Círculo de Innovación

POLÍTICA TRIBUTARIA · ECONOMÍA · SEGURIDAD JURÍDICA

Complejidad tributaria y competitividad *en España.*

Seguridad jurídica y costes económicos para las empresas.

El informe examina si la complejidad tributaria y las dificultades para obtener seguridad jurídica generan costes económicos materiales para las empresas españolas. Compara la posición de España con Europa y valora sus efectos sobre los costes de cumplimiento, las comprobaciones y la litigiosidad, y las decisiones de inversión.



SBEES
SOCIEDAD BARCELONESA DE ESTUDIOS ECONÓMICOS Y SOCIALES DEL FOMENT DEL TREBALL

Patrocinado por:

Fundació per la Indústria
Gremi de Fabricants Sabadell 1559

Noviembre de 2026

Diagnóstico, valoración económica y conclusiones de política económica

Autoría y revisión

Coordinación del proyecto

Juan Costa Climent

Equipo de redacción

Klaus Ulrich Berenguer

Doctor en Dirección de Empresas. Profesor en la Universitat de València y en la Universidad Católica de Valencia.

Jimena Villamizar

Administradora de empresas por el CESA. Máster en Finanzas por Florida International University.

Análisis de datos

Arturo Grau Barberá

Ingeniero Superior de Telecomunicación por la UPV. Gestión de Proyectos de Telecomunicaciones por el Centro Europeo de Empresas Innovadoras. Experto en automatización, IA empresarial, tecnología e incremento de productividad.

Primera revisión

Vicent Almenar i Llongo

Doctor en Economía y profesor de Economía Aplicada en la Universitat de València.

Segunda revisión

Salvador Marín Hernández

Catedrático de la Universidad de Murcia. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

Informe elaborado por encargo de SBEES

Responsabilidad sobre el contenido

El informe recoge los análisis, las opiniones, las conclusiones y las recomendaciones de sus autores. Para su elaboración se han tenido en cuenta los comentarios y las aportaciones de los miembros del panel de revisión. La participación en el panel no implica que sus miembros compartan o respalden la totalidad del contenido ni todas las conclusiones o recomendaciones del informe.

El informe ha sido elaborado por encargo de SBEES. Dicho encargo tampoco implica que esa entidad comparta o respalde necesariamente las opiniones, las conclusiones y las recomendaciones expresadas, que corresponden exclusivamente a los autores.

Índice

Las fuentes se identifican con una numeración única y continua. Cada capítulo incluye sus referencias; el detalle metodológico adicional se reúne en los anexos y la bibliografía consolidada figura al final del informe.

Autoría y revisión....2
Definiciones....4
1. Objeto y alcance del informe....8
2. Metodología de valoración de la complejidad tributaria y de su impacto económico....13
3. Posición comparada de España en complejidad tributaria....18
4. Bases económicas de referencia para la valoración....29
5. Cumplimiento tributario: costes imputables al exceso de complejidad....38
6. Fricción tributaria: costes imputables al exceso de complejidad....45
7. Inversión empresarial: el potencial económico de una mayor seguridad jurídica tributaria....54
8. Garantías institucionales y valoración económica....63
9. Conclusiones y propuestas de política económica....81
Anexo 1. Posición comparada y evolución de la complejidad tributaria....94
Anexo 2. Alcance y fundamentos de las bases económicas de referencia....96
Anexo 3. Cálculo de las valoraciones de cumplimiento....111
Anexo 4. Fundamentos de las hipótesis de inversión....113
Bibliografía....121

Definiciones

Estas definiciones explican los conceptos utilizados en el informe. Los supuestos y cálculos se desarrollan en los capítulos y anexos.

Diagnóstico y seguridad jurídica

Complejidad tributaria

Dificultad para comprender, interpretar y aplicar las obligaciones tributarias y para anticipar sus consecuencias económicas. En el informe se utiliza en un sentido amplio: comprende el contenido de las normas, el funcionamiento de los procedimientos y la incertidumbre sobre su interpretación y aplicación.

Exceso de complejidad tributaria

Diferencia desfavorable entre España y las referencias de comparación en complejidad estructural y funcionamiento tributario. Expresa una distancia relativa que puede orientar objetivos de mejora. La comparación no presupone que toda complejidad sea prescindible ni atribuye a la fiscalidad todas las diferencias económicas observadas.

Complejidad estructural del sistema tributario y TCI

Dimensión de la complejidad vinculada a las normas y al marco de su aplicación. El informe la aproxima mediante el **Tax Complexity Index (TCI)**, referido al Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva de las multinacionales. El índice distingue complejidad normativa y complejidad del marco de aplicación, incluidos los procedimientos y la resolución de controversias. Sus puntuaciones no miden costes ni proporcionan una equivalencia monetaria.

Business Ready y evidencia operativa

Business Ready (B-READY) es una evaluación del entorno empresarial del Banco Mundial. El informe utiliza sus indicadores tributarios para contrastar el diagnóstico estructural con las horas dedicadas al cumplimiento, la duración de una comprobación representativa y el plazo de revisión inicial de una controversia. Cada indicador describe una dimensión concreta del funcionamiento del sistema.

Seguridad jurídica tributaria

Posibilidad de conocer con claridad, previsibilidad y antelación suficiente el tratamiento tributario de una actividad y de confiar razonablemente en la coherencia de su aplicación. Permite cumplir las obligaciones y adoptar decisiones empresariales con conocimiento de sus consecuencias fiscales. Depende de la calidad normativa, la estabilidad interpretativa y la eficacia de las garantías.

Garantías institucionales

Conjunto de derechos, procedimientos e instrumentos destinados a proteger al contribuyente y hacer efectiva la seguridad jurídica. El informe evalúa tres dimensiones: certeza previa en un plazo útil, defensa sin obstáculos desproporcionados y reparación de

los costes y daños cuando se corrige una actuación tributaria. La reparación plena se utiliza como criterio de evaluación y objetivo de mejora, atendiendo a la cobertura efectiva de los mecanismos existentes.

Canales y magnitudes económicas

Base económica de referencia

Magnitud de partida sobre la que se calcula el efecto económico de cada canal. En cumplimiento y fricción es un coste teórico construido a partir de referencias externas y trasladado a la escala española; no mide el coste efectivo español ni el ahorro potencial de una reforma. En inversión es el flujo anual de formación bruta de capital fijo de las sociedades financieras y no financieras.

Costes de cumplimiento tributario

Recursos necesarios para comprender y aplicar las obligaciones tributarias, reunir y revisar información, preparar y presentar declaraciones y gestionar los pagos. Comprenden trabajo interno, asesoramiento y medios técnicos vinculados al cumplimiento ordinario. El importe de los impuestos pagados queda fuera de este concepto.

Costes de fricción tributaria

Recursos empleados en atender comprobaciones, resolver discrepancias y sostener la defensa tributaria: trabajo interno, asesoramiento especializado y dedicación directiva. Esta es la dimensión cuantificada en la valoración principal. Las controversias prolongadas también pueden generar costes financieros y efectos sobre la organización, la estrategia y la creación de valor, que el informe examina separadamente. La pérdida de atención y de oportunidades excede el coste del trabajo dedicado al expediente y no se monetiza como una partida adicional de fricción.

Recursos potencialmente liberables

Valor estimado de los costes adicionales de cumplimiento y de gestión y defensa tributaria que podrían evitarse al alcanzar las referencias de cada escenario. Incluye gasto que podría reducirse y tiempo y capacidad empresarial que podrían destinarse a otras actividades productivas. Expresa una mejora potencial de eficiencia; no se convierte necesariamente en una reducción equivalente de desembolsos.

Inversión empresarial adicional o potencialmente inducida

Aumento potencial del flujo anual de inversión que podría favorecer una menor complejidad, una mayor seguridad jurídica y un mejor aprovechamiento de los incentivos. Puede proceder de ejecutar, ampliar o anticipar proyectos o de localizar inversiones en España. Se plantea como una hipótesis de respuesta empresarial una vez desplegadas las mejoras, no como una pérdida observada ni como crecimiento acumulativo año tras año.

Activos intangibles e I+D empresarial

Activos vinculados al conocimiento y a las capacidades empresariales, como la I+D, el software, las bases de datos, el diseño, la formación, las marcas y la organización. El

concepto amplio utilizado incluye actividades registradas como gasto corriente en las cuentas nacionales. La I+D empresarial es la investigación y el desarrollo ejecutados por empresas, con independencia de quién los financie, y forma parte de los intangibles.

Brecha de inversión

Diferencia entre la intensidad inversora española y la referencia utilizada, expresada también mediante su equivalencia en euros. Sirve para identificar déficits y contrastar la escala de las hipótesis de inversión adicional. Las brechas de intangibles e I+D se solapan; no se suman entre sí ni representan por sí mismas inversión perdida por causas tributarias.

Escenarios y criterios de valoración

Escenario de convergencia

Objetivo de aproximar la complejidad y el funcionamiento del sistema tributario español a las referencias medias europeas utilizadas en el informe, reforzando la seguridad jurídica. Permite valorar los costes adicionales que podrían evitarse y la inversión que podría favorecerse. Los países de comparación y las referencias se concretan para cada indicador.

Escenario de ambición y mejora adicional

Objetivo de avanzar hacia referencias de menor complejidad y mejores resultados de funcionamiento, acompañado de una mejora más intensa de la seguridad jurídica. La mejora adicional es el avance desde la **convergencia** hasta esos objetivos. La **ambición** total comprende la **convergencia** y esa mejora adicional: expresa el recorrido completo desde la situación española de partida.

Calibración

Determinación de los supuestos y criterios con los que se traduce la evidencia comparada en magnitudes económicas. En costes, permite aplicar las diferencias a las bases de referencia y seleccionar la valoración de síntesis. En inversión, establece hipótesis de respuesta empresarial apoyadas en la literatura y los mecanismos analizados y contrasta su dimensión con las brechas de inversión.

Valoración proporcional basada en evidencias operativas

Valoración que aplica a la base económica las diferencias relativas en horas de cumplimiento o duración de los procedimientos, bajo el supuesto de que el coste varía en la misma proporción. En cumplimiento, las horas aproximan trabajo dedicado; en fricción, la duración aproxima el periodo durante el que se mantiene un procedimiento de comprobación o una controversia y pueden repetirse costes de gestión y defensa. Una mayor duración no presupone dedicación continua.

Estimación media de referencia

Media aritmética de la valoración basada en la diferencia del **TCI** y de la valoración proporcional a las horas o a la duración, empleada por prudencia para moderar esta última. También se denomina estimación central; su posición intermedia no acredita una

mayor precisión empírica. La síntesis la conserva en cumplimiento; en fricción utiliza la valoración proporcional a la duración.

Materialidad económica

Relevancia de un efecto por su magnitud y su capacidad para influir en los recursos, la competitividad y las decisiones empresariales. El informe la examina mediante las valoraciones y sus comparaciones de escala, para determinar la importancia de la complejidad tributaria y de la seguridad jurídica como cuestiones de política económica.

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 1

1. Objeto y alcance del informe

Complejidad tributaria, seguridad jurídica y efectos sobre las empresas.

1.1. Qué analiza el informe y por qué importa

El informe tiene como objetivo analizar la posición comparada de España respecto de los países de la Unión Europea en materia de complejidad tributaria y valorar si las diferencias identificadas suponen mayores costes para las empresas y una desventaja competitiva. También examina qué beneficios económicos podrían obtenerse al reducir la complejidad y mejorar la seguridad jurídica.

La complejidad tributaria puede traducirse en una menor seguridad jurídica y aumentar los costes de cumplimiento, la litigiosidad y los costes de la inversión. Estas cuestiones pueden afectar al funcionamiento de la economía y a la competitividad de las empresas.

El informe **Update on Tax Certainty (2018)**, del Fondo Monetario Internacional (FMI) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), muestra que la incertidumbre puede condicionar la inversión y su localización y exigir una mayor rentabilidad para realizarla. La claridad de las normas, la previsibilidad de su aplicación y la resolución de controversias forman parte de las condiciones en las que las empresas toman decisiones de inversión. [1]

La encuesta de KPMG y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), **Perspectivas España 2024**, incluyó esta problemática entre las prioridades empresariales en España. El **65%** de los participantes en la encuesta señaló la seguridad jurídica entre las principales preocupaciones en materia tributaria a nivel nacional. El **53%** señaló la importancia de la simplificación y coordinación de la fiscalidad estatal, autonómica y local. [2]

Una parte de la complejidad en materia tributaria es necesaria para distinguir situaciones económicas, proteger la recaudación, prevenir abusos y atender objetivos de equidad. Por ello, el informe compara sistemas europeos, en lugar de tomar como referencia un sistema tributario teórico sin complejidad. Sin embargo, un exceso de complejidad y las consecuencias que puede llevar asociadas pueden afectar a la competitividad de un país y de sus empresas.

