existen datos concretos que permiten evaluar la verdadera efectividad del modelo implantado durante más de dos décadas. Estos datos son fundamentales para comprender en qué medida se han alcanzado los objetivos propuestos inicialmente y para identificar áreas donde aún queda trabajo por hacer.

La nueva normativa, sin embargo, no hace hincapié en la necesidad de coordinación entre las diferentes administraciones territoriales para garantizar la consecución de objetivos generales en materia de gestión de residuos. La coordinación entre diferentes niveles de gobierno es esencial para integrar a todos los actores involucrados en el proceso y para asegurar que se disponga de información transparente y accesible para todos los interesados

Sería beneficioso, pues, que la legislación incluyera disposiciones específicas que garanticen la cooperación y coordinación entre las distintas administraciones territoriales. En realidad, más allá de su previsión normativa, ya se ha creado a estos efectos la “Comisión de Coordinación en materia de Residuos”²¹, con distintos grupos de trabajo, lo que fomenta el diálogo y colaboración entre todos los agentes implicados en el diseño e implementación de políticas en esta materia, de modo que se establezcan estrategias conjuntas para abordar los desafíos en materia de gestión de residuos. Además, es importante garantizar que se disponga de recursos adecuados, particularmente por parte de los entes locales, para lograr la implementación de estas estrategias y para facilitar el intercambio de información y mejores prácticas entre las diferentes Comunidades autónomas.

La Ley 7/2022 diseña un modelo financiero para la recogida, depósito y tratamiento de los residuos en el que las entidades locales tienen un papel fundamental. Como sujetos activos de las tasas, o prestaciones patrimoniales públicas equivalentes, para su recogida y como contribuyentes del impuesto ligado a su depósito. Las tasas o prestaciones no tributarias que establezcan los entes locales, además, desde 2025 deberán de prever sistemas de cuantificación ligados a la generación efectiva de residuos. Para que el modelo funcione es

²¹ *Comisión de Coordinación en Materia de Residuos*. (s. f.). Ministerio Para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/comision-coordinacion.html#composicion-y-funciones>.

fundamental, pues, que la coordinación y cooperación entre las Comunidades autónomas, las entidades locales y el resto de los agentes públicos y privados implicados en la generación, depósito y tratamiento de los residuos sea intensa y fluida.

2. PROPUESTAS

Uno de los riesgos ligados a la implantación de impuestos sobre el depósito de los residuos radica en que pueden estimular el vertido incontrolado de los mismos, o su transferencia a otros territorios libres de gravamen.

El haber transitado de un sistema de impuestos propios autonómicos a otro de impuesto estatal, cedido o concertado, es evidente que ha disminuido el atractivo el tráfico de residuos entre diferentes Comunidades autónomas, pero no lo evita del todo.

En este orden de cosas, el impuesto únicamente declara sujetos a gravamen los vertidos en instalaciones autorizadas. Podría tener sentido, como técnica indirecta para prevenir y combatir los vertidos ilegales que también estos estuvieran sujetos a gravamen pudiéndoles exigir su pago a los titulares de los terrenos en los que se localizasen, una vez descubiertos por las autoridades con competencia en la protección del territorio y cuando el requerimiento para su retirada fuera desatendido.

CAPÍTULO VIII. TRIBUTACIÓN SOBRE EL JUEGO²²

²² Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Joan Francesc Pont (Coord.).

1. CONCLUSIONES

En una sociedad compleja como la nuestra no pueden menospreciarse ni ningún ámbito de sociabilidad ni ningún sector de actividad económica. Este mensaje, de validez general, resulta adecuado al juego del bingo, aparentemente menor, en comparación con otras posibilidades desarrolladas en el mercado libre de las últimas décadas, pero con unas características de proximidad hacia las capas populares que le otorgan un papel difícilmente sustituible en su campo de actuación e influencia.

La crisis del bingo, entre cuyos elementos figura la competencia del juego *on-line* (incluido su mejor trato fiscal), el ajustadísimo margen de los gestores y la gravosa tributación que incide sobre él hasta extremos prácticamente confiscatorios, a pesar de alguna mejora aprobada en los últimos años, está produciendo ya de forma constatable una pérdida de puestos de trabajo directos o indirectos, así como una espiral de decaimiento, que podría conducir al fin del sector, sino se adoptan medidas correctoras. El sector, en realidad lleva advirtiéndolo casi una década, sin que se atiendan en Catalunya sus razones. El ejemplo de otras Comunidades Autónomas y de otros países de nuestro entorno hace necesario un rediseño imaginativo del modelo de negocio del juego del bingo.

1.1. Rediseño del modelo de negocio

Este rediseño no pretende prima facie la solución algo burda y recurrente de reclamar una disminución de la presión fiscal, sino que se aborda desde la idea de reformular los mecanismos tributarios que tienen al juego del bingo como hecho imponible, de tal manera que las reformas propuestas supongan un incentivo claro para el reforzamiento de la actividad y, por tanto, conduzcan al doble objetivo de mejorar los resultados y de recuperar la recaudación fiscal. De no hacerse de este modo, la extinción del juego conducirá a pérdidas en los ámbitos empresarial y tributario, que cualquier observador imparcial ha de desear, fervientemente, evitar.

En esta línea, la propuesta que sigue a continuación propone basarse en lo que se llama coloquialmente una tasa fija, es decir, un tipo de gravamen fijo y proporcional estricto, del 10% sobre las cantidades jugadas menos el importe de premios (Win), tipo que se deduce necesario para garantizar la sostenibilidad de esta oferta de juego según las conclusiones del exhaustivo “informe económico fiscal del juego del Bingo en España” realizado en 2011,

en el que se propone un rediseño del modelo negocio y ratificado en un segundo estudio de 2016. Ambos documentos sirvieron de base para que muchas Comunidades Autónomas dirigieran su política al respecto hacia ese objetivo.

Salvemos, pues, el juego del bingo, a través de la red de redefinición de su modelo de negocio, sin otorgarle ningún privilegio, acercando su régimen fiscal al del resto de juegos, como se ha realizado ya en otros lugares. Salvemos el juego, aunque sea a costa de una inicial reducción de ingresos fiscales, en línea de lo que ya se ha hecho para el juego en la Red, para, mediante su relanzamiento, darle sostenibilidad a la actividad y capacidad creciente de generación de tales ingresos como resultado del impulso obtenido por la reforma.

1.2. Implicaciones tributarias y fiscales

La actividad del juego está sujeta a un tributo específico: la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar. Se trata de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. En concreto, corresponde a aquella Comunidad donde se celebra o autoriza el juego vinculado a un establecimiento físico. En otro caso, esto es, cuando el ámbito territorial de participación sea nacional o superior al de una Comunidad Autónoma, la exacción de la tasa corresponderá al Estado. Las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para regular la base imponible, el tipo impositivo, las exenciones y bonificaciones y el devengo, así como respecto de los aspectos de aplicación del tributo (artículo 50 Ley 22/2009).

Constituye el hecho imponible de la mencionada tasa la organización de toda clase de juegos de suerte, envite o azar. En consecuencia, resulta exigible sobre la organización del juego del bingo, en tanto que se trata de un juego de azar.

Conforme a la legislación general, la base imponible de la tasa viene determinada por los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar. En particular, en el supuesto del juego del bingo, la base imponible está constituida por el importe del cartón que paga el jugador, aunque en la actualidad la totalidad de las Comunidades Autónomas, a excepción de Catalunya y Castilla La Mancha, ya han regulado

(al amparo de la competencia normativa que les ha sido cedida), como Base Imponible el WIN, que es el resultado de minorar el importe de los premios a las cantidades jugadas.