La pregunta central que plantea este informe es la siguiente: ¿Qué consecuencias económicas tiene para las empresas la posición de España en materia de complejidad tributaria y seguridad jurídica, y qué beneficios económicos y mejoras de competitividad podrían obtenerse si España mejorara su posición relativa frente a Europa?

La complejidad tributaria es el resultado de la incorporación sucesiva de normas, obligaciones, excepciones y procedimientos, sin un esfuerzo sostenido de simplificación y de revisión de sus efectos conjuntos sobre las empresas y el resto de los contribuyentes.

El origen de la complejidad no puede centrarse en el funcionamiento de la Administración tributaria. Su origen proviene en gran medida de las decisiones de política tributaria del Gobierno, de la actividad legislativa del Parlamento y de las actuaciones de otras instituciones que configuran el marco normativo y su aplicación. Abordar la complejidad exige, por tanto, una responsabilidad compartida y un compromiso sostenido de los poderes públicos con la simplificación y la seguridad jurídica, reconociendo su importancia para la inversión, la productividad y la competitividad empresarial.

1.2. Qué efectos empresariales se estudian

La complejidad tributaria se analiza en un sentido más amplio que la extensión de las leyes, la multiplicidad de normas o la dificultad de los trámites administrativos. Comprende también las dificultades de interpretación y aplicación, la estabilidad de los criterios y las condiciones para utilizar los incentivos fiscales.

La seguridad jurídica tributaria se refiere, en este análisis, a la posibilidad de conocer con suficiente claridad y previsibilidad el tratamiento tributario de una actividad y confiar razonablemente en su aplicación. La complejidad y la incertidumbre pueden afectar a las empresas a través de tres canales:

- **Canal de cumplimiento de las obligaciones tributarias.** Comprende los recursos necesarios para interpretar y aplicar las normas, reunir y revisar información, preparar y presentar declaraciones y realizar los pagos correspondientes. Una mayor complejidad puede exigir más trabajo, asesoramiento y medios para atender esas obligaciones.
- **Canal de fricción tributaria, es decir, comprobaciones y litigiosidad en materia tributaria.** Comprende el trabajo y los costes asociados a las comprobaciones, discrepancias y disputas entre el contribuyente y la Administración. Comienza cuando una posición tributaria reflejada en una declaración presentada debe ser explicada, comprobada, defendida o corregida, o cuando una discrepancia da lugar a una impugnación. Si el asunto es relevante y se prolonga, puede exigir una implicación

reiterada de especialistas, de la dirección y del consejo, y condicionar la financiación y otras decisiones de la empresa.

- **Canal de inversión.** La complejidad y la incertidumbre pueden influir en la rentabilidad esperada de la inversión y en la decisión de ejecutar un proyecto pese a esa incertidumbre, reducir su dimensión, retrasarlo, descartarlo o localizarlo en otro país. Una mayor seguridad jurídica puede mejorar las condiciones para invertir y facilitar que los incentivos tributarios se tengan en cuenta al decidir.

La intensidad de estos efectos depende también del **marco de derechos y garantías del contribuyente**. El informe denomina garantías institucionales a los mecanismos que permiten obtener certeza antes de decidir, permiten ejercer sin obstáculos la defensa frente a la Administración y permiten obtener una reparación adecuada cuando una actuación impugnada resulta improcedente. Cuando funcionan de forma oportuna y efectiva, pueden mitigar la incertidumbre y los costes asociados a la complejidad. Por ello, el informe examina tanto su diseño como su funcionamiento práctico.

El informe analiza el impacto económico derivado de la complejidad tributaria utilizando dos escenarios de comparación del grado de complejidad del sistema tributario español. El primero, aproximarse a los niveles de complejidad medios europeos, se denomina **convergencia**. El segundo, avanzar hacia resultados más favorables en complejidad y seguridad jurídica, se denomina **ambición**. El capítulo 2 explica cómo se utilizan para estimar los beneficios económicos potenciales.

1.3. Alcance, fuentes y limitaciones

El informe se centra en el impacto del exceso de complejidad tributaria y de la menor seguridad jurídica asociada sobre el funcionamiento, los costes y las decisiones de inversión del sector empresarial. No realiza una evaluación específica de los efectos sobre los hogares y otros contribuyentes no empresariales al atender sus impuestos personales.

Los impuestos pagados y el principal de las deudas tributarias discutidas no forman parte de los costes que se estiman.

El informe tampoco cuantifica el impacto de la complejidad sobre los recursos de la Administración tributaria, los órganos de revisión y los tribunales, aunque reconoce que puede exigir aumentar notablemente la dedicación a labores de interpretación, control, comprobación y resolución de controversias. El exceso de complejidad puede traducirse en un notable estrés sobre los recursos de la Administración, reducir su margen de maniobra y condicionar su eficacia.

El análisis utiliza informes internacionales, literatura científica, encuestas empresariales, indicadores comparados e información administrativa y estadística española. Su aportación consiste en ordenar esa evidencia y aplicarla a España para evaluar la relevancia económica de la complejidad y de la incertidumbre tributarias en las empresas. No incorpora una nueva encuesta empresarial ni una base propia de expedientes administrativos.

Las fuentes no siempre estudian los mismos países, tipos de empresas, impuestos o periodos. Sus resultados se utilizan atendiendo a esas diferencias y destacándolas. Además, el funcionamiento empresarial y la inversión dependen también de factores como la financiación, la demanda, las capacidades y la estructura productiva. Por ello, la comparación no atribuye automáticamente a la fiscalidad todas las diferencias o anomalías observadas.

La información tributaria publicada por el Ministerio de Hacienda y otros organismos utilizada en el informe presenta limitaciones para relacionar el recorrido completo de una controversia con sus consecuencias económicas: importe discutido, pago o suspensión, garantías, duración de cada fase, resultado final, reparación y recursos empresariales empleados. También es limitada la información sobre posiciones aceptadas por los contribuyentes pese a posibles desacuerdos. [3, 4]

Resulta necesario ampliar la información pública sobre los mecanismos de certeza previa, la litigiosidad y la conflictividad tributarias, la duración y el resultado de los procedimientos, el pago, la suspensión y la recuperación de deudas, y la restitución de cantidades y costes al contribuyente. Esta información es imprescindible para evaluar de forma continuada el funcionamiento del sistema tributario y las potenciales consecuencias económicas derivadas de la complejidad y de la seguridad jurídica.

El informe tiene como objetivo determinar si la evidencia disponible permite evaluar la relevancia y el orden de magnitud de los efectos de la complejidad tributaria en la competitividad de las empresas. Las valoraciones persiguen hacer una estimación del orden de magnitud de los costes del exceso de complejidad. No ofrecen una medición exhaustiva del coste nacional ni del resultado de cada posible medida. Una segunda fase, con una encuesta empresarial y mayor acceso a información administrativa, permitiría afinar las estimaciones y distinguir mejor las situaciones de diferentes tipos de empresas.

Para realizar esta evaluación, el informe compara la complejidad del sistema español con los países europeos, examina su funcionamiento práctico, establece las bases económicas y estima los posibles efectos económicos sobre el cumplimiento, la fricción tributaria y la inversión. Finalmente, analiza cómo influyen los derechos y garantías del contribuyente en

esos efectos. El capítulo siguiente describe las cinco fases y los criterios utilizados para obtener las estimaciones.

El fin último del informe es determinar si la complejidad tributaria **debe formar parte de la agenda de política económica**.

Fuentes del capítulo 1

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[2] KPMG y CEOE (2024). Perspectivas España 2024. Pp. 46 y 51. Consultar fuente

[3] Ministerio de Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos (2024). Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos 2024. Incluye la serie 2020–2024 y el Plan Estratégico 2024–2027. Consultar fuente

[4] Agencia Estatal de Administración Tributaria, Servicio de Auditoría Interna (2026). Informe 11/2026 sobre la evolución en 2025 de los indicadores del Plan Estratégico 2024–2027. Mayo de 2026. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 2

2. Metodología de valoración de la complejidad tributaria y de su impacto económico

Este capítulo describe cómo se compara la complejidad del sistema tributario de España con las referencias europeas y cómo se valoran sus potenciales efectos sobre los costes de cumplimiento, la fricción (comprobaciones y litigiosidad) y las decisiones de inversión.

El informe analiza dos escenarios: **convergencia** y **ambición**.

El escenario de convergencia compara España con los resultados medios europeos en materia de complejidad tributaria y estima el beneficio potencial de reducir una desventaja comparativa. **El escenario de ambición** valora la ganancia adicional de avanzar más allá de esos resultados y aproximarse a los países con menor complejidad tributaria y mayor seguridad jurídica.

El siguiente cuadro resume las cinco fases del análisis.

Fase	Pregunta	Trabajo que se realiza
1. Comparar la complejidad	¿Presenta España mayor o menor complejidad que las referencias europeas?	Comparar el sistema español mediante el **Tax Complexity Index** con la media de la UE y con los siete países de menor complejidad.
2. Examinar el funcionamiento operativo	¿Los datos operativos son coherentes con las diferencias de complejidad?	Contrastar tiempos de cumplimiento y duración de comprobaciones y controversias. Examinar si el volumen y la composición de la inversión empresarial presentan déficits.
3. Establecer las bases económicas	¿Qué referencias monetarias permiten valorar esas diferencias de complejidad?	Identificar costes teóricos de referencia para cumplimiento y fricción, y un volumen de inversión empresarial sobre el que estimar los efectos de la complejidad.
4. Estimar los impactos	¿Qué costes y beneficios económicos pueden asociarse a las diferencias de complejidad tributaria?	Relacionar los indicadores con las bases mediante criterios apoyados en la evidencia. Estimar los efectos económicos de **convergencia** y **ambición**.
5. Evaluar las garantías	¿El marco de derechos y garantías mitiga los efectos negativos de la complejidad?	Examinar certeza previa, defensa efectiva y reparación. Valorar si su funcionamiento agrava o mitiga los efectos de la complejidad.

A continuación se describen con mayor detalle las cinco fases o pasos de la metodología.

2.1. Paso 1. Medir la complejidad tributaria comparada

El **Tax Complexity Index (TCI)**, en su edición de 2024, compara la complejidad del Impuesto sobre Sociedades tal y como la experimentan las empresas multinacionales, considerando las normas y su aplicación. Una puntuación menor indica menor complejidad. [5, 6]

El informe realiza dos comparaciones: con la **media de los 27 Estados miembros de la Unión Europea** (escenario de **convergencia**) y con la media de los siete países de menor complejidad (escenario de **ambición**): **Estonia, Finlandia, Malta, Luxemburgo, Irlanda, Letonia y Países Bajos**. Así se identifica la posición relativa de España y la distancia a ambas referencias. El capítulo 3 desarrolla la medición y los resultados de esta comparación. [5, 6]

2.2. Paso 2. Comprobar el funcionamiento práctico

Una vez identificadas las diferencias en los niveles de complejidad, el informe analiza si los datos de funcionamiento del sistema tributario son coherentes con esas diferencias. El propósito es comprobar cómo puede manifestarse la complejidad en la actividad empresarial, no atribuir al índice todas las diferencias observadas.

Se utilizan tres indicadores de **Business Ready (B-READY) 2025**, del Banco Mundial, basados en encuestas a expertos, pymes y grandes compañías: el tiempo necesario para preparar, presentar y pagar las obligaciones tributarias ordinarias; la duración de una actuación representativa de comprobación genérica; y el tiempo de revisión inicial de una controversia tributaria. El primero afecta a los costes de cumplimiento; los otros dos, a los costes de la fricción, es decir, al impacto de la complejidad en comprobaciones y litigiosidad. [7]

La comparación del informe en este paso 2 incluye **20 países europeos distintos de España**: Bélgica, Bulgaria, Chequia, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Malta, Polonia, Portugal, Rumanía, Suecia, Reino Unido e Islandia. El capítulo 3 detalla la información disponible para cada indicador y sus resultados. [7]

En el análisis del impacto de la complejidad tributaria en las decisiones de inversión, el informe compara el volumen y la composición de la inversión empresarial con la media europea y otras referencias para identificar anomalías. Se presta especial atención a los niveles de inversión en activos intangibles y a la investigación y el desarrollo (I+D), por su sensibilidad a la incertidumbre y a la eficacia de los incentivos. La literatura internacional permite examinar esa relación, sin atribuir toda diferencia en materia de inversión a la fiscalidad. [1, 8–18]

2.3. Paso 3. Establecer las bases económicas de referencia

Las fases anteriores expresan diferencias de complejidad mediante un índice, horas de cumplimiento y duración de procedimientos. Para estimar cuántos euros pueden representar para las empresas esas diferencias de complejidad, se necesita una base económica de referencia. En los canales de cumplimiento y fricción se utiliza un coste teórico de referencia; en inversión, el volumen de actividad empresarial que puede verse afectado.

Canal	Referencia utilizada
Cumplimiento	Coste de cumplimiento estimado para las empresas en Europa, trasladado al tamaño de la economía española. [19]
Fricción: comprobaciones y litigiosidad	Proporción del coste de cumplimiento de referencia que suponen los gastos de conflictividad, fundamentada en la literatura sobre composición de costes. [19–21]
Inversión	Volumen anual de inversión empresarial sobre el que se estima en porcentaje la incidencia potencial de la complejidad y de la seguridad jurídica. [8–12]

Los costes teóricos son importes de referencia para los cálculos, no mediciones de los costes efectivos de España ni del coste ya imputable al exceso de complejidad. La base de inversión representa inversión realizada, no inversión perdida. El capítulo 4 de este informe explica el origen y la construcción de cada magnitud.

2.4. Paso 4. Estimar el impacto económico

La cuarta fase relaciona las diferencias de complejidad y funcionamiento con los costes teóricos de referencia para estimar el efecto de esas diferencias. Estos costes de referencia se asimilan a lo que sería el coste del funcionamiento del sistema en España si la **complejidad fuera similar** a la europea. El criterio utilizado para determinar qué incidencia pueden tener esas diferencias sobre los costes y la inversión se denomina calibración.

En los canales vinculados a los costes de cumplimiento y fricción (comprobaciones y litigiosidad) se efectúan y comparan diversas valoraciones: una basada en el porcentaje de diferencia estructural del **TCI** y otras proporcionales al exceso o diferencial de horas de cumplimiento o de duración de los procedimientos.

En el canal de inversión, los estudios sobre el impacto de la falta de seguridad jurídica y sobre el funcionamiento de los incentivos tributarios permiten estimar qué variación de la inversión empresarial podría asociarse a avances en simplicidad y seguridad jurídica.

Los capítulos 5, 6 y 7 desarrollan las hipótesis y los cálculos del impacto económico potencial de la complejidad tributaria para cada canal. [1, 16–18]

2.5. Paso 5. Evaluar las garantías del contribuyente

La última fase de la metodología examina si el **marco de derechos y garantías del contribuyente** puede ofrecer mecanismos efectivos que reduzcan la incertidumbre y mitiguen los efectos negativos de la complejidad. Se evalúan su diseño y su funcionamiento efectivo con arreglo a tres criterios:

Criterio de evaluación	Pregunta
Certeza previa	¿Puede conocerse el tratamiento tributario a tiempo y con claridad suficiente antes de adoptar una decisión empresarial relevante o de presentar una declaración?
Defensa efectiva	¿Puede defenderse una posición sin que el coste, la duración o la financiación impongan obstáculos desproporcionados al ejercicio de ese derecho?
Reparación plena	¿Una resolución favorable permite restablecer la posición económica del contribuyente, o permanecen costes y consecuencias sin reparar?

El capítulo 8 contrasta cómo el marco normativo, con su regulación y su funcionamiento, puede impactar las consecuencias económicas de la complejidad.

Lectura de los resultados

El informe estima el impacto económico potencial de la complejidad en materia tributaria por comparación con la media de los países europeos de referencia (**convergencia**) o con los países de menor complejidad (**ambición**). Proporciona un orden de magnitud para valorar su relevancia económica.

En cumplimiento y fricción se estiman recursos empresariales que podrían liberarse; en inversión, capital adicional para proyectos. Se presentan por separado porque tienen distinta naturaleza económica. Una eventual suma de recursos liberables e inversión adicional, así como su comparación con indicadores como el PIB, solo se utiliza como referencia de escala; no debe interpretarse como un aumento equivalente del PIB.

La estimación económica del impacto de la complejidad en el escenario de **ambición** suma el beneficio potencial derivado del escenario de **convergencia** y la ganancia adicional.

Fuentes del capítulo 2

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[12] OCDE (2024). OECD Capital Market Review of Spain 2024. Capítulo «The Spanish corporate sector», figura 2.4. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[17] Lawless, M. (2013). Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?. Economica, 80(317), 1–22. DOI: 10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

[20] McBride, W. (2024). Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs. Tax Foundation, Fiscal Fact 844. Consultar fuente

[21] OCDE (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Capítulo 4, recuadro 4.2 y párrafo 355. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 3

3. Posición comparada de España en complejidad tributaria

Complejidad de las normas, funcionamiento del sistema e inversión empresarial.

Este capítulo analiza la posición de España en materia de complejidad tributaria respecto de las referencias europeas. Primero, el **paso 1** de la metodología mide las diferencias en complejidad estructural mediante el **Tax Complexity Index (TCI)**, tanto frente a la media de la Unión Europea como frente a los siete países con menor complejidad.

Después, el **paso 2** de la metodología examina si los datos de funcionamiento del sistema son coherentes con ese diagnóstico. En particular, examina el tiempo dedicado al cumplimiento de las obligaciones ordinarias y la duración de las comprobaciones y controversias. En materia de inversión, compara el volumen y la composición de la inversión empresarial para identificar diferencias en actividades que pueden ser sensibles a la complejidad y a la seguridad jurídica.

España se encuentra entre los países de la Unión Europea con mayor complejidad tributaria: ocupa el puesto 24 de 27 en el TCI de 2024, ordenados de menor a mayor complejidad. Su puntuación es de **0,426**, frente a una media europea de aproximadamente **0,3737**: una diferencia cercana al **14%, es decir, un 14% más de complejidad estructural según el TCI**. Los indicadores operativos complementan y validan este diagnóstico y muestran mayores tiempos de dedicación al cumplimiento de las obligaciones tributarias y una duración especialmente elevada de las comprobaciones y controversias. [5–7]

Indicador	España	Referencia media europea
TCI 2024	0,426	0,3737; media UE-27
Tiempo anual de cumplimiento	150 horas	114,3 horas; 20 comparables
Duración de una actuación representativa de comprobación genérica	12 semanas	4,71 semanas; 17 observaciones
Tiempo de revisión inicial de una controversia tributaria	365 días	107,9 días; 20 comparables

Fuentes: TCI 2024 y B-READY 2025. La resolución de controversias se refiere a su revisión inicial. Las cifras se presentan en sus propias unidades; no son estimaciones de coste. En los indicadores operativos, las referencias corresponden a la media de los países europeos incluidos. [5–7]

La inversión ofrece un resultado complementario: el volumen empresarial agregado se sitúa aproximadamente al nivel europeo. Sin embargo, la inversión en intangibles e I+D muestra un elevado déficit entre España y los países europeos con los que se compara. El apartado 3.2 distingue ambos resultados. [8–15]

3.1. Paso 1. La brecha de complejidad estructural

El **Tax Complexity Index**, elaborado por el Global MNC Tax Complexity Project, compara la complejidad del Impuesto sobre Sociedades tal como la experimentan las empresas multinacionales. Se apoya en encuestas bienales a asesores fiscales de firmas y redes internacionales. Su escala va de cero a uno: los valores mayores indican mayor complejidad. Refleja un indicador del grado de complejidad estructural del Impuesto sobre Sociedades en su normativa y aplicación. [5, 6]

El índice distingue entre la dificultad de las normas y el marco en que se aprueban, interpretan y aplican. La complejidad no depende exclusivamente de la legislación ni del funcionamiento de la Administración.

Componente	Qué analiza
Complejidad de las normas tributarias	Dificultad para interpretar, calcular y documentar 15 áreas tributarias, como precios de transferencia, incentivos, intereses, pérdidas y amortizaciones.
Complejidad del marco de aplicación	Orientaciones interpretativas, aprobación de normas, declaración y pago, comprobaciones y recursos. Examina cómo se desarrolla la relación con el sistema una vez existen las normas.

Fuente: Global MNC Tax Complexity Project, definición del **TCI** y de sus componentes. [5, 6]

El informe realiza dos comparaciones. El escenario de **convergencia** supone aproximarse a la media de los 27 Estados miembros. El escenario de **ambición** toma como referencia la media de los siete países de menor complejidad. Los valores del **TCI** no indican por sí solos un ahorro o exceso determinado de tiempo o dinero.

Referencia	TCI 2024	Significado
España	0,426	Posición de partida: puesto 24 de 27.
Media de la Unión Europea	0,3737	**Convergencia** con la media europea. Diferencia española: ≈14% de mayor complejidad.

Referencia	TCI 2024	Significado
Media de los siete países de menor complejidad	0,2864	**Ambición** para aproximarse a los siete sistemas de menor complejidad. Mejora adicional: 23% sobre la media europea.

Medias aritméticas calculadas con los valores nacionales del **TCI** 2024 expresados a tres decimales. Las medias y los cocientes no se redondean de nuevo antes de efectuar los cálculos. [5, 6]

Hoy, entre las diez economías más grandes de la UE, España y Polonia ocupan las posiciones 9 y 10, respectivamente, en una ordenación de menor a mayor complejidad estructural.

El escenario de **ambición** utiliza como referencia la complejidad media de Estonia, Finlandia, Malta, Luxemburgo, Irlanda, Letonia y Países Bajos. En general, se trata de economías donde no existe una semejanza de tamaño o estructura con España.

Colocar a España en estos niveles de complejidad supondría situarnos como el país líder entre las grandes economías europeas. Un desafío de una enorme magnitud donde solo Países Bajos se acerca a esa posición. Consideramos que es un objetivo ambicioso, pero no por ello renunciable.

El **anexo 1** recoge la posición comparada de España con el resto de los países europeos y cómo se ha deteriorado el nivel de complejidad tributaria en España desde 2016. El deterioro es especialmente acusado en el marco de aplicación, cuyo grado de complejidad ha aumentado un **29%** desde 2022.

3.2. Paso 2. Qué muestran los datos operativos sobre cumplimiento, fricción e inversión

La comparación estructural del paso 1 responde a una primera pregunta: cuánta complejidad presenta el sistema. La evidencia operativa del paso 2 permite dar respuesta a otra: cuánto tiempo necesitan las empresas para cumplir con las obligaciones tributarias ordinarias y cuánto duran las comprobaciones y controversias. También si la complejidad puede afectar a los niveles de inversión empresarial. El objetivo es comprobar si el funcionamiento práctico del sistema refuerza o matiza el diagnóstico anterior sobre complejidad estructural.

3.2.1. Canal de cumplimiento y canal de fricción

Un mayor nivel de complejidad tributaria genera mayores tiempos y dificultades de interpretación y, en consecuencia, una mayor potencial conflictividad y litigiosidad entre el contribuyente y la Administración. La mayor conflictividad puede traducirse en mayor estrés sobre los órganos de comprobación y resolución de controversias. En definitiva, un

mayor nivel de complejidad estructural puede traducirse en mayores costes de cumplimiento de las obligaciones ordinarias, mayor nivel de conflictividad y mayores plazos en los procesos de comprobación y resolución de controversias.

El informe utiliza indicadores de **B-READY, del Banco Mundial**, cuyo análisis tributario distingue regulación, servicios públicos y eficiencia operativa. Para este informe se seleccionan los indicadores de tiempo de dedicación al cumplimiento ordinario de las obligaciones tributarias y datos de duración de procedimientos. La puntuación tributaria completa incluye también elementos de carga financiera e imposición efectiva, por lo que no se utiliza como otro índice adicional de complejidad a considerar. [7]

Los valores nacionales de cumplimiento y comprobaciones proceden de encuestas empresariales; los de controversias, de consultas a expertos tributarios. Las referencias entre países se calculan como medias aritméticas de las observaciones nacionales publicadas. [7]

Países y referencias de funcionamiento

La comparación de **B-READY** utiliza **20 países europeos distintos de España: 18 Estados miembros de la UE, Reino Unido e Islandia**. Los Estados miembros son Bélgica, Bulgaria, Chequia, Chipre, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Malta, Polonia, Portugal, Rumanía y Suecia. [7]

Indicador operativo	España	Convergencia Referencia media europea	Ambición Mejores resultados
Tiempo anual dedicado al cumplimiento tributario	150 horas	114,3 horas	80 horas
Duración de una actuación representativa de comprobación genérica	12 semanas	4,71 semanas	2,57 semanas
Tiempo de revisión inicial de una controversia tributaria	365 días	107,9 días	48,29 días

Convergencia: aproximación a la media de los países comparables. **Ambición**: avanzar hacia mejores resultados, con 80 horas como referencia elegida de cumplimiento y la media de las siete mejores referencias en cada indicador de fricción. [7]

Las medias que reflejan el tiempo de dedicación al cumplimiento de obligaciones tributarias y los tiempos de resolución de controversias utilizan las 20 comparaciones de países. Los datos de duración de comprobaciones se calculan con 17. España se presenta por separado y no se incluye en esas medias. Se trata de una comparación elaborada para el informe, no de un agregado oficial.

El escenario de ambición se determina con los registros de una cesta de países donde se dedican menores recursos a la cumplimentación de obligaciones tributarias y donde los procedimientos tienen menor duración.