En cuanto a los tipos de gravamen hay que distinguir según se trate de una u otra clase de juegos. Así, el tipo tributario general será del 20% y se aplica a todos los juegos que no tengan señalado un tipo tributario específico, como sería el caso del bingo.

En los casinos de juego la base imponible son los ingresos brutos que se obtienen procedentes del juego, una vez minoradas las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. La tributación se realiza aplicando una tarifa para cada porción de la base imponible.

Para el caso de la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos se aplica una cuota fija, que se determina en función de la clasificación de las máquinas realizada por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre.

Ello no obstante, hay que advertir que las distintas Comunidades Autónomas han hecho uso de las competencias normativas que tienen atribuidas en materia de tipos y han establecido sus propios tipos de gravamen.

Si la Comunidad Autónoma no ha establecido tipos de gravamen, se aplicarán los fijados en la norma estatal.

La tasa se devenga con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego. En concreto, en el caso del juego del bingo, en Catalunya, la tasa se devenga en el momento de la venta del cartón y se abona con un promedio de 60 días (lo vendido en enero se liquida el 15 de marzo).

Como ocurre con cualquier otra actividad empresarial, los beneficios obtenidos por la organización y celebración de juegos, se hallan sujetos al Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, al IAE.

Con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe señalarse que, de acuerdo con el artículo 20.1, 19 de la Ley del IVA, están exentas las actividades que constituyan los hechos imponibles de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, incluido, en el caso del bingo, los servicios de gestión. En consecuencia, en la entrega de los cartones a los jugadores no ha de repercutirse el IVA.

La exención del IVA comporta la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado y, por tanto, las empresas dedicadas a la explotación u organización del juego del bingo no pueden

recuperar la totalidad del IVA repercutido por sus proveedores o soportado en sus compras y adquisiciones de servicios.

A lo sumo, si se realiza otro tipo de operaciones sujetas y no exentas de IVA, podrá aplicarse la regla de la prorrata que permite recuperar una parte del IVA soportado. Esta prorrata se establece en base a una cifra de venta que en la actualidad ya refleja el volumen real de negocio y, por ello, va en perjuicio del sujeto pasivo que ve reducida la parte de IVA Soportado deducible.

Según diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT), para el cálculo de la mencionada prorrata debía históricamente computarse en el denominador de la fórmula, el importe íntegro obtenido por la venta de los cartones una vez deducidos los premios, esto es, la cantidad total que aporta el jugador para poder participar en el juego. Es decir, no puede deducirse el importe proporcional destinado a premios.

No obstante, cabe recordar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 5 de mayo de 1994, en el asunto C-38/1993, por el que se resuelve una petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg (Alemania) con relación a la determinación de la base imponible de servicios prestados mediante la utilización de máquinas tragaperras, recogiendo jurisprudencia anterior del mismo Tribunal, señala que el artículo 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE debe ser interpretado en el sentido de que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a dicho Impuesto estará constituida por la contraprestación realmente obtenida o a obtener por la operación realizada. En el mismo sentido, pero de forma todavía más clara, la sentencia del mismo Tribunal de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology SA contra TEAR de Catalunya, establece un criterio totalmente contrario al de nuestra DGT, al considerar que los Estados miembros no pueden establecer que, a efectos del cálculo de prorrata del IVA, la parte fijada previamente por la normativa del precio de venta de esos cartones que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios, forma parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador (de la prorrata).

Al resolver de este modo el alto tribunal europeo vino a acoger el criterio de la Confederación de Organizaciones de Empresarios del Juego del Bingo. Esta buena noticia concebida por la doctrina y alumbrada por el más alto tribunal de la Unión nos ha de servir de guía para la reforma que ahora se propone.

2. PROPUESTAS

Planteamos los siguientes objetivos:

En el “bingo plus”, de cartón físico, que es la modalidad que más se practica en Catalunya, incrementar el porcentaje de premios sobre las cantidades jugadas hasta un 80% - 85%. Equiparándolo al resto de juegos privados, cuya media de premios es superior al 85,3% y al resto de modalidades de juego de bingo, cuyos porcentajes de premio alcanzan el 86% en el caso del bingo electrónico de Red y el 87,3% en el caso del bingo *on-line*.

Cabe añadir que el juego del bingo es el único “juego mutual” de los juegos presenciales, de ahí la necesidad de que el retorno de premios sea el máximo posible, compensando de esa manera la pérdida de asistencias a las salas.

Reducción del impacto fiscal sobre el bingo plus, mediante un cambio en la determinación de la base imponible de la tasa fiscal, consistente en tomar como base el importe de venta de los cartones minorado por los premios entregados (WIN). Éste es el sistema aplicado, igualmente, en el resto de juegos privados, incluso de otra modalidad de bingo como es la del “bingo electrónico” o del “bingo *on-line*”, y ya ha sido implantado en el bingo tradicional, con diversas variedades en la mayoría de Comunidades Autónomas.

La propuesta que se realiza para la reforma de la fiscalidad en Catalunya es la del establecimiento de una tasa fiscal sobre el juego del bingo del 10% sobre la cantidad realmente jugada, es decir el WIN o GGR (*Gross Gambling Revenue*), tipo basado en el objetivo marcado por los estudios mencionados anteriormente y que garantiza la sostenibilidad del juego.

Se plantea esta tasa fiscal puesto que el juego del bingo es el que mayores recursos necesita para hacer frente a su estructura. El hecho de ser un juego presencial con atención personal al público y con servicios de restauración, altos arrendamientos, etc. Mientras otros juegos y los juegos *on-line* en particular no precisan tanta estructura, el bingo necesita generar suficiente margen para poder desarrollar la actividad.

Esta actualización sostenible del modelo de negocio del bingo plus hace mucho más atractivo este juego al incrementar los porcentajes destinados a premios. Esta medida es necesaria para reactivar el interés en el juego del bingo, dando continuidad al sector y a todas las empresas que, indirectamente, dependen del mismo. Desde un punto de vista tributario, a medio plazo se prevé relanzar la recaudación tributaria, tanto generada

directamente por la tasa sobre el juego del bingo, como a través de todos los impuestos que gravan a las empresas gestoras.

En resumen, la consecución de un modelo de sostenibilidad se debería enfocar desde los siguientes puntos de vista:

- La innovación en la nueva oferta, basada en la diversidad de modalidades de bingo, con diferentes premios más variados y con elevados retornos, tal como se da en los otros juegos privados.
- Desde un punto de vista fiscal, se plantea una simplificación, con un único tipo y base imponible para todas las formas de bingo, mejorando el volumen de ventas de cartones.
- El incremento de recursos generados debería permitir que los gestores puedan dedicar recursos a innovación y adecuación de las instalaciones.
- En cuanto a la normativa, ésta debería ser más dinámica y facilitar la toma de decisiones regulatorias de forma más ágil para adecuar la oferta. La regulación no puede ser un corsé para el desarrollo del mercado. Al revés, debe potenciar la dinámica de innovación. Se requiere, así, que la regulación técnica de los juegos se articule a través de normas sin vocación de permanencia.