En tiempos de cumplimiento, las referencias son Suecia y Estonia. En comprobación genérica representativa, los países de ambición son Grecia, Rumanía, Hungría, Polonia, Bulgaria, Chequia y Eslovaquia, con una media de 2,57 semanas. En revisión inicial de controversias, son Estonia, Letonia, Reino Unido, Rumanía, Croacia, Eslovaquia y Hungría, con una media de 48,29 días. Los empates se priorizan por orden alfabético en castellano; elegir otro país empatado no cambiaría la media. Fuente: B-READY 2025 y cálculos del informe. [7]

Cumplimiento: las empresas españolas requieren más tiempo para atender las obligaciones tributarias

El indicador cubre el tiempo necesario para preparar, presentar y pagar los tributos comprendidos en la medición. España registra **150 horas anuales** frente a **114,3 horas** en la media europea de referencia: aproximadamente un **31% más**. Es una diferencia relevante en la dedicación exigida por las obligaciones cubiertas, que refuerza el diagnóstico del **TCI**. [7]

El objetivo de comparación en el escenario de **ambición** es de 80 horas anuales, observado en Estonia y Suecia. En este caso es una referencia de funcionamiento potencial, no una media de siete países.

Fricción tributaria: los procedimientos tributarios en España tienen niveles de duración superiores a los europeos.

El canal de fricción comprende las actuaciones necesarias para explicar, comprobar, defender o corregir una posición tributaria y resolver una discrepancia. En los indicadores utilizados, la desventaja comparativa española es mayor que la que existe en el cumplimiento recurrente de obligaciones.

Una actuación representativa de comprobación genérica dura **12 semanas en España frente a unas 4,71 semanas** en la media de los países europeos de referencia. La duración española es **2,55 veces** esa referencia. El indicador no equivale a la duración de un procedimiento inspector completo. [7]

En la **revisión inicial de una controversia tributaria**, España registra **365 días** frente a **107,9 días** en la media de comparables: aproximadamente **3,38 veces** esa referencia. El indicador abarca desde la presentación de la reclamación contra el resultado de una comprobación hasta la primera decisión íntegra por escrito. Los recursos posteriores quedan fuera de este plazo. [7]

En el escenario de **ambición** se utiliza una cesta de siete países que incluye, entre otros, Chequia, Eslovaquia, Reino Unido y Estonia. De nuevo, los objetivos serían ambiciosos y supondrían reducir notablemente las comprobaciones, de 12 a 2,57 semanas, y las controversias de 365 a 48,29 días.

Las diferencias temporales en comprobaciones y resolución de controversias pueden tener consecuencias sumamente materiales en costes. Mientras el asunto permanece abierto, la empresa puede necesitar revisar documentación, recuperar argumentos y coordinar especialistas. En controversias relevantes, la **implicación reiterada de la dirección y del consejo de administración** puede desplazar la atención de la actividad empresarial y condicionar decisiones estratégicas. La duración no equivale a trabajo continuo, pero puede prolongar esa necesidad de gestión e impactar en el valor de la empresa, mucho más allá de los recursos empleados.

Los capítulos 5 y 6 de este informe analizan las consecuencias económicas potenciales de este desempeño operativo de España, reflejado en un mayor número de horas de dedicación al cumplimiento de obligaciones tributarias y mayores plazos de duración de procedimientos.

3.2.2. Canal de inversión: España tiene un déficit de inversión en intangibles e I+D

Los datos de **B-READY** del Banco Mundial reflejan anomalías en el funcionamiento operativo del sistema fiscal que pueden resultar de la complejidad tributaria. En este canal se identifican magnitudes que pueden reflejar un menor nivel de inversión en España.

La inversión permite completar el diagnóstico del impacto de la complejidad tributaria en la actividad de las empresas con una pregunta distinta: qué diferencias presentan el volumen y el tipo de inversión empresarial de España respecto de las referencias europeas. Estas estadísticas no miden complejidad tributaria; identifican actividades en las que la complejidad tributaria, una menor seguridad jurídica y una limitada eficacia de los incentivos a la inversión pueden influir.

La comparación publicada por la Comisión Europea en **Country Report Spain 2026** sitúa la inversión empresarial española en un nivel similar al europeo: **13,1%** del PIB en 2024 frente al **12,6%** en la UE. Las brechas o diferencias desfavorables aparecen en su composición, especialmente en intangibles e I+D, y respecto de la referencia histórica

publicada en **OECD Capital Market Review of Spain 2024**, de la OCDE: el **14,4%** del PIB en inversión en 2019, frente al **13,1%** de 2024. [8–15]

A continuación, se identifican por separado **el volumen y la composición de la inversión**, para completar el diagnóstico sobre las áreas en las que la complejidad tributaria puede estar impactando negativamente en la inversión. El cuadro siguiente traduce a euros las diferencias identificadas, para apreciar su relevancia económica.

La base de 208.800 millones, cuyo cálculo se explica en el capítulo 4, y las brechas cumplen funciones distintas: la primera sirve para calcular en cuánto puede impactar la seguridad jurídica en la inversión empresarial; las segundas permiten contextualizar dónde puede existir un comportamiento desfavorable en la inversión que pueda estar parcialmente asociado a la complejidad tributaria. Las brechas no se suman entre sí, no se añaden a la base ni se atribuyen íntegramente a la fiscalidad.

Brechas de inversión y su equivalente económico

Comparación y año	España (%)	Referencia (%)	Brecha (millones de euros)
Inversión empresarial: 2024 frente a 2019	13,1%	14,4% España antes de la pandemia	**≈20.800**
Intangibles amplios, 2023: referencia media	7,8%	≈10,7% Referencia **Cotec-Ivie** de ocho economías europeas	**>40.000**
Intangibles amplios, 2023: países líderes	7,8%	≈14,3% Suecia, Francia y Países Bajos	**≈90.000**
I+D total, 2024: referencia media	1,50%	2,24% Unión Europea	**≈11.800**
I+D total, 2024: países líderes	1,50%	≈3,13% Media de siete países de la UE	**≈26.000**
I+D empresarial, 2024: referencia media	0,84%	1,49% Unión Europea	**≈10.400**
I+D empresarial, 2024: países líderes	0,84%	2,16% Media de siete países de la UE	**≈21.100**

Fuentes: Comisión Europea, Eurostat, INE y Cotec-Ivie; equivalentes de escala detallados en el anexo 4. [8–15] Intangibles: denominador español de Cotec-Ivie de 2023; restantes filas: PIB de 2024. Son cifras redondeadas de escala, calculadas con las intensidades publicadas; no son costes tributarios medidos. Para I+D empresarial, la referencia de los siete líderes es el 2,16% del PIB: Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos. El cálculo y el corte estadístico se documentan en el anexo 4. [22]

La referencia media de intangibles procede de **Alemania, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal y Suecia**. El estudio **La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023)**, de **Cotec-Ivie (2024)**, sitúa a España en el 72,7% de ese promedio, del que se obtiene la referencia aproximada del 10,7%. Los tres líderes son Suecia, Francia y Países Bajos. En I+D total, la referencia de mejores resultados comprende Suecia, Austria, Bélgica, Finlandia, Dinamarca, Alemania y Países Bajos. [8–15]

Los intangibles incluyen I+D y otros activos de conocimiento, algunos contabilizados como gasto en las cuentas nacionales. La I+D total incluye también sectores distintos del empresarial. Por ello, las filas no representan importes independientes que puedan agregarse. Sirven para contextualizar posibles anomalías en los niveles de inversión, no para aumentar la base. [13–15]

El diagnóstico realizado identifica actividades de alto valor en las que la incertidumbre y la eficacia de los incentivos pueden importar. Los datos reflejan que España tiene un peor desempeño en los niveles de inversión en las áreas más importantes para mejorar la productividad de la economía. Las diferencias observadas no pueden atribuirse exclusivamente a la fiscalidad, pero la falta de seguridad jurídica tiene un impacto cierto. El capítulo 7 desarrolla la evidencia internacional y la valoración de ese impacto de la complejidad tributaria sobre la inversión. [1, 8–18]

3.3. Conclusiones del diagnóstico comparado

España presenta una desventaja comparativa en materia de complejidad tributaria. Su **puesto 24 de 27** en el **TCI** se sitúa entre los menos favorables de la Unión Europea, con un exceso de complejidad cercano al **14%** respecto de la media. La complejidad de las normas constituye una debilidad destacada y su marco de aplicación muestra un deterioro reciente especialmente acusado. [5, 6]

Los datos operativos revelan mayores exigencias de tiempo para cumplimentar las obligaciones y diferencias temporales muy amplias para afrontar comprobaciones y resolver controversias. La inversión empresarial agregada no muestra una debilidad equivalente frente a Europa, pero sí aparecen diferencias relevantes en los niveles de inversión en intangibles e I+D. [7–15]

Conclusión	Datos que la sustentan	Relevancia del resultado
Mayor complejidad estructural	Puesto 24 de 27; **TCI** 0,426 frente a 0,3737. Puesto 25 en complejidad normativa.	La fiscalidad empresarial en España tiene un grado elevado de complejidad estructural.

Conclusión	Datos que la sustentan	Relevancia del resultado
Más tiempo para cumplir	150 horas anuales frente a 114,3 en la media de comparables.	La diferencia estructural se acompaña de una mayor dedicación a las obligaciones tributarias ordinarias.
Mayor duración de la fricción	12 frente a 4,71 semanas en comprobaciones; 365 frente a 107,9 días en revisión inicial de controversias.	La prolongación de las controversias puede mantener trabajo especializado, atención directiva y exposición financiera.
Debilidades en la composición de la inversión	Agregado: 13,1% frente a 12,6% del PIB. Intangibles: 7,8% frente a 10,7%. I+D total: 1,50% frente a 2,24%.	La comparación identifica activos y actividades de alto valor en los que conviene examinar la influencia de la seguridad jurídica.

Síntesis de las comparaciones del capítulo. Las controversias se refieren a revisión inicial; la comparación de intangibles utiliza la referencia de ocho países y el PIB ampliado de **Cotec-Ivie**. [5–15]

El resultado de este diagnóstico ofrece diferencias suficientemente relevantes en materia de complejidad tributaria de España para evaluar su dimensión económica y su potencial materialidad. No determina todavía el coste de la complejidad ni atribuye todas las diferencias a la tributación. La falta de información pública integrada sobre importes, plazos y resultados de las actividades de comprobación e inspección limita la precisión, pero no elimina los recursos ni la exposición que pueden acompañar a los procedimientos.

El capítulo 4 establece las bases económicas de referencia para valorar el posible impacto económico del exceso de complejidad tributaria. Los capítulos 5 a 7 estiman esos efectos sobre los diferentes canales: cumplimiento, fricción e inversión, y el capítulo 8 examina las garantías del contribuyente para completar el análisis.

Notas de alcance del capítulo 3

Comparaciones del TCI. Se utiliza la edición 2024 del Global MNC Tax Complexity Project. Las medias y los cocientes se calculan sin redondeos adicionales a partir de los valores nacionales expresados a tres decimales: España, 0,426; media UE-27, 0,3737407407407407; media de los siete países de menor complejidad, 0,2864285714285714. La diferencia relativa española es del 13,9828%, presentada como aproximadamente un 14%.

Indicadores operativos. Las medias son 114,3 horas, 80/17 semanas y 107,9 días. Los objetivos de **ambición** son 80 horas, 18/7 semanas y 338/7 días. Cumplimiento y comprobaciones proceden de encuestas empresariales; controversias, de consultas a expertos. La composición de los grupos, las ausencias de datos y el criterio de selección de las referencias se explican en el apartado 3.2.

Alcance de controversias. B-READY 2025, indicador 3.1.4, pregunta 99: desde la presentación de una reclamación contra el resultado de una comprobación hasta la decisión íntegra escrita del mecanismo de

revisión inicial identificado en las preguntas 90-91. El órgano puede ser interno o externo según el país. La pregunta 93 distingue el recurso posterior, que no se incluye en este plazo. [7]

Comparación de intangibles. El cuadro 1.1 de **Cotec-Ivie** sitúa a España en el 72,7% del promedio de las ocho economías identificadas en 3.2. Con la intensidad española publicada del 7,8%, la referencia implícita es 7,8 / 0,727 = 10,7290%, aproximadamente 10,7%. Se utiliza el promedio propio de la fuente, no una media simple recalculada de su gráfico. Para España, la base **Cotec-Ivie** de 2023 utiliza un denominador de 1.386.813,695 millones de euros (M€), compuesto por el valor añadido bruto y la inversión intangible adicional. El apartado A4.3 del anexo 4 documenta su composición y su empleo en las equivalencias monetarias. La referencia de los tres líderes es (15,7 + 14,7 + 12,5) / 3 = 14,3%. [13–15]

Fuentes del capítulo 3

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[12] OCDE (2024). OECD Capital Market Review of Spain 2024. Capítulo «The Spanish corporate sector», figura 2.4. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[17] Lawless, M. (2013). Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?. Economica, 80(317), 1–22. DOI: 10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[22] Comisión Europea (2026). Country Reports 2026 de Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos, anexo 4. Intensidades empresariales de I+D de 2024 conservadas en el cuadro A4.4. Media simple y equivalencia española: cálculos propios. Suecia · Bélgica · Austria · Finlandia · Alemania · Dinamarca · Países Bajos

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 4

4. Bases económicas de referencia para la valoración

Origen y significado de las referencias de cumplimiento, fricción e inversión.