Se propone aceptar la idoneidad de reducir el tipo de gravamen sobre el Impuesto de Actividades Económicas, que en muchas poblaciones representa un trato confiscatorio y puede incluso hacer inviable la cuenta de explotación.

Es importante destacar que se propone adecuar nuestra fiscalidad a la de otras Comunidades Autónomas.

Se destaca el hecho diferencial de Catalunya como único caso con una fiscalidad del 50% WIN, la más alta de España, donde la media se sitúa en el 27,9%, estando 10 territorios por debajo de esa media, destacando casos como el de Ceuta y Melilla al 10%, Andalucía y Castilla y León, al 15% o el de la Comunidad de Madrid, al 20%.

Conviene, al final de la argumentación, reiterar y completar las consideraciones siguientes:

El juego del bingo es el único juego mutual de los juegos presenciales, de ahí la necesidad de que el retorno de premios sea el máximo posible, compensando de esa manera la pérdida de asistencias a las salas.

El bingo es una de las actividades sociales y de ocio que realizan todo tipo de personas como forma de socialización, entretenimiento y mejora psicosocial.

En el mundo de la geriatría se utiliza de forma permanente con otro tipo de actividades como grupos de lectura, gimnasia, informática y baile, que son de gran ayuda especialmente a personas en este rango de edad.

El bingo ofrece beneficios saludables para los más mayores, promueve habilidades cognitivas, es valioso entrenar al cerebro para medir bien la información y para promover la velocidad mental, aumenta la memoria y activa las células cerebrales. Jugar al bingo es muy positivo contra la enfermedad de Alzheimer y la demencia, ya que también promueve la salud del cerebro y las habilidades de memoria.

El juego del bingo nada se asemeja, por lo tanto, a otros juegos de azar, siendo un juego social de entretenimiento familiar, utilizado por buena parte de la población, y que, por otra parte, ayuda en los beneficios sociales y emocionales que conlleva, es un modo de ocio especialmente adecuado para un segmento de la población desplazados de otros por razones diversas.

Con relación al juego en general, conviene revisar la fiscalidad que incide sobre él por argumentos análogos a los descritos hasta aquí, que resultarían aplicables mutatis mutandis al conjunto del sector, con los matices debidos.

CAPÍTULO IX. TRIBUTOS/IMPUESTOS PROPIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA²³

²³Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Jorge Helbig (Coord.) y Miguel Morales.

1. CONCLUSIONES

El sistema tributario catalán, por lo que corresponde a los impuestos propios, deriva en un sistema fiscal extremadamente complejo, y con 11 tributos propios hace que Catalunya sea la Comunidad Autónoma de España con un número más alto de estos impuestos.

Esta complejidad determina, no tanto por la presión fiscal de los tributos propios en relación al PIB o a la recaudación por habitante, sino por la carga en la gestión que implica para el conjunto de ciudadanía y empresas, unos costes que afectan la competitividad fiscal de Catalunya. A la vez, en algunos de los impuestos haría falta una reflexión y análisis objetivo sobre su eficiencia fiscal, es decir, la relación entre los costes de gestión y el importe efectivamente recaudado por la Generalitat.

De acuerdo con los datos de Hacienda, con los once impuestos propios, Catalunya recaudó un total de más de 850 millones de euros, un 45,2% de todo lo que recaudaron todas las comunidades por estos gravámenes.

Los impuestos propios creados por Catalunya y que estarían en vigor, serían los siguientes:

- Canon del agua
- Gravamen de protección civil
- Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
- Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
- Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
- Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
- Impuesto sobre las viviendas vacías
- Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
- Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
- Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
- Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente

Con independencia de la idoneidad de algunos tributos de carácter más finalista, resulta imprescindible una reflexión acerca de la necesaria coordinación entre Comunidades

Autónomas para su implantación. Algunos de los anteriores impuestos son exclusivos de Catalunya y otros han sido introducidos por muy pocas Comunidades Autónomas, pese a que abordan situaciones que no son exclusivas de nuestro territorio. Los problemas que se han venido generando desde su implantación, hace necesario ponderar su eficacia para conseguir su finalidad con el perjuicio a los operadores económicos afectados y con la pérdida de competitividad y atractivo de Catalunya frente a otros territorios dentro y fuera del estado español.

2. PROPUESTAS

A continuación, esta Comisión de Expertos incide en algunos defectos a tener en consideración de algunos de los impuestos (en especial en aquellos que generan una mayor recaudación, y por tanto un mayor coste para los contribuyentes de Catalunya), así como algunas propuestas de cambio.

2.1. Canon del agua

El canon del agua es un tributo con finalidad ecológica sobre el uso del agua que grava el consumo y la contaminación. El mismo es fuente de ingreso de la Agencia Catalana del Agua (ACA), empresa pública de la Generalitat de Catalunya encargada de la planificación hídrica de la Comunidad Autónoma. Como impuesto propio de Catalunya, es con creces el que produce una mayor recaudación, suponiendo más de un 50 por ciento del total recaudado a través de los impuestos propios.

En opinión de esta Comisión de Expertos Tributarios, existen algunos aspectos del propio tributo que derivan en costes en las entidades suministradoras y que por tanto afectarían al principio de capacidad económica recogido en la Constitución Española, tal y como se expone a continuación:

(i) Disconformidad con la figura de las entidades suministradoras como sustitutas del contribuyente y sus requisitos

Existe disconformidad con respecto a la función de las entidades suministradoras como sustitutas del contribuyente, prevista en el artículo 66.3 TRLAC, según el cual: “Las

entidades suministradoras son sustitutas del contribuyente (...) y, como tales, restan obligadas al cumplimiento, en la forma y los plazos establecidos, de las obligaciones materiales y formales que les impone esta ley.”

En el artículo 75.1 TRLAC se indica cómo se lleva a cabo la actuación del sustituto del contribuyente: *“Las entidades suministradoras son sustitutas del contribuyente y están obligadas a hacer repercutir íntegramente el importe del canon del agua sobre el usuario final, el cual está obligado a soportarlo.”*

Como sustitutas del contribuyente, las entidades suministradoras están obligadas a cumplir con la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (según la definición de sustituto del contribuyente del art. 36.3 LGT).

En concreto, la condición de sustitutas del contribuyente exige a las entidades suministradoras que ingresen el canon del agua a la ACA aunque los obligados al pago (los usuarios del servicio de abastecimiento de agua) no hayan abonado el recibo correspondiente.

Esta previsión resulta en nuestra opinión, inconstitucional, considerando que las empresas suministradoras no son las que realizan el hecho imponible que grava el canon, lo cual permite concluir que no están manifestando una “capacidad económica” en el sentido del artículo 31.1 de la Constitución.

(ii) Disconformidad con los requisitos establecidos en el artículo 66.3 del TRLAC para determinar en qué casos las entidades suministradoras resultan exentas de responsabilidad ante la Administración

La exención de responsabilidad de las entidades suministradoras se produce cuando concurren unas circunstancias que hacen que los importes facturados y no cobrados se consideren “incobrables”, de conformidad con el artículo 66.3 TRLAC:

- 1.- Cuando el abonado haya entrado en situación de concurso de acreedores, o bien
- 2.- Cuando concurren los tres requisitos siguientes de forma conjunta:
 - (a) Que haya pasado más de un año desde la acreditación del impuesto repercutido sin obtener el cobro, y que esta circunstancia esté debidamente recogida en la contabilidad de la entidad.