El capítulo 3 ha medido el exceso de complejidad estructural de la fis**calidad empresarial en España frente a la media europea (14%) y la mejora adicional de reducción que requeriría acercarse a los siete países líderes europeos (23%).**

El informe ha identificado los mayores tiempos que dedican las empresas españolas a cumplir con sus obligaciones fiscales: 150 horas frente a 114,3 de media en una cesta amplia de países europeos. También la **duración media de una comprobación estándar (12 semanas frente a 4,7) y el tiempo de res**olución de una controversia (365 días frente a 107,9).

España y las dos referencias de comparación

Indicador	España	Convergencia con la referencia media	Ambición: aproximación a mejores resultados
TCI	0,426	0,3737 Media UE-27	0,2864 Media de siete países
Tiempo anual de cumplimiento	150 horas	114,3 horas Media de 20 países	80 horas Referencia operativa elegida
Duración de una actuación representativa de comprobación genérica	12 semanas	4,71 semanas Media de 17 observaciones	2,57 semanas Media de siete observaciones
Tiempo de revisión inicial de una controversia tributaria	365 días	107,9 días Media de 20 países	48,29 días Media de siete observaciones

Fuentes: **TCI** y **B-READY** del capítulo 3. [5–7] **Convergencia**: aproximación a las medias europeas pertinentes. **Ambición**: avance hacia los sistemas de menor complejidad y mejores resultados. Las 80 horas son una referencia elegida; las controversias corresponden a revisión inicial. Los valores del cuadro se redondean para lectura.

El informe ha identificado también los déficits que mantiene la inversión en España en materia de intangibles (7,8% del PIB ampliado frente al 10,7% de ocho países europeos), así como en materia de I+D (1,5% del PIB frente al 2,24% de media en Europa).

Este capítulo determina las bases de referencia o los costes teóricos del funcionamiento del sistema tributario en España si fueran similares a los europeos. El objetivo es fijar unas

bases de referencia que permitan traducir las anomalías y déficits anteriores en una valoración económica.

4.1. Por qué se necesita una referencia económica

Saber que las empresas necesitan más tiempo para cumplir con sus obligaciones o que una controversia tarda más en resolverse permite identificar una dificultad de funcionamiento. Para estimar su importancia económica, necesitamos, además, una referencia del coste de esas actividades. Determinar ese coste de referencia constituye el **paso 3** de la metodología.

El coste teórico de referencia para las empresas, tanto del cumplimiento de las obligaciones ordinarias como de la gestión de una controversia, es el importe utilizado como base para valorar las diferencias de complejidad comparadas. No es una medición del coste efectivo español, ni el coste ya atribuido al exceso de complejidad, ni el ahorro que produciría una mejora del sistema.

> **El coste real que experimentan las empresas españolas puede ser inferior, superior e incluso varias veces superior al coste de referencia.** La base no fija un suelo ni un límite máximo del coste efectivo: proporciona una referencia de lo que sería el coste si fuera similar al europeo.

En inversión, la base de referencia es el volumen anual de inversión empresarial que puede verse afectado por la incertidumbre. No representa inversión perdida ni una diferencia que la política tributaria pueda eliminar por sí sola.

Las tres bases permiten valorar los efectos del exceso de complejidad en materia tributaria en euros, pero representan magnitudes de distinta naturaleza. **En cumplimiento y fricción se trata de recursos destinados por las empresas al funcionamiento del sistema tributario; en inversión, de una actividad empresarial mucho más amplia.**

El cuadro que se acompaña a continuación identifica el origen, el importe y el año de cada referencia.

Canal	Cómo se establece la referencia	Base utilizada
Cumplimiento tributario	Coste empresarial estimado para Europa, expresado como proporción del PIB (1,3%) y que se traslada al tamaño de España.	21.970,2 M€ anuales Escala de 2025 Si el coste en España fuera similar al europeo.
Fricción: comprobaciones y litigiosidad	Se estima en el 15% del coste de cumplimiento de referencia. Se basa en estudios sobre composición de costes.	3.295,5 M€ anuales Escala de 2025 Si el coste en España fuera similar al europeo.
Inversión empresarial	Volumen anual de inversión empresarial sobre el que se estima la incidencia de la complejidad tributaria y la seguridad jurídica.	208.800 M€ anuales Referencia de 2024

M€ significa millones de euros. Las cifras del cuadro se redondean solo para facilitar la lectura. La proporción europea de cumplimiento procede de datos de 2019; 2025 es el año utilizado para trasladarla al tamaño de España. [8–12, 19, 20, 23]

Los costes de cumplimiento y de fricción que forman parte de la base de referencia se refieren íntegramente a la atención de obligaciones, comprobaciones y controversias tributarias.

La inversión de 208.800 millones es, en cambio, una magnitud empresarial general. El informe atribuye a la complejidad y a la seguridad jurídica una variación que representa solo una fracción limitada de esa base. **Su mayor tamaño como base de referencia no implica, por sí solo, que el impacto tributario tenga que ser mayor que en los otros canales.**

Los apartados subsiguientes de este capítulo determinan cómo se han fijado estas bases de referencia.

4.2. Paso 3. Determinación del coste teórico de funcionamiento del sistema tributario y del volumen global de inversión afectado

4.2.1. Costes de cumplimiento

El estudio **Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement**, elaborado por **VVA/KPMG** con el apoyo de la Comisión Europea y publicado en 2022, utiliza información empresarial de 2019 de la UE-27 y el Reino Unido. Abarca pymes y grandes empresas de cinco sectores y cinco categorías tributarias. El estudio estima que los costes empresariales dedicados al cumplimiento de las obligaciones tributarias ordinarias ascienden a aproximadamente **204.000 millones de euros anuales** y equivalen a alrededor del **1,3% del PIB** del conjunto de países. [19]

La magnitud comprende principalmente tiempo de trabajo interno y servicios externos para preparar, revisar y presentar la información tributaria y gestionar el cumplimiento. **No incluye los costes de los hogares y otros contribuyentes no empresariales al atender sus impuestos personales**, ni los recursos de la Administración, los órganos de revisión o los tribunales. Los impuestos pagados y la contabilidad empresarial ordinaria quedan fuera de esta referencia de recursos tributarios. [19]

Este estudio y el **TCI** también tienen distinto alcance: el **TCI** se centra en el Impuesto sobre Sociedades de las multinacionales. Aquí la referencia de los costes de cumplimiento abarca también las obligaciones empresariales en materia de IVA, cotizaciones sociales y otros tributos cubiertas por el estudio europeo. [5, 6, 19]

Este informe, para obtener una referencia del coste teórico que puede suponer para las empresas españolas cumplir con sus obligaciones tributarias si ese coste fuera similar al que experimentan las empresas a nivel europeo, aplica el 1,3% utilizado en el trabajo de **VVA/KPMG** al PIB español de 2025: 1.690.012 millones de euros. [23]

Construcción de la referencia de cumplimiento	Valor
Estimación europea de origen, datos de 2019	≈204.000 M€ anuales
Proporción utilizada	1,3% del PIB
PIB español utilizado, 2025	1.690.012 M€
Coste de cumplimiento teórico: 1.690.012 × 1,3%	**21.970,156 M€ anuales**

Fuentes: estudio europeo de costes de cumplimiento y referencia de PIB del INE utilizada en las matrices del informe. [19, 23] El importe final se calcula antes del redondeo de presentación.

El año 2019 corresponde a la información empresarial del estudio de origen; 2025 es el año utilizado para expresar esa proporción a la escala de la economía española. No se trata de una nueva medición europea de los costes en 2025.

La operación no supone que la estructura de empresas e impuestos de España sea idéntica a la del conjunto estudiado. Proporciona un **coste teórico de referencia de unos 21.970 millones de euros anuales** si la complejidad tributaria en España se situara en niveles similares a los del resto de países europeos. Esta referencia permite valorar los potenciales costes de cumplimiento imputables al exceso de complejidad en España frente a Europa. El capítulo 5 realiza esa valoración utilizando las diferencias estructurales y de tiempo dedicado en España al cumplimiento de las obligaciones ordinarias, y determina los costes empresariales potenciales del exceso de complejidad.

Alcance sectorial de la referencia del 1,3% del PIB
El 1,3% del PIB es la referencia aproximada publicada por **VVA/KPMG** para una población empresarial que comprende cinco sectores: manufacturas; construcción; comercio y reparación de vehículos; hostelería; y actividades profesionales, científicas y técnicas. Incluye empresas de distintos tamaños, pero no todas las actividades empresariales. El estudio pondera la encuesta para representar esa población; no documenta una ampliación posterior del coste a los sectores excluidos. [19]

La ampliación a la economía empresarial no financiera delimitada por las estadísticas históricas de Eurostat podría elevar la referencia al **1,7%** del PIB, bajo la hipótesis de costes medios de cumplimiento iguales entre empresas del mismo tamaño de los sectores incluidos y omitidos. Se trata de una extrapolación propia y condicionada, desarrollada en el apartado A2.1 del anexo 2, que tampoco abarca toda la economía. Aplicada al mismo PIB español utilizado en el informe, esta referencia ampliada del **1,7%** elevaría el coste teórico de cumplimiento de las obligaciones tributarias de **21.970** a **28.730** millones de euros anuales. Por prudencia, el informe mantiene el **1,3%** del PIB como base principal de sus valoraciones. [19, 24, 25]

4.2.2. Costes de fricción: comprobaciones, litigiosidad y exposición financiera

La **fricción tributaria, es decir, las comprobaciones y la litigiosidad**, comienza cuando una posición ya declarada debe explicarse, comprobarse, defenderse o corregirse, o cuando una discrepancia da lugar a una impugnación. Exige trabajo interno y asesoramiento especializado. En asuntos relevantes, también puede requerir la **implicación reiterada de la dirección y del consejo de administración**, además de generar costes financieros. [20, 21]

Una controversia prolongada puede provocar, además, costes inducidos sobre el negocio. La atención recurrente al conflicto puede apartar a la dirección del proyecto empresarial, retrasar decisiones estratégicas y desplazar oportunidades comerciales. Sus consecuencias pueden manifestarse como menores beneficios o pérdidas empresariales de gran relevancia para la compañía, aunque no aparezcan como gastos de asesoramiento o de defensa.

El estudio europeo **Tax compliance costs for SMEs**, utilizado para valorar los costes de cumplimiento, recopila por separado información sobre comprobaciones y requerimientos adicionales, incluidos tiempo interno y gasto externo. Sin embargo, no proporciona una estimación armonizada de todo el recorrido de comprobación, recurso y litigio. Por eso este informe utiliza una referencia separada para calcular los costes de fricción. [19–21]

Este informe utiliza como coste teórico de referencia de los recursos que pueden dedicar las empresas a hacer frente a comprobaciones y litigiosidad tributaria un porcentaje del coste imputable al cumplimiento de las obligaciones tributarias ordinarias. Ese porcentaje se fija en un 15% utilizando como base la evidencia internacional.

El porcentaje del 15% se apoya en el estudio **Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs**, publicado por **McBride** en Tax Foundation en 2024. Este estudio recoge una muestra de costes de cumplimiento y costes de fricción de multinacionales americanas con presencia en Europa y cuantifica la proporción entre ellos. El anexo 2 de este informe recoge las bases de este análisis. [20]

El coste de fricción no recoge los costes adicionales que puede generar la pérdida de valor empresarial derivada de dedicar recursos, incluido el tiempo del equipo directivo, a disputas tributarias. Este efecto económico adicional no se cuantifica en la base de referencia.

El 15% se aplica a la referencia europea trasladada al tamaño de España, sin incrementarla con los costes de cumplimiento imputables al exceso de complejidad español. Se utiliza, por tanto, la base de 21.970,156 millones de euros obtenida en el apartado anterior.

Construcción de la referencia de fricción	Valor
Coste de cumplimiento de referencia	21.970,156 M€
Proporción aplicada	15%
Coste teórico de fricción: 21.970,156 × 15%	**3.295,5234 M€ anuales**

El resultado, unos 3.296 millones de euros anuales, es el coste teórico de referencia que supondrían las comprobaciones y controversias en España si los niveles de complejidad tributaria y los plazos de resolución fueran similares a los de los países europeos de referencia. No mide el coste efectivo español ni limita su importe. El capítulo 6 utiliza esta base al estimar el beneficio de converger con los tiempos medios europeos en procedimientos de comprobación y controversias y la ganancia adicional de aproximarse a los países con plazos procedimentales más cortos.

La gestión de una controversia puede generar, además de trabajo profesional y directivo, costes de financiación, garantías o inmovilización de liquidez. Para examinar esta dimensión, el informe utiliza como base de referencia la cifra de 10.856 millones de euros de deuda tributaria suspendida por recursos o reclamaciones al cierre de 2025. Este saldo es una referencia de exposición financiera, no un coste anual. [3, 4]

4.2.3. Inversión: la actividad empresarial que puede verse afectada

La complejidad y la incertidumbre pueden influir en las decisiones de inversión: ejecutar un proyecto, reducir su dimensión, retrasarlo, descartarlo o localizarlo en otro país. Por ello, la referencia económica es el volumen de inversión que puede estar afectado por la

complejidad tributaria, no el gasto necesario para cumplir una obligación o defender una posición tributaria. [1, 16–18]

En inversión, la base de referencia utilizada es 208.800 millones de euros anuales de inversión empresarial, según datos de 2024. Se obtiene aplicando la participación publicada por Eurostat, 13,06%, al PIB nominal español del mismo año, 1.598.588 millones de euros, con redondeo al centenar de millones. [8–12]

El indicador comprende la **formación bruta de capital fijo de las sociedades no financieras y financieras**. Excluye los hogares y las Administraciones públicas como sectores institucionales, pero puede incluir sociedades bajo control público. Su delimitación es empresarial: no excluye por tipo de activo. [8–12]

Esta base permite dimensionar la inversión global que podría estar penalizando un exceso de complejidad tributaria. No representa un coste tributario ni inversión perdida. Solo se utiliza para estimar la posible variación del volumen de inversión empresarial, atendiendo a la evidencia sobre su sensibilidad a la complejidad y la incertidumbre. Por eso no puede compararse el tamaño de esta base con las de cumplimiento y fricción como si midieran un fenómeno similar.

El capítulo 7 valora, atendiendo a las anomalías detectadas, hipótesis del porcentaje en que podría aumentar la inversión empresarial en España si se redujera la complejidad tributaria.

4.3. Efectos no incluidos y conclusión del capítulo

La complejidad puede generar estrés sobre los recursos de la Administración tributaria y una mayor dedicación a interpretación, control, comprobación y resolución de controversias. Estos costes no forman parte de los costes teóricos de referencia y, en consecuencia, el informe no cuantifica los costes adicionales.

Tampoco se incluyen en los costes de referencia los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias en que incurren los hogares ni un importe específico por posiciones empresariales no defendidas. La exposición financiera potencial se indica por separado debido a sus limitaciones de cobertura e información disponible.

> **En este capítulo se han establecido las referencias económicas, no los resultados del impacto del exceso de complejidad tributaria:** unos **21.970 millones de euros anuales para cumplimiento**, **3.296 millones para fricción** y **208.800 millones de inversión empresarial**.

Canal	Referencia anual para los cálculos
Cumplimiento de las obligaciones tributarias	21.970,2 M€; escala de 2025
Fricción: comprobaciones y litigiosidad	3.295,5 M€; escala de 2025
Inversión empresarial	208.800 M€; referencia de 2024

Los importes completos de cumplimiento y fricción figuran en 4.2.1 y 4.2.2. La deuda suspendida de 10.856 M€ se mantiene como referencia financiera separada. El cuadro no suma costes e inversión.

Sobre esas bases, los capítulos 5 a 7 estiman los recursos que podrían liberarse y la inversión que podría favorecer una reducción de la complejidad y una mayor seguridad jurídica. El capítulo 8 completa las valoraciones mediante el examen del funcionamiento de las garantías del contribuyente.

Fuentes del capítulo 4

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[3] Ministerio de Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos (2024). Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos 2024. Incluye la serie 2020–2024 y el Plan Estratégico 2024–2027. Consultar fuente

[4] Agencia Estatal de Administración Tributaria, Servicio de Auditoría Interna (2026). Informe 11/2026 sobre la evolución en 2025 de los indicadores del Plan Estratégico 2024–2027. Mayo de 2026. Consultar fuente

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[12] OCDE (2024). OECD Capital Market Review of Spain 2024. Capítulo «The Spanish corporate sector», figura 2.4. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[17] Lawless, M. (2013). Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?. Economica, 80(317), 1–22. DOI: 10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

[20] McBride, W. (2024). Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs. Tax Foundation, Fiscal Fact 844. Consultar fuente

[21] OCDE (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Capítulo 4, recuadro 4.2 y párrafo 355. Consultar fuente

[22] Comisión Europea (2026). Country Reports 2026 de Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos, anexo 4. Intensidades empresariales de I+D de 2024 conservadas en el cuadro A4.4. Media simple y equivalencia española: cálculos propios. Suecia · Bélgica · Austria · Finlandia · Alemania · Dinamarca · Países Bajos

[23] Instituto Nacional de Estadística (2026). Contabilidad Nacional Anual de España: principales agregados. Revisión Estadística 2024. Años 2023–2025. 18 de septiembre de 2026. Consultar fuente

[24] Eurostat. Structural business statistics by size class: main indicators (NACE Rev. 2), dataset sbs_sc_sca_r2, indicador V11110 (número de empresas). Datos históricos de la UE-28, 2017; consulta y descarga de 28 de octubre de 2026. Consultar fuente

[25] Eurostat. Structural business statistics — historical data (SBS), metadatos: ámbito sectorial, unidades estadísticas, clasificaciones y cambios de serie. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 5

5. Cumplimiento tributario: costes imputables al exceso de complejidad

*Recursos empresariales potencialmente liberables en los escenarios de **convergencia** y **ambición**.*

5.1. Qué pretende medir este capítulo

Este capítulo hace una **valoración del coste económico adicional del cumplimiento de las obligaciones tributarias que se debe al exceso de complejidad en España**. El estudio estima qué recursos podrían liberarse al reducir esa diferencia con respecto a los países europeos. Su objetivo principal es determinar si esos costes adicionales tienen una magnitud material para las empresas y para su competitividad.

El cumplimiento tributario requiere trabajo para **interpretar las obligaciones tributarias**, determinar cómo se aplican a la actividad de la empresa, reunir la información necesaria, preparar y revisar las declaraciones y atender su presentación y el pago de los tributos correspondientes. Ese trabajo consume tiempo de los equipos internos, servicios de asesoramiento externo, sistemas dedicados al cumplimiento y capacidad de dirección. [19]

El **escenario de convergencia con los países europeos de referencia** valora los recursos dedicados al cumplimiento de las obligaciones ordinarias que podrían liberarse si España redujera su desventaja en materia de complejidad tributaria hasta alcanzar los resultados medios de esos países. El **escenario de ambición** valora el beneficio de avanzar más allá de la media, con el objetivo de situar a España entre los líderes europeos en reducción de la complejidad tributaria y en seguridad jurídica. El beneficio total de este segundo escenario comprende tanto los recursos empresariales asociados a alcanzar la **convergencia** con Europa como la mejora adicional si nos colocamos entre los líderes europeos.

La aproximación a los resultados medios requeriría reformas; alcanzar los objetivos del escenario de **ambición** exigiría cambios de mayor alcance y un esfuerzo sostenido durante un periodo más largo.

El análisis utiliza el coste de referencia establecido en el capítulo 4: **una estimación teórica de lo que podría costar a las empresas el funcionamiento del sistema tributario español en materia de cumplimiento**, si los costes fueran similares a los europeos. Sobre esa base se realizan dos cálculos del coste adicional asociado a la desventaja española. El primero estima cuánto aumentaría ese coste si lo hiciera en proporción al exceso de complejidad estructural medido por el **TCI**. El segundo estima

cuánto aumentaría si lo hiciera en proporción al exceso de horas dedicadas al cumplimiento de obligaciones tributarias respecto de los países de referencia. El punto medio entre ambos importes se utiliza como **estimación central de partida**.

5.2. El coste económico de referencia

El capítulo 4 anterior fija una referencia teórica de aproximadamente 21.970 millones de euros anuales para dimensionar lo que podría costar a las empresas el funcionamiento del sistema tributario español en materia de cumplimiento, si los niveles de complejidad fueran similares a la media europea. [19, 23]

Construcción del coste de referencia	Valor
Ratio europea de costes empresariales de cumplimiento	1,3% del PIB
PIB español utilizado	1.690.012 M€
Coste teórico de referencia del cumplimiento empresarial	**21.970,2 M€ al año**

Referencia calculada: 1.690.012 M€ × 1,3% = 21.970,156 M€. Las notas precisan el perímetro de la fuente europea. [19, 23]

Esta cifra no es una medición del coste efectivo del cumplimiento en España. Es un punto de referencia que permite traducir a euros las diferencias de complejidad y de tiempo. El coste efectivo español podría ser inferior o superior; la cifra de referencia no establece un mínimo ni un máximo.

En los cálculos siguientes, los porcentajes que expresan las diferencias se aplican directamente a esos 21.970,156 millones de euros. No se aumenta primero la base para incorporar un supuesto mayor coste español: el potencial coste adicional es precisamente el resultado que se quiere estimar. La misma base se utiliza para valorar la aproximación a la media europea y el avance adicional hacia los objetivos del escenario de **ambición**. Así, ambas etapas se expresan sobre una misma escala económica y sus resultados pueden sumarse.

5.3. España y los objetivos de convergencia y ambición

El siguiente cuadro recoge los porcentajes de las diferencias en complejidad estructural y horas de cumplimiento dedicadas a obligaciones tributarias ordinarias calculados en el capítulo 3 anterior. Se incluyen ambos escenarios: **convergencia** y **ambición**.

Indicador y diferencia hasta el objetivo	España	Escenario de convergencia	Escenario de ambición
TCI agregado	0,426	0,3737 Media UE-27	0,2864 Media de siete países
Diferencia hasta el objetivo (% del TCI medio UE-27)	—	**≈14%**	**≈37%**
Tiempo de cumplimiento	150 horas/año	114,3 horas/año Media de 20 comparables	80 horas/año Referencia operativa
Diferencia hasta el objetivo (% de las 114,3 horas de referencia)	—	**≈31%**	**≈61%**

Fuentes: **TCI** 2024 y **B-READY** 2025; capítulo 3, apartados 3.1 y 3.2 y notas de alcance. Las diferencias se calculan como (España − objetivo) / referencia de **convergencia** × 100. Para ambos objetivos se conserva el mismo denominador: el **TCI** medio UE-27 o las 114,3 horas, según el indicador. La columna de **ambición** muestra el recorrido total desde España. Los porcentajes se redondean para lectura; los cálculos monetarios mantienen su precisión. [5–7]

El cuadro permite apreciar la magnitud del recorrido que se valora. En un escenario de **convergencia**, el exceso de complejidad estructural del sistema tributario español es un 14% y el tiempo de dedicación a las obligaciones tributarias ordinarias excede en un 31% al tiempo que dedican las empresas europeas. Si se pretende avanzar hasta los objetivos del escenario de **ambición**, la diferencia total equivale aproximadamente al 37% y al 61% de esas mismas referencias, respectivamente.

5.4. Valoración proporcional y estimación media de referencia

El criterio que propone el informe para valorar los costes adicionales de cumplimiento derivados del exceso de complejidad tributaria en España es la proporcionalidad con las horas de dedicación. Este criterio vincula la diferencia entre las horas españolas y las de referencia con los recursos empresariales consumidos y permite aportar una indicación del coste adicional que, bajo los supuestos del ejercicio, soportan actualmente las empresas por ese exceso de complejidad.

La valoración proporcional constituye, por tanto, el punto de partida del ejercicio. Se presenta también una valoración basada en la diferencia porcentual que refleja el **TCI** y la estimación media de ambas. Esta última se refleja, exclusivamente por prudencia, para moderar la valoración proporcional a las horas. Las tres son valoraciones alternativas del mismo coste adicional de cumplimiento, interpretable como recursos potencialmente liberables si se reduce la complejidad hasta la media de referencia europea. La base, los denominadores y el procedimiento de cálculo se detallan en el anexo 3.

Escenario de convergencia

Criterio de valoración	Porcentaje aplicado a la base	Recursos liberables (M€/año)
Coste teórico de referencia: 21.970,2 M€ anuales		
Valoración según la diferencia del **TCI**	13,98%	3.072
Valoración proporcional a las horas	**31,23%**	**6.862**
Estimación media de las anteriores	22,61%	4.967

Cálculos del informe. Detalle metodológico y criterios de redondeo en el anexo 3.