- (b) Que el importe incobrable, correspondiente al canon del agua, sea superior a 150 euros.
- (c) Que la entidad suministradora acredite haber instado el cobro de la deuda mediante una reclamación judicial o un requerimiento notarial o, cuando sean aplicables, otras vías de reclamación de la deuda, como la vía del constreñimiento.

Es importante destacar que, mientras que los requisitos 2(a) y 2(b) no dependen de la voluntad de las entidades suministradoras, el requisito 2(c) sí que requiere una postura activa de la entidad suministradora.

Por lo tanto, la entidad suministradora quedará exenta de responsabilidad en caso de que se cumpla el requisito del apartado 1 o bien cuando concurren de forma conjunta los requisitos (a), (b) y (c) del apartado 2. Lo cual significa que si el importe del canon del agua de un consumidor es igual o inferior a 150 euros, a pesar de que el sustituto del contribuyente (es decir, la entidad suministradora) lo reclame judicial o notarialmente, no tiene manera de librarse de su obligación de ingreso del canon al ACA aunque el usuario nunca lo llegue a pagar.

Estos supuestos, por su irrealidad, deben ser modificados.

(iii) La sujeción al canon del agua de la actividad de abastecimiento de agua: doble imposición

La Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos suprimió la letra d) del artículo 64.2 del TRLAC, que establecía la exención del pago del canon del agua con relación al abastecimiento hecho a través de las redes básicas y, en general, el abastecimiento en alta otros servicios públicos de distribución de agua. Por lo tanto, a partir de aquel momento la actividad desarrollada por las entidades suministradoras pasa a estar sujeta al canon del agua.

Este hecho entendemos que es inconstitucional por varios motivos:

- En primer lugar, porque supone que la misma agua captada, transportada y potabilizada para ser suministrada a los abonados es objeto de una doble tributación a pesar de que con diferente obligado tributario: por un lado, los abonados y por otro lado, las entidades suministradoras. Con el hecho imponible

que recae sobre las entidades suministradoras no hay una manifestación de riqueza o actividad diferente a la que lleva a cabo, con la misma agua, el usuario o abonado, lo que supone una vulneración del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE.

- En segundo lugar, porque la actividad de abastecimiento de agua es objeto del Impuesto sobre sociedades, el que determina que el canon del agua con que se graba esta actividad sea inconstitucional para vulnerar el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante, LOFCA).
- En tercer lugar, porque se produce una coincidencia entre el hecho imponible del canon del agua que tienen que pagar las entidades suministradoras y el hecho imponible del Impuesto de actividades Económicas, el que supone vulnerar el artículo 6.3 de la LOFCA.

(iv) Disconformidad respecto a cuestiones relativas a la bonificación que perciben las entidades suministradoras en caso de que no se suprima la figura del sustituto del contribuyente

El artículo 75.3 TRLAC prevé que en el supuesto de que las entidades suministradoras cumplan la totalidad de las obligaciones ante la ACA y también los requerimientos que deriven, se puede aplicar, sobre el importe total a ingresar por cada autoliquidación, un porcentaje de bonificación determinado en función del número de abonados totales de cada entidad suministradora.

En nuestra opinión, debería hacerse una reflexión sobre el importe a percibir por parte de las entidades suministradoras en su calidad de recaudadoras del canon del agua con base en los siguientes aspectos:

- Hace falta que la bonificación sea de aplicación obligatoria, puesto que las entidades suministradoras habrán cumplido todos los requisitos exigibles en relación con el canon del agua. Por lo tanto, hace falta que se elimine la previsión de “*si se tercia*” y sustituirla por la de “*se tiene que*”.
- La bonificación tiene que corresponder al menoscabo (deuda impagada más gastos asociados) producido por el impago de los recibos que no cumplen con los requisitos del artículo 66, cuando se han agotado las acciones llevadas a cabo por

su cobro, y el retraso entre el abono del canon al ACA y el cobro efectivo del recibo o su anulación.

2.2. Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica

El 15 de septiembre de 2021 entró en vigor en Catalunya un nuevo impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (en adelante, CO₂) para los vehículos de tracción mecánica. Los vehículos que tienen que pagar este tributo son aquellos que constan a nombre de una persona con domicilio fiscal en Catalunya.

En opinión de esta Comisión de Expertos, el impuesto estaría gravando la tenencia del vehículo en lugar del uso, por lo que la carga tributaria en este caso no se corresponde con el principio de “quien contamina, paga” y por tanto entendemos que no es un incentivo para reducir las emisiones de CO₂.

Por otro lado, en la medida en que el impuesto grava por la tenencia de vehículos por parte de residentes fiscales en Catalunya, supone un agravio por ejemplo contra el sector empresarial de Catalunya dedicado al alquiler de vehículos sin conductor, al sujetar únicamente al impuesto de emisiones a las empresas cuyos vehículos estén registrados en Catalunya y mantengan en esta Comunidad algún centro de actividad.

En lugar de una tasa adicional, la mejor manera de conseguir este objetivo de reducción de emisiones de CO₂ es transformar el impuesto de circulación para añadirle verdaderos criterios medioambientales enfocados al uso del vehículo y comunes en todos los territorios. De este modo, se evitarían posibles distorsiones en el mercado y este cambio en la fiscalidad no frenaría la compra de vehículos más nuevos y eficientes, y penalizaría a aquellos vehículos más contaminantes, con el objetivo de lograr una renovación progresiva del parque de automóviles.

2.3. Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente

El impuesto grava la incidencia, la alteración o el riesgo de deterioro que ocasiona sobre el medio ambiente la realización de actividades que quedan sujetas por medio de instalaciones u otros elementos patrimoniales, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad por el coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural. Las actividades

comprendidas son las de producción, almacenamiento o transformación de energía eléctrica, y las de transporte de energía eléctrica, de telefonía o de comunicaciones telemáticas a través de los elementos fijos de suministro de energía eléctrica o de redes de comunicación.

Considerar que el sector de la producción y transporte de energía y el sector de las telecomunicaciones viene siendo gravado durante años por diversas modalidades tanto autonómicas como locales, como pueden ser las tasas por ocupación del dominio público que, en ocasiones, en sus normas de creación son calificadas de carácter medioambiental.

Por tanto, esta Comisión entiende que se estaría gravando con un impuesto medioambiental una actividad que podría suponer un impacto positivo en el medio ambiente, por la reducción de los desplazamientos de la población debido a la posibilidad de la gestión remota. También el sector se ha pronunciado confirmando que el sector ha trabajado en la optimización de procesos en la agricultura, la fabricación, en la gestión de ciudades (*smart cities*) y sobre todo en la optimización de rutas logísticas. Así mismo, entendemos que es un impuesto que va en contra de las políticas que han llevado a cabo las empresas catalanas en estos últimos años con el objetivo de reducir las emisiones de CO₂, integrar la economía circular en sus procesos y actividades, y usar lo digital para impulsar la eficiencia energética.

2.4. Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas

El objeto del impuesto (IBAE) es gravar el consumo de bebidas azucaradas envasadas por razón —según el texto legal— de los efectos que tienen en la salud de la población. Se trata, por ello, de un impuesto creado con una finalidad, declarada por el propio legislador, relacionada con la salud pública siguiendo las recomendaciones de la OMS.

Aunque impuestos similares se han implantado en otras jurisdicciones, el hecho de que el IBAE tenga un ámbito territorial limitado introduce dudas no menores acerca de su impacto distorsionador para los operadores económicos dentro del territorio del conjunto del mercado español.

Asimismo, la subida del IVA del tipo del 10% al 21% en 2021 a las bebidas azucaradas ha venido a cubrir precisamente la finalidad perseguida por el IBAE, y, además, en todo el ámbito territorial del IVA. Ello, además de evidenciar la descoordinación (y solapamiento) de las medidas tributarias destinadas a desincentivar el consumo de bebidas azucaradas,

obliga a replantear la idoneidad de mantener un tributo circunscrito a un ámbito geográfico determinado que penaliza a los comercializadores de dichos productos que operan en Catalunya.

Por ello, esta Comisión aboga por su eliminación por cuanto los motivos que justificaban su implantación pueden haberse visto superados por las medidas de ámbito estatal.

Por otro lado, el impuesto, tal y como está configurado (y en parte fruto de sus limitaciones territoriales), presenta una serie de elementos que, a juicio de esta Comisión, pueden contravenir el ordenamiento jurídico vigente y que exigirían una adaptación de su contenido. Se exponen meramente a continuación:

- El IBAE podría contravenir el principio de territorialidad (artículos 137 y 157 CE y 9 de la LOFCA) tanto en sentido estricto como por la obstaculización de la libre circulación de mercancías y servicios en el territorio nacional.
- Del mismo modo, plantea dudas acerca de su compatibilidad con el principio de unidad de mercado (reconocido en la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado).
- Resulta controvertido si el IBAE incumple la prohibición de equivalencia o doble imposición no coordinada (artículo 6.2 LOFCA) por su posible superposición con el IVA.
- Asimismo, el IBAE va más allá de las recomendaciones de la OMS que servirían como justificación de su finalidad extrafiscal. Ello podría plantear si infringe los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad del legislador y no discriminación. El IBAE grava el consumo de todas las bebidas que contengan azúcar (con independencia de que contengan una cantidad que supere el 10% de la ingesta calórica diaria de niños y de adultos). Asimismo, su existencia implica que no se grava por igual a todos los productos azucarados (bollería, etc), sino que únicamente grava las bebidas definidas en la norma.
- Por último, el IBAE puede resultar contrario al Derecho de la UE, en la medida en que este impuesto puede constituir una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación. Ello es así en tanto que supone un desincentivo significativo para la venta en Catalunya de bebidas azucaradas envasadas fabricadas en el resto del territorio español o en otro Estado miembro. Además, salvo que pudiera justificarse debidamente podría ser considerado como una medida restrictiva a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en todo el territorio del mismo y de otros Estados miembros.

Finalmente, hay que señalar que, aunque este impuesto ha reducido el consumo de estas bebidas, dado el mayor precio que actualmente tienen como consecuencia de estos impuestos, en lo que hace referencia a su objetivo último, la mejora de la salud, y en mayor concreción, por asociación de estos productos a patologías como la obesidad o a la diabetes, mencionar que desde el 2017, año de creación del impuesto, éstas han ido al alza.

Así, las encuestas de salud de Catalunya indican que desde el 2017 al 2022, la obesidad ha pasado del 14,9% al 15,3% y que la diabetes del 8,5% al 9,0%. Ya fueron varios los argumentos señalados por Foment del Treball en la información y debate público de dicha figura tributaria, entre las que cabe señalar que no debía culpabilizarse de esas afectaciones de salud a un único producto -las bebidas azucaradas- que tenía un carácter regresivo y que esos problemas de salud, que supuestamente quería resolver o atenuar esa figura tributaria, tenía incidencias multifactoriales y que, por lo tanto, esta figura tendría efectos recaudatorios, pero nulos efectos en salud, como puede verse a la luz de los resultados de salud que reflejan las encuestas oficiales para estos ámbitos.

2.5. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial

Sin perjuicio de la clara desventaja competitiva que este tributo representa para el aeropuerto de Barcelona en relación con otros aeropuertos de nuestro entorno, hay elementos configuradores del impuesto que plantean claras dudas de adecuación al ordenamiento vigente y, en particular, con las directrices de la Comisión Europea sobre impuestos medioambientales.

Por un lado, la existencia de un gravamen orientado a una determinada actividad económica circunscrita a un ámbito geográfico muy concreto puede provocar, sin lugar a dudas, una distorsión de la competencia entre los distintos operadores económicos concurrentes. De hecho, el tributo no se aplica a otros medios de transporte que también generan emisiones (algo teóricamente contrario a la finalidad medioambiental perseguida por el tributo).

Asimismo, tal y como se ha configurado el impuesto, solo es aplicable de manera efectiva en el aeropuerto de Barcelona, y no en el resto de los aeropuertos de Catalunya.

Cabe señalar que la Comisión Europea en sus directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía, ha fijado como principio aplicable a los impuestos medioambientales que *“estos impuestos deben reflejar los costes sociales de las emisiones y, por ello, el importe del impuesto pagado por unidad de emisión debe ser igual para todas las empresas contaminantes”*.

A estos efectos, es importante señalar que el Tribunal Supremo tiene pendiente de resolución un recurso de casación en el que precisamente se plantea la compatibilidad de este impuesto con lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la UE en materia de Ayudas de Estado.

2.6. Impuesto sobre los activos productivos de las personas jurídicas

El carácter residual, en términos de recaudación, de este impuesto no impide apreciar sus efectos negativos dentro del ordenamiento tributario catalán.

Más allá de las circunstancias que desaconsejan su mantenimiento y que muchas de ellas son comunes a las razones que desaconsejan el mantenimiento del Impuesto sobre Patrimonio (doble imposición, gravamen no previsto en territorios de nuestro entorno, problemas interpretativos y técnicos, entre otras), no en vano es una suerte de impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas, su propia configuración la hace difícilmente compatible con su viabilidad como impuesto de ámbito territorial autonómico.

De hecho, no quedarían sujetas a tributación situaciones que deberían quedar sujetas con arreglo a la propia finalidad de la norma pero que el alcance territorial del impuesto impide gravar (como, por ejemplo, los bienes no productivos mantenidos por entidades con domicilio social fuera de Catalunya).

En ausencia de coordinación con la legislación estatal y del resto de Comunidades Autónomas, medidas unilaterales como esta difícilmente permitirán alcanzar los objetivos previstos para su creación y, por el contrario, pueden suponer un estímulo para el traslado de sociedades plenamente operativas y de activos dentro del territorio nacional.

La aplicación del impuesto a una sociedad titular de activos no productivos y del Impuesto sobre el Patrimonio a sus socios por la titularidad del capital social de la misma sociedad puede provocar supuestos de doble imposición sobre una misma manifestación de capacidad económica que no contempla mecanismos de corrección. Además, a diferencia

del Impuesto sobre el Patrimonio, no se observa un límite de gravamen en función de las rentas obtenidas por la sociedad gravada, de forma que, en el largo plazo, la liquidación anual del impuesto puede suponer la paulatina minoración de los activos societarios.

En definitiva, se aboga por su supresión en atención a su escasa relevancia recaudatoria, las dificultades técnicas que plantea una implantación descoordinada y su efecto disuasorio para el mantenimiento de sociedades en Catalunya.

2.7. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales

Esta figura tributaria necesita una profunda revisión, dadas sus características medioambientales que van ligadas a la disposición de plazas de aparcamiento, por lo tanto, asociándolo a la movilidad privada, principalmente mediante automóvil, al que se destinan dichas plazas. Sin que quepa por parte del operador mejora en dicha actividad. Este es el objetivo de cualquier imposición ambiental, al aplicar el principio de “quien contamina paga”, y, por lo tanto, mediante la imposición se pretende interiorizar en el operador ese coste externo que mejora su actuación y reduce su efecto sobre el medio ambiente, gracias al impuesto mejorando la asignación de recursos y reduciendo su efecto negativo.