En el escenario de **convergencia**, la valoración proporcional a las horas sitúa los costes adicionales de cumplimiento en unos **6.860 millones de euros anuales**; la estimación media de referencia los sitúa en unos **4.970 millones**. Estos importes reflejan el coste adicional teórico que soportan actualmente las empresas por la mayor complejidad del sistema tributario español respecto de la referencia media europea. Se interpretan, por tanto, como recursos potencialmente liberables si España alcanza esa referencia, bajo los supuestos del ejercicio.

Escenario de ambición

El escenario de **ambición** añade los recursos potencialmente liberables al avanzar desde la referencia media europea hasta los objetivos más exigentes definidos en el informe. Los importes del cuadro estiman los costes de cumplimiento que podrían evitarse mediante esa mejora adicional: unos **6.590 millones de euros anuales** adicionales con la valoración proporcional a las horas y unos **5.860 millones** con la estimación media de referencia. Este tramo se añade al de **convergencia** para valorar el recorrido completo desde la situación española actual.

Criterio de valoración	Porcentaje aplicado a la base	Mejora adicional (M€/año)
Coste teórico de referencia: 21.970,2 M€ anuales		
Valoración según la diferencia del **TCI**	23,36%	5.133
Valoración proporcional a las horas	**30,01%**	**6.593**
Estimación media de las anteriores	26,69%	5.863

Cálculos del informe. Estos importes corresponden únicamente a la mejora adicional.

El recorrido completo hasta la **ambición** suma la **convergencia** y la mejora adicional. La valoración proporcional a las horas sitúa los recursos liberables totales en unos **13.460 millones de euros anuales**, frente a unos **10.830 millones** en la estimación media de referencia.

5.5. Fundamento económico del criterio de valoración

La valoración proporcional a las horas es, inicialmente, el criterio con un fundamento económico más directo para estimar los costes del exceso de complejidad. El cumplimiento consume tiempo de personal y servicios profesionales que tienen un coste. El estudio europeo utilizado como base monetiza las horas de trabajo interno mediante costes laborales y añade el gasto en servicios externos. El tiempo representa, por tanto, un recurso económico y una referencia directamente vinculada al esfuerzo de cumplimiento. [19]

El **TCI** fundamenta el diagnóstico de complejidad estructural, pero no mide costes ni establece una equivalencia monetaria para sus puntuaciones. Aplicar su diferencia porcentual a una base de costes es una convención de valoración del informe, no una relación estimada entre el índice y el gasto empresarial. Por ello, esta operación no tiene el mismo fundamento económico directo que la valoración de las horas empleadas. [5, 6]

La proporcionalidad sigue siendo una hipótesis: requiere que las actividades comparadas, el coste efectivo de los recursos y la relación entre trabajo interno y servicios externos sean suficientemente semejantes. Los costes fijos y la automatización pueden moderar la variación del coste; las horas adicionales que exijan especialistas o más intervención de la dirección pueden elevarlo. Esta última posibilidad es plausible, pero no justifica una prima sin evidencia específica. Además, la base monetaria y las horas de cumplimiento proceden de fuentes de distinto alcance, lo que obliga a interpretar el resultado como un orden de magnitud. [7, 19]

La estimación media de las anteriores, denominada también estimación central, es una media aritmética utilizada exclusivamente por prudencia. Su función es moderar, en este ejercicio, el resultado de aplicar íntegramente el criterio de proporcionalidad. Por ello, su mantenimiento como cifra de síntesis queda abierto a revisión, dando prioridad analítica a la valoración proporcional a las horas.

5.6. Conclusión: materialidad de los costes y ganancia competitiva

La valoración proporcional a las horas constituye el criterio inicial con un fundamento económico más directo para estimar los costes adicionales de cumplimiento de las obligaciones ordinarias derivados del exceso de complejidad tributaria. Conforme a los apartados 5.4 y 5.5, dicho coste se sitúa en unos **6.860 millones de euros anuales** potencialmente evitables en un escenario de **convergencia** con los países europeos de referencia. Se trata de los recursos que las empresas podrían liberar si España redujera su desventaja comparativa de complejidad y de tiempo de cumplimiento hasta esos niveles, bajo los supuestos del ejercicio.

Un escenario de **ambición**, orientado a avanzar más allá de la media y situar a España entre los países europeos con menor complejidad y mayor seguridad jurídica, añadiría unos **6.590 millones de euros anuales** de recursos potencialmente liberables. El beneficio potencial total de ese recorrido alcanzaría unos **13.460 millones de euros anuales**.

Por prudencia, el informe incluye como estimación central la media aritmética de la valoración basada en la diferencia del **TCI** y la valoración proporcional a las horas. Es una convención destinada a moderar esta última, sin que se haya demostrado que el coste real se sitúe en ese punto medio. Con este criterio, los costes adicionales potencialmente evitables serían de unos **4.970 millones de euros anuales** en el escenario de **convergencia**, a los que se añadirían unos **5.860 millones** al avanzar hacia el escenario de **ambición**, hasta un total de unos **10.830 millones de euros anuales**.

Recursos potencialmente liberables	Estimación central	Proporcional a las horas
Convergencia: costes adicionales evitables	**4.970**	**6.860**
Mejora adicional del escenario de **ambición**	**5.860**	**6.590**
Ambición: beneficio potencial total	**10.830**	**13.460**

Millones de euros anuales, redondeados a la decena de millones. Los coeficientes y los totales se calculan antes de redondear; por ello, la suma de las cifras mostradas puede diferir ligeramente del total. La estimación central y la proporcional valoran los mismos objetivos de reforma y son alternativas; no se suman.

Los importes representan recursos privados que podrían destinarse a actividades generadoras de valor económico y social. Expresan costes potencialmente evitables y ganancias de eficiencia para las empresas; no son menores impuestos pagados, costes totales nacionales ni previsiones de crecimiento del PIB.

La elección entre la valoración proporcional y la estimación central para la síntesis del informe se examina en el apartado 8.5, a partir del análisis de los derechos y garantías del contribuyente. Como se ha indicado, **mantener la estimación central como propuesta de valoración del informe responde únicamente a un criterio de prudencia** y queda abierto a revisión. No altera la prioridad técnica de la valoración proporcional a las horas.

Implicación de política económica

El análisis muestra que el exceso de complejidad tributaria puede generar costes adicionales materiales para las empresas y limitar su competitividad. El tiempo de los equipos, los servicios profesionales y la capacidad de dirección que absorbe ese exceso son recursos que podrían destinarse a mejorar productos, procesos y organización. Por ello, la reducción de la complejidad y la mejora de la seguridad jurídica tributaria deben situarse entre las herramientas de política económica para elevar la productividad y la competitividad empresarial. La magnitud de los recursos potencialmente liberables justifica dar a este objetivo una relevancia que va más allá de la simplificación de trámites.

Fuentes del capítulo 5

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

[23] Instituto Nacional de Estadística (2026). Contabilidad Nacional Anual de España: principales agregados. Revisión Estadística 2024. Años 2023–2025. 18 de septiembre de 2026. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 6

6. Fricción tributaria: costes imputables al exceso de complejidad

Comprobaciones, litigiosidad, recursos empresariales y exposición financiera.

6.1. Qué pretende medir este capítulo

Este capítulo hace una **valoración del coste económico adicional de los procesos de comprobación y de la litigiosidad tributaria, por el exceso de complejidad de la fiscalidad empresarial en España**. Esa valoración se efectúa por comparación con los países europeos de referencia. Su objetivo principal es determinar si esos costes adicionales tienen una magnitud material para las empresas y su competitividad, y qué recursos podrían liberarse al reducir esa diferencia.

La **fricción tributaria, es decir, las comprobaciones y la litigiosidad en materia tributaria**, comprende el trabajo necesario para explicar, comprobar o defender una posición reflejada en una declaración ya presentada. Puede exigir reunir pruebas, atender requerimientos, formular alegaciones, recurrir una decisión y sostener la discrepancia durante su revisión. La complejidad y la incertidumbre pueden generar desacuerdos; el funcionamiento de las garantías influye en el tiempo y los recursos necesarios para resolverlos.

Estas actuaciones, como hemos señalado, consumen tiempo de los equipos fiscales, jurídicos y financieros y servicios de asesores externos. En asuntos de relevancia económica pueden requerir la participación recurrente de la alta dirección, el comité de auditoría y el consejo de administración, por sus consecuencias sobre la liquidez, la financiación y las decisiones empresariales. Una parte de ese trabajo seguiría siendo necesaria en cualquier sistema tributario; el análisis se centra, por ello, en el coste adicional asociado al exceso comparativo.

El estudio parte de la evidencia de que menor complejidad en materia tributaria y mayor seguridad jurídica suponen menores niveles de disputa y litigiosidad y, en consecuencia, procedimientos de comprobación y resolución de controversias menores en número y de mayor eficiencia. De esta forma, el exceso de duración de los procedimientos de comprobación se utiliza como un proxy que refleja el grado y, en consecuencia, el coste de la litigiosidad tributaria que existe en España.

La nota del FMI de agosto de 2026, **Good Practices in the Management of Domestic Tax Disputes by Tax Administrations**, señala que la acumulación de asuntos puede responder al aumento de las reclamaciones, a desajustes de capacidad y a problemas del

sistema, mientras que la complejidad de los casos también presiona los plazos y los recursos disponibles. [26]

El **escenario de convergencia con los países europeos de referencia** valora los recursos que podrían liberarse al reducir el nivel de disputas tributarias y conflictividad, medido en términos de duración de los procedimientos. El **escenario de ambición** contempla avanzar más allá de esa media, con el objetivo de situar a España entre los sistemas de menor complejidad y mayor seguridad jurídica. Su beneficio total, al igual que en el caso de los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, comprende la **convergencia** y la mejora adicional posterior. Alcanzar esos objetivos requeriría reformas de distinto alcance y, para el escenario de **ambición**, un esfuerzo más profundo y sostenido.

El análisis parte de un coste económico de referencia para las comprobaciones y la litigiosidad. Sobre esa base se comparan una valoración apoyada en la diferencia del **TCI** y otra proporcional a las duraciones de los procedimientos. La proporcionalidad constituye la referencia principal. La media aritmética se conserva como alternativa de prudencia. El capítulo 8 contrasta esta elección con el funcionamiento de las garantías institucionales. Los costes financieros de la litigiosidad se examinan separadamente.

6.2. El coste económico de referencia y el fundamento del 15%

El capítulo 4 establece un coste teórico de cumplimiento de las obligaciones tributarias ordinarias de 21.970,156 millones de euros anuales. Sobre ese importe se aplica una proporción del 15% para construir una referencia de cuánto representa el coste en que incurren las empresas en concepto de fricción, con relación a los costes de cumplimiento. [19, 23] Esta referencia se basa en el trabajo de **McBride** (anexo 2) y aporta un coste teórico de partida de 3.295,5 millones de euros. [20]

Qué representa el coste de referencia

Construcción del coste de referencia de fricción	Valor
Coste teórico de cumplimiento de referencia	21.970,2 M€ al año
Proporción seleccionada para comprobaciones y litigiosidad	15%
Coste económico de referencia de fricción	**3.295,5 M€ al año**

Cálculo con la precisión de la base: 21.970,156 M€ × 15% = 3.295,5234 M€. Los valores del cuadro se redondean para su presentación.

Los 3.295,5 millones de euros anuales constituyen una escala teórica que el modelo asocia a la situación de referencia de los países comparados. No miden el coste total efectivamente soportado en España ni el ahorro atribuible a una reforma, y tampoco fijan un techo al coste de fricción. Esta base refleja el coste teórico que soportarían las

empresas españolas si la duración de las disputas en materia tributaria tuviera niveles similares a los europeos de referencia.

Sobre la base de 3.295,5 M€ se aplican las diferencias de complejidad y duración para estimar el coste adicional potencialmente evitable. El coste real que soportan las empresas españolas puede ser varias veces superior si los niveles de complejidad y los plazos de controversias son varias veces superiores a los de los países de referencia, como es el caso con relación a España. El apartado 6.4 explica cómo interpretar un exceso estimado superior a la propia base.

Por prudencia, el 15% se aplica al coste de cumplimiento de referencia, sin aumentarlo previamente por los costes que el modelo atribuye al exceso de complejidad español. Los porcentajes de diferencia se aplican después directamente a la base de fricción así obtenida. **La misma base económica se conserva para valorar la aproximación a la media y el avance adicional hasta los objetivos de ambición**, de modo que ambas etapas se expresan en una escala común y pueden sumarse.