Sin embargo, al tratarse de plazas de parking y al estar sujetas de acuerdo con la normativa, en este caso urbanística, el operador no tiene ninguna capacidad de mejora sobre el medio ambiente al venir fijado el número y extensión de las plazas de aparcamiento por esta normativa. Por lo tanto, se priva de una finalidad medioambiental en términos pigouvianos como señala adecuadamente la teoría económica. El operador únicamente procede al pago del impuesto, con un objetivo recaudatorio exclusivamente, dado que es la misma administración pública quien le obliga, por razones urbanísticas, a mantener el mismo número de plazas de aparcamiento, salvo cambio de éstas, sin que quepa por parte del operador mejora de la supuesta afectación medioambiental derivada o concretada en la base imponible por el número o extensión de las plazas de aparcamiento.

Por otro lado, si es el vehículo, y su uso, al cual da servicios el espacio de aparcamiento es la finalidad tributaria, presenta una doble imposición ya que hay la imposición especial sobre hidrocarburos y, en el caso de Catalunya, también hay la figura tributaria del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono a los vehículos de tracción mecánica que cubren esa finalidad medioambiental ya comentada.

CAPÍTULO X. LA MEJOR EFICIENCIA DEL GASTO PÚBLICO²⁴

²⁴ Título elaborado a partir de las conclusiones formuladas en la comisión compuesta por: Antoni Duran-Sindreu (Coord.), Luis Franco Sala, Salvador Guillermo, Joan Ramon Rovira y Joan Anton Sánchez.

1. CONCLUSIONES

En estos últimos años las administraciones públicas se han visto forzadas, desde el inicio de la pandemia y posteriormente con la crisis de Ucrania, a asumir un gasto extraordinario para sostener la actividad económica, en parte, y muy especialmente, para atender a los colectivos más vulnerables.

Muy posiblemente no se haya hecho en las mejores condiciones, pues son manifiestas nuestras carencias en la gestión del gasto público, y especialmente las derivadas de la ausencia de una evaluación sistemática y coordinada de las políticas públicas por organismos independientes; como se señaló de forma más extensa en el Informe “Una estrategia para Evaluar las políticas públicas” de diciembre de 2020 realizado por el Instituto de Estudios Estratégicos de Foment del Treball, en el que se expusieron algunas consideraciones, que de forma muy sucinta se comentan a continuación, a fin de mejorar la eficiencia del gasto público en nuestro país.

Así, se menciona en el informe y a como de ejemplo, el *Committee of Standards in Public Life* del Reino Unido que considera como criterios que deben guiar la función pública y garantizar la evaluación de las políticas: calidad; seguimiento y responsabilidad de las decisiones adoptadas; evaluación y rendición de cuentas; eficiencia; transparencia; objetividad; integridad; honestidad; y liderazgo. Esta dinámica de rendición de cuentas puede aportar una mayor calidad institucional y, en consecuencia, favorecer un crecimiento económico sostenible e inclusivo. Asimismo, permitirá una mejor asignación de los recursos, dificultando nuevos episodios de captura regulatoria y corrupción en la provisión de bienes públicos. Además, resulta evidente que existe un claro margen de mejora en la gestión del gasto y en los criterios de priorización, selección y ejecución de los programas públicos. Por ello un buen ejercicio de responsabilidad y transparencia es la valoración ex ante y ex post de las diferentes políticas públicas.

Además, como también señala el informe, en muchos casos no se trata más que de aplicar el marco legal existente para que se dé una verdadera evaluación de las políticas públicas. La Ley 40/2015 recoge en varios artículos la necesidad de evaluar la eficiencia de las normas y políticas públicas, y la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, establece el derecho de los ciudadanos a disponer de una información de calidad.

Asimismo, el informe expone la experiencia acumulada en las principales economías de la Unión Europea en las que muestra el papel central que se otorga a las agencias

independientes. O la necesidad de dar mayor dotación de recursos al Tribunal de Cuentas y a los correspondientes Organismos Autonómicos en su función de control *ex post*, que muchas veces resulta, inane, dado el propio retraso en la ejecución de dicho control. Por ellos, estos organismos deberían auditar en el transcurso de los meses siguientes al cierre del ejercicio para, así, influir en el siguiente ciclo presupuestario. Sin embargo, en la práctica, los retrasos de años son la norma.

Además, deben fomentarse mecanismos más favorecedores de la gestión pública, promoviendo 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, tal como entre otras cuestiones señala el citado informe.

Todo ello, sin que el hecho de que un servicio sea de provisión pública tenga por qué ser de gestión pública; sino que puede resultar más eficiente una gestión privada del mismo, articulando un sistema de colaboración público privada que aúne lo mejor de ambos sistemas, especialmente cuando en el mercado existen operadores privados que pueden prestarlos de forma más eficiente. No constituye, como a veces se dice erróneamente, una privatización de servicios públicos, sino la externalización de su gestión, a fin de obtener un mejor rendimiento de los recursos. La titularidad y el control de la gestión y previsión de los servicios continúan en manos públicas.

Debe darse también un papel importante en la "*spending review*" de diversas políticas públicas, a los agentes independientes, como se está llevando a cabo por parte de la AIREF; y valorar en qué medida hay que hacer ajustes, en la política de gastos públicos, de gastos fiscales y de subvenciones a fin de aprovechar adecuadamente esos recursos públicos.

No hay que olvidar, tampoco, la necesaria lucha contra el fraude fiscal potenciando la colaboración entre Administraciones y los planes de lucha contra el mismo.

Una cuestión que nos parece igualmente de suma importancia es la necesaria visualización y transparencia por parte de los ciudadanos del destino de sus impuestos; es necesario que los ciudadanos -especialmente los que se benefician de ellos- conozcan los costes de los diferentes servicios públicos y el importe de las prestaciones públicas. Sin lugar a duda, la educación en valores, y la educación tributaria es una vía importante para reducir el fraude y fomentar la cultura de la solidaridad.

Y, por último, convendría reflexionar sobre el diseño y adopción de medidas que discriminen positivamente al ciudadano que cumple de forma regular con sus diferentes obligaciones. Se trata de valorar medidas que promuevan el cumplimiento y la ejemplaridad.

A continuación, se hace un análisis de la evolución, entre el 2018 y el 2022, de los gastos e ingresos no financieros del sector público administrativo de la Generalitat, los déficits y endeudamientos de la Generalitat, así como los importes por intereses satisfechos, que de forma sucinta se señalan a continuación:

(i) Gastos no financieros del sector público administrativo de la Generalitat

Los gastos no financieros del sector público administrativo de la Generalitat aumentan de manera continua (de 25.751M a 34.939M).

El aumento es del 35,68%, mientras tasa de variación del IPC de dicho período fue del 14,3%. Hay un aumento importante el 2020, año del confinamiento por el virus Covid-19; pero el siguiente ejercicio, no solo no remite, sino que incrementa el gasto.

Entre el 2021 y el 2022, el aumento de los gastos no financieros es pequeño (123M). Representa un incremento del 0,35%, mientras que el IPC de Catalunya del 2022 fue del 2,5%.

La inmensa mayoría de los gastos son gastos corrientes, entre 24.835M y 33.431M.

Los gastos de capital se situaron entre 916M y 2.396M. La cifra puede resultar insuficiente para potenciar el crecimiento económico futuro.

(ii) Ingresos no financieros del sector público administrativo de la Generalitat

- Los ingresos no financieros totales aumentan de manera continua e importante entre el 2018 y el 2021 (de 24.954M a 34.264M). Lo que representa un incremento del 37,31% en términos nominales. En cambio, se reducen sensiblemente en el 2022 (-2.319M).
- La reducción de 2.319M del 2022 es debida principalmente a la disminución de las transferencias corrientes (de 5.517M a 3.833M).
- La gran mayoría de los ingresos no financieros, como es lógico, son ingresos corrientes (entre 24.747M i 32.578M).

(iii) Déficit de la Generalitat de Catalunya

- El resultado ha sido de déficit en todos los ejercicios considerados (ente -903M y -3.816M).
- El déficit del 2022 se debe a la caída de los ingresos. Especialmente de los derivados de las transferencias corrientes.

El déficit es en términos SEC (incluye Generalitat, CatSalut, 20 entidades autónomas administrativas, 183 entidades con participación mayoritaria de la Generalitat, las entidades adscritas...).

(iv) Endeudamiento de la Generalitat de Catalunya

- El endeudamiento de la Generalitat ha aumentado todos los ejercicios en términos de euros corrientes (de 78.732M en 2018 a 84.327M en 2022).
- Resulta especialmente importante el aumento del endeudamiento en términos corrientes en el 2021 y en el 2022 (1.955M).
- El endeudamiento de la Generalitat se sitúa entre el 32,2% (2019) y el 37,4% del PIB (2020) durante el período considerado.
- El endeudamiento se ha reducido en 0,9 puntos porcentuales del PIB entre 2018 y 2022.
- La Generalitat no ha amortizado, en cifras totales, deuda en millones de euros corrientes entre el 2018 y el 2022.
- En 2022, Catalunya era la Comunidad Autónoma con mayor endeudamiento público en importes nominales; y la segunda junto con Castilla-La Mancha, después de la Comunidad Valenciana (44,4%), en término de PIBpm.

(v) Gasto en intereses del sector público administrativo de la Generalitat de Catalunya (2018-2022)

- El gasto por intereses ha ido disminuyendo de manera continuada en términos nominales entre el 2018 y el 2022 (de 850M a 612M). Ello implica una reducción del 38,88%.
- El aumento de los tipos de interés posiblemente afectará de manera muy negativa a los gastos del presente ejercicio (2023) y ejercicios futuros. En junio de 2023, se habían reconocido obligaciones por intereses por 395,8M, frente a los 274,3M de junio de 2022. Es un aumento del 44,29%.

- Los importes de los pagos de intereses reducen las posibilidades de gasto en los ámbitos sociales y de inversión.

Por otro lado, si se analiza lo que aportan y reciben directamente los hogares a nivel de CCAA se constata que hacen un esfuerzo fiscal positivo: es a decir, aportan más a las arcas públicas de lo que reciben en forma de prestaciones y transferencias de las administraciones públicas. Lo cual implica que los ingresos fiscales provenientes de los hogares sirven también para financiar otros gastos públicos (desde los servicios públicos colectivos, como la defensa, la justicia o el funcionamiento de las administraciones, hasta las inversiones públicas de todo tipo, productivas o sociales). Pero esta diferencia o cuña fiscal es diferente en los diferentes territorios, como puede verse en las tres comunidades seleccionadas (Catalunya, Madrid y País Vasco) y la media española, como porcentaje del PIB de cada comunidad.

De media a lo largo del periodo 2000-2019, la cuña fiscal de los hogares catalanes (diferencia entre los ingresos aportados y los gastos sociales recibidos del conjunto de las administraciones públicas) se acerca al 5% del PIB catalán. En comparación, el grado de sacrificio fiscal de los hogares vascos ha estado negativo en comparación con la media española; es decir, la diferencia entre el que han aportado y el que han recibido es inferior a la media española por un valor equivalente a un 2% de su PIB, aunque su nivel de renta es superior a la media. Estas cuestiones muy presumiblemente estén más en relación con el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que no con su sistema fiscal, que las nutre de recursos; y de cómo se realiza posteriormente la distribución de estos, cuestión que únicamente se apunta, pero que excede de las pretensiones del presente informe, aunque debe contemplarse dentro de la envolvente del sistema fiscal catalán, y es la cuestión del sistema de financiación autonómica.

Finalmente, es importante subrayar como se desarrolla en el Capítulo I que el concepto de esfuerzo o sacrificio fiscal empleado difiere del déficit fiscal, aunque estén relacionados. El déficit fiscal es la diferencia entre todos los ingresos que aportan los residentes en un determinado territorio al sector público central y la totalidad de los bienes y servicios proporcionados por el sector público central a estos residentes. El concepto de sacrificio fiscal que aquí se comenta se refiere al conjunto de las administraciones públicas, y solo a una parte de los ingresos fiscales (los que aportan los hogares) y de los bienes y servicios proveídos por las administraciones (las prestaciones y transferencias a los hogares). Quedan fuera los ingresos fiscales aportados por las empresas y las inversiones públicas -entre otros conceptos-.

2. PROPUESTAS

- (i)** Mejorar la eficiencia en el gasto público mediante evaluaciones sistemáticas y coordinadas. A este efecto, debieran mejorarse los medios de la Sindicatura de Comptes. Así como valorar la creación de una agencia autonómica independiente siguiendo el modelo de la AIREF.
- (ii)** Promover y mejorar la transparencia sobre el destino de los impuestos y el coste de los servicios y prestaciones públicas financiados con estos.
- (iii)** Profundizar en la educación en valores para fomentar una cultura de responsabilidad fiscal y social entre los ciudadanos, así como la solidaridad.
- (iv)** Intensificar medidas que promuevan el cumplimiento fiscal y la lucha contra el fraude.

ANEXO

COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE EXPERTOS TRIBUTARIOS

Foment del Treball Nacional

1	FTN	Josep	Sánchez Llibre	President
2	FTN	Mar	Alarcón	Vicepresidenta
3	FTN	Virginia	Guinda	Vicepresidenta
4	ORG	Xavier	Panés	CECOT
5	FTN	David	Tornos	Secretari General
6	FTN	Vicente	Martínez-Pujalte	Conseller de la Presidència
7	FTN	Manuel J.	Silva	Conseller de la Presidència, socio consultor de RocaJunyent y Coordinador del Grupo de Expertos Tributarios
8	FTN	Valentí	Pich	President de la Comissió Economia i Fiscalitat, socio de BNFIX Pich Advocats Economistes i Coordinador del Grupo de Expertos Tributarios
9	FTN	Jordi	Casas	Director Gabinet President
10	FTN	Salvador	Guillermo	Director d'Economia i d'Estudis

Institut d'Estudis Estratègics- Foment del Treball Nacional

11	FTN	Jordi	Alberich Llaveria	Vicepresident
----	------------	-------	-------------------	---------------

Experts

12	CON	Esther	Amselem Amselem	Finances Globals i Anàlisi de Tributs. COORD. COMISSIÓ 3
13	CON	Ignacio	Arbues Bote	PwC. COORD. COMISSIÓ 1
14	CON	Andreu	Basseda Tous	Andreu Basseda, Economistas y Auditores. COORD. COMISSIÓ 4
15	CON	Núria	Cabré Plana	Garrigues
16	CON	Pedro	Cambas Puente	ETL Global ADD
17	UNI	Luis María	Cazorla Prieto	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario- Abogado del Estado- Letrado de las Cortes
18	CP	Guzmán	Clavel	Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya
19	UNI	Juan Francisco	Corona Ramón	Catedrático de Economía Aplicada-Rector H. Universidad Abat Oliva
20	CON	Josep Ma.	Coronas Guinart	Coronas Advocats. COORD. COMISSIÓ 2
21	CON	Ignacio	Costa	Cuatrecasas
22	CON	Gorka	Crespo	EY. COORD. COMISSIÓ 6
23	CON	Borja	de Abadal Gámiz	AUGUSTA ABOGADOS
24	CON	Jordi	de Juan Casadevall	Crowe Spain. COORD. COMISSIÓ 5
25	CON	Bruno	Domínguez Alonso	Baker Mckenzie
26	CON	Antoni	Duran-Sindreu	Duran-Sindreu Asesores Legales. COORD. COMISSIÓ 10
27	EXRP	Pilar	Fernández Bozal	EY Abogados SCP
28	EXRP	Lluís	Franco Sala	Pofesor T. Política Económica Universidad de Barcelona
29	CP	José Vicente	Galdón	Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya
30	CON	Jacobo	García-Nieto Serratos	GNL Russell Bedford
31	CON	Sergio	González-Anta	KPMG
32	CON	Jorge	Helbig	Experto fiscalista. COORD. COMISSIÓ 9
33	CON	Víctor	Isábal	Grant Thornton
34	CP	Carme	Jover Díaz	Il·lustre Col·legi d'Economistes de Catalunya

35	CON	Sergi	Llagostera Xargayó	Abgado y President de l'Associació de Propietaris de Catalunya
36	CP	Fernando	Méndez	Il·lustre Deganat dels Registradors de Catalunya
37	CON	Miguel Angel	Morales	Uría Menéndez
38	CON	Enric	Moret Plume	Roca Junyent
39	CON	Samuel	Navarro Lorente	OBN
40	UNI	Joan Francesc	Pont Clemente	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona. COORD. COMISSIÓ 8
41	CON	Esteban	Raventós	Baker McKenzie
42	CP	Josep	Ribó Nirella	Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya-Saumoy Ribó Baiges Assessors
43	CON	Daniel	Rioperez Losada	Osborne Clarke
44	CON	Juan	Roda Andersen	Andersen
45	ORG	Joan Ramon	Rovira	Cambra Comerç Barcelona/Consell General Cambres
46	UNI	José Andrés	Rozas Valdés	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona. COORD. COMISSIÓ 7
47	CON	Joan Anton	Sánchez Carreté	Experto Fiscalidad
48	CON	Enrique	Seoane	Deloitte

COMPOSICIÓN DE LAS COMISIONES DE TRABAJO DEL GRUPO DE EXPERTOS TRIBUTARIOS

COMISSION 1

Análisis económico general de la fiscalidad en Catalunya. El esfuerzo fiscal de las personas y empresas residentes en Catalunya, también en relación con el esfuerzo fiscal en otras Comunidades Autónomas. Además, el impacto de esta finalidad en el desarrollo de la actividad empresarial. Lucha contra el fraude.

Ignacio Arbués	PwC
Antoni Duran-Sindreu	Duran-Sindreu Asesores Legales
Luis Franco	Profesor titular de Política Económica de la Universidad de Barcelona
Salvador Guillermo	Director de Economía y Estudios de Foment del Treball
Joan Ramon Rovira	Cambra de Comerç de Barcelona

COMISSION 2

Mejora de la gestión tributaria de Catalunya. Y respecto los derechos de los contribuyentes, la Agencia Tributaria de Catalunya y las Juntas de Tributos. Cooperación y reducción de litigiosidad.

Josep Maria Coronas	Coronas Advocats
Jordi de Juan Casadevall	Crowe Spain
Carme Jover Díaz	Il·lustre Col·legi d'Economistes de Catalunya
Juan Roda Andersen	Andersen
José Andrés Rozas	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona
Enrique Seoane	Deloitte

COMISSION 3

Tributos cedidos a la Generalitat de Catalunya

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Esther Amselem	Finances Globals i Anàlisi de Tributs
Guzmán Clavel	Notario Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya
José Vicente Galdón	Notario Il·lustre Col·legi Notarial de Catalunya
Fernando Méndez	Il·lustre Deganat dels Registradors de Catalunya
Joan Francesc Pont	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

COMISIÓ 4

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Esther Amselem	Finances Globals i Anàlisi de Tributs
Andreu Basseda	Andreu Basseda, Economistas y Auditores
Núria Cabré	Garrigues
Pedro Cambas	ETL Global ADD
Juan Francisco Corona	Catedrático de Economía Aplicada/Rector H. Universidad Abat Oliva
Josep Maria Coronas	Coronas Advocats
Ignacio Costa	Cuatrecasas
Borja de Abadal	AUGUSTA ABOGADOS
Jacobo García-Nieto	GNL Rusell Bedford.
Víctor Isábal	Gran Thornton
Sergi Llagostera	Associació de Propietaris de Catalunya
Juan Roda	Andersen

COMISIÓ 5

Impuesto sobre el patrimonio

Andreu Basseda	Andreu Basseda, Economistas y Auditores
Núria Cabré	Garrigues
Gorka Crespo	EY
Juan Francisco Corona	Catedrático de Economía Aplicada/Rector H. Universidad Abat Oliva
Josep Maria Coronas	Coronas Advocats
Ignacio Costa	Cuatrecasas
Bruno Domínguez	Baker Mckenzie
Jacobo García-Nieto	GNL Rusell Bedford
Sergio González-Anta	KPMG
Jordi de Juan	Crowe Spain
Miguel Morales	Uría Menéndez
Enric Moret	Roca Junyent
Josep Ribó	Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya-Saumoy Ribó Baiges Assessors
Juan Roda	Andersen
Joan Anton Sánchez	Experto Fiscalidad

COMISIÓ 6

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Gorka Crespo	EY
Bruno Domínguez	Baker Mckenzie
Sergio González-Anta	KPMG
Víctor Isábal	Gran Thornton
Enric Moret	Roca Junyent

COMISIÓ 7

Impuesto sobre la deposición de residuos en depósitos controlados, la incineración y la co-incineración

José Andrés Rozas	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona
Joan Anton Sánchez	Experto fiscalidad
Ignasi Puig	Doctor en Ciencias Ambientales - ENT
María Felisa Santander	Grupo Flesan Chile

COMISIÓ 8

Impuesto sobre el juego/bingo

Joan Francesc Pont	Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona
--------------------	---

COMISIÓ 9

Tributos propios de la Generalitat de Catalunya

Jorge Helbig	Experto fiscalista
Miguel Morales	Uría Menéndez

COMISIÓ 10

Gasto público. Eficiencia y economía

Antoni Duran-Sindreu	Duran-Sindreu Asesores Legales
Luis Franco Sala	Profesor titular de Política Económica de la Universidad de Barcelona
Salvador Guillermo	Director de Economía y Estudios de Foment del Treball
Joan Ramon Rovira	Cambra de Comerç de Barcelona
Joan Anton Sánchez	Experto fiscalidad