Efecto de la ampliación sectorial sobre la referencia de fricción

Si, conforme al ejercicio desarrollado en el capítulo 4 y en el apartado A2.1 del anexo 2, la ampliación al perímetro de la economía empresarial no financiera situara los costes de cumplimiento de referencia en el **1,7%** del PIB, la base española ascendería a **28.730** millones de euros anuales. Manteniendo la proporción del **15%** utilizada en el informe, el coste teórico de referencia de la fricción sería de unos **4.310** millones de euros anuales. El informe conserva por prudencia la base derivada del **1,3%** del PIB. [19, 20, 23–25]

6.3. España y los objetivos de convergencia y ambición

De igual forma que en el capítulo 5, al hablar de los costes de cumplimiento ordinarios, la comparación combina la complejidad estructural del **Tax Complexity Index (TCI)** con dos indicadores de **B-READY**: el tiempo que transcurre durante una actuación representativa de comprobación y el tiempo de duración de la revisión inicial de una controversia tributaria. [5–7]

Indicador y diferencia hasta el objetivo	España	Escenario de convergencia	Escenario de ambición
TCI agregado	0,426	0,3737 Media UE-27	0,2864 Media de siete
Diferencia hasta el objetivo (% del TCI medio UE-27)	—	**≈14%**	**≈37%**
Actuación representativa de comprobación	12 semanas	4,71 semanas Media de 17	2,57 semanas Media de siete
Diferencia hasta el objetivo (% de las semanas medias)	—	**≈155%**	**≈200%**
Revisión inicial de una controversia	365 días	107,9 días Media de 20	48,29 días Media de siete
Diferencia hasta el objetivo (% de los días medios)	—	**≈238%**	**≈294%**

Fuentes: **TCI** 2024 y **B-READY** 2025; capítulo 3, apartados 3.1 y 3.2 y notas de alcance. Diferencia = (España − objetivo) / referencia de **convergencia** × 100. En ambos escenarios se utiliza el mismo denominador medio de cada indicador. La columna de **ambición** muestra el recorrido completo desde España. Los cálculos utilizan las medias sin redondeos intermedios. [5–7]

Los datos permiten apreciar una desventaja operativa amplia. La actuación representativa de comprobación dura en España **2,55 veces la referencia media**, y la revisión inicial de una controversia, **3,38 veces**. Para aproximarse a la media habría que reducir diferencias equivalentes al 155% y al 238% de sus respectivos valores medios. El escenario de **ambición** añade un recorrido posterior hasta los mejores resultados. El apartado siguiente traduce esas diferencias a euros.

Uno de los factores que determinan que la duración de comprobaciones y controversias exceda en varias veces la duración de los procedimientos en países europeos es la persistente conflictividad en España. Entre 2020 y 2024 se presentaron, en promedio, 213.563 reclamaciones anuales ante los Tribunales Económico-Administrativos, con cifras comprendidas entre 189.358 y 239.177. Las 196.442 nuevas reclamaciones de 2024 forman parte de una actividad sostenida de revisión. Estos datos comprenden contribuyentes de distinta naturaleza y se utilizan para mostrar la dimensión y persistencia de este problema. [3]

6.4. Valoración proporcional y estimación media de referencia

La valoración proporcional a la duración de los procedimientos tributarios constituye la referencia principal para estimar los costes adicionales en que incurren las empresas

españolas en las comprobaciones y controversias tributarias. Relaciona la diferencia de plazos con los recursos necesarios para sostener esos procedimientos.

Se presentan también la valoración basada en la diferencia porcentual que refleja el **TCI** y la media aritmética de ambas. Esta media se conserva como alternativa de prudencia, sin atribuirle una mayor precisión. Las tres valoraciones se refieren al mismo coste adicional y no se suman. Los criterios de cálculo y el contraste geográfico de la referencia de fricción se documentan en el anexo 2. [5–7]

Escenario de convergencia

Criterio de valoración	Porcentaje aplicado a la base	Recursos liberables (M€/año)
Coste teórico de referencia: 3.295,5234 M€ anuales		
Valoración según la diferencia del **TCI**	13,98%	461
Valoración proporcional a las duraciones	**196,64%**	**6.480**
Estimación media de las anteriores	105,31%	3.471

Base común: 3.295,5234 M€. Importes redondeados al millón; operaciones realizadas antes de redondear.

La valoración proporcional a la duración de los procedimientos sitúa los costes adicionales de fricción potencialmente evitables al alcanzar las referencias medias europeas en unos **6.480 millones de euros anuales**; la estimación media los sitúa en unos **3.470** millones.

El exceso estimado puede superar la base de referencia porque las diferencias relativas de duración son elevadas. La base representa un coste de fricción teórico si los plazos de los procedimientos fueran similares a los europeos; el coste total español no se ha medido directamente.

Escenario de ambición

La mejora adicional del escenario de **ambición** valora el avance desde las referencias medias hasta los objetivos más exigentes definidos en el informe.

Criterio de valoración	Porcentaje aplicado a la base	Mejora adicional (M€/año)
Coste teórico de referencia: 3.295,5234 M€ anuales		
Valoración según la diferencia del **TCI**	23,36%	770
Valoración proporcional a las duraciones	**50,30%**	**1.658**
Estimación media de las anteriores	36,83%	1.214

Mejora adicional, calculada con la misma base y los mismos denominadores de **convergencia**.

El recorrido completo hasta la **ambición** suma los recursos liberados en el escenario de **convergencia** con la ganancia adicional del escenario de **ambición**. En esta suma total, la valoración proporcional asciende a unos **8.140 millones de euros anuales**, frente a unos **4.680** millones en la estimación media.

6.5. Duración, costes recurrentes y creación de valor

La duración de las controversias prolonga las necesidades de gestión y defensa. Mantener el riesgo abierto exige seguimiento y puede generar nuevas intervenciones en sucesivos ejercicios, incluso cuando el expediente atraviesa periodos sin actuaciones procedimentales.

Una controversia relevante puede exigir actualizar valoraciones jurídicas y contables, revisar documentación, coordinar especialistas e informar de forma recurrente a la dirección y a los órganos de gobierno. [27, 28]

La prolongación puede elevar también la especialización de los recursos necesarios. A la defensa jurídica y fiscal se pueden incorporar la dirección financiera, el comité de auditoría o el consejo. La dedicación adicional y el esfuerzo de reconstruir antecedentes al reactivar el expediente refuerzan la relevancia económica del tiempo.

Existe, además, un coste intangible de naturaleza organizativa y estratégica. Mantener durante años una controversia relevante puede concentrar la atención de la empresa en sostener una posición defensiva, condicionar decisiones y reducir la capacidad disponible para desarrollar productos, mejorar procesos o aprovechar oportunidades. El valor de esas consecuencias no queda medido por los honorarios y el tiempo de trabajo dedicados al expediente. Es una carga especialmente asociada a la persistencia de una discrepancia. La encuesta empresarial del FMI y la OCDE vincula la incertidumbre tributaria con mayores necesidades de recursos directivos y cambios en las decisiones empresariales; su aplicación a litigios prolongados constituye una interpretación económica de esos mecanismos. [29]

La valoración de recursos puede recoger parte del tiempo directivo, pero no estima esas consecuencias más amplias sobre estrategia y creación de valor. No se les asigna una partida adicional.

La proporcionalidad del coste total de fricción a la duración de los procesos es la hipótesis de trabajo inicial. Aunque la duración no equivale a horas activas y los indicadores de comprobación y revisión inicial no miden todo el itinerario judicial, su conexión con las cargas sostenidas ofrece un fundamento más directo que trasladar a euros la diferencia del **TCI**.

La media con el **TCI** modera el resultado por prudencia, sin validación empírica de esa ponderación. Sin embargo, los efectos organizativos y estratégicos no monetizados refuerzan la conveniencia de evitar una reducción adicional basada únicamente en darle un peso al exceso de complejidad estructural medido por el **TCI**.

6.6. El coste financiero de mantener abierta una controversia

Sostener una discrepancia puede exigir pagar una cantidad discutida, obtener un aval, aportar garantías o mantener capacidad financiera comprometida. El tiempo prolonga esa exposición y puede generar costes de financiación y liquidez distintos de los recursos profesionales y directivos utilizados en la defensa.

La AEAT registra 10.856 millones de euros de deuda suspendida por recursos o reclamaciones al cierre de 2025. Mantener durante un año una exposición de ese importe, bajo una hipótesis de coste anual de financiación y oportunidad del **5%**, daría lugar a un coste de aproximadamente 540 millones anuales. El principal representa la exposición; el **5%** es una hipótesis de valoración, no un tipo medio observado. El saldo de cierre tampoco equivale a la exposición media del año. [4]

Entre 2022 y 2025, esos saldos se situaron aproximadamente entre 10.200 y 11.100 millones de euros. Su persistencia permite apreciar la dimensión recurrente de la exposición, aunque cambien los expedientes que la integran. [4]

La referencia es parcial y tiene un perímetro distinto del empresarial: incluye otros contribuyentes y controversias en las que la Administración puede prevalecer. Sin embargo, deja fuera, entre otros supuestos, cantidades pagadas antes de recurrir y determinadas devoluciones o atributos fiscales controvertidos. El coste efectivo depende del importe comprometido, del instrumento utilizado, del tiempo de exposición y de las recuperaciones.

Esta ilustración financiera se mantiene separada y no se añade a los recursos potencialmente liberables del apartado 6.4. Su función es mostrar que existe una dimensión adicional del coste del tiempo, cuyo cálculo preciso exigiría información sobre exposición, duración, instrumentos y recuperación.

Los costes de financiación y oportunidad aquí ilustrados tienen un alcance distinto del interés tributario. Las limitaciones al devengo de este último durante determinados retrasos de la revisión económico-administrativa, explicadas en el apartado 8.2, no eliminan por sí mismas los costes de mantener garantías ni las posibles restricciones de financiación. [30]

Este factor también justifica mantener el criterio de proporcionalidad para valorar el exceso de costes de fricción imputables al exceso de complejidad.

6.7. Conclusión: materialidad de los costes y ganancia competitiva

El capítulo propone mantener la valoración proporcional a la duración de los procedimientos tributarios como criterio de síntesis de los costes de fricción cuantificados. Con este criterio, aproximar las comprobaciones y la revisión inicial de controversias a los resultados medios europeos permitiría liberar recursos por unos **6.480 millones de euros anuales**. Avanzar desde esa referencia hasta los objetivos de **ambición** añadiría unos **1.660 millones**, hasta un beneficio potencial total de unos **8.140 millones de euros anuales**.

Recursos potencialmente liberables	Estimación media	Valoración proporcional propuesta
Convergencia	3.470	**6.480**
Mejora adicional hacia la **ambición**	1.210	**1.660**
Ambición total	4.680	**8.140**

Millones de euros anuales, redondeados a la decena. Los totales se calculan antes de redondear. Ambas columnas valoran los mismos objetivos; son alternativas y no se suman.

La estimación media se conserva como referencia prudencial alternativa. La recomendación de mantener la proporcionalidad atiende a la recurrencia del trabajo, a la especialización que puede exigir la defensa y a la prolongación de la atención empresarial. Considera también los efectos intangibles sobre organización, estrategia y creación de valor que el ejercicio no monetiza. Su exclusión aconseja evitar que una prudencia añadida, basada únicamente en promediar con el **TCI**, reste relevancia económica a la duración de la litigiosidad.

Los importes expresan costes adicionales potencialmente evitables bajo los supuestos del ejercicio y constituyen órdenes de magnitud. La elección no acredita una proporcionalidad causal exacta. La financiación, los efectos intangibles no monetizados y las posiciones que no llegan a defenderse quedan fuera de estos importes. El análisis de derechos y garantías del capítulo 8 completa el juicio sobre los mecanismos que prolongan o mitigan estas cargas.

Implicación de política económica

Reducir el exceso de complejidad y resolver las discrepancias en plazos razonables permite liberar recursos y recuperar capacidad de dirección para la actividad productiva. La mejora de la certeza previa, la calidad de las comprobaciones y la eficacia de la revisión deben formar parte de la política económica. El objetivo es preservar un control eficaz y una defensa efectiva, reduciendo el trabajo repetido, la exposición prolongada y la atención que las controversias desvían de la creación de valor.

Fuentes del capítulo 6

[3] Ministerio de Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos (2024). Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos 2024. Incluye la serie 2020–2024 y el Plan Estratégico 2024–2027. Consultar fuente

[4] Agencia Estatal de Administración Tributaria, Servicio de Auditoría Interna (2026). Informe 11/2026 sobre la evolución en 2025 de los indicadores del Plan Estratégico 2024–2027. Mayo de 2026. Consultar fuente

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

[20] McBride, W. (2024). Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs. Tax Foundation, Fiscal Fact 844. Consultar fuente

[23] Instituto Nacional de Estadística (2026). Contabilidad Nacional Anual de España: principales agregados. Revisión Estadística 2024. Años 2023–2025. 18 de septiembre de 2026. Consultar fuente

[26] Hardy, M.; Lendon, A.; Redondo Sanchez, J. (2026). Good Practices in the Management of Domestic Tax Disputes by Tax Administrations. IMF Technical Notes and Manuals 2026/10. Fondo Monetario Internacional, agosto de 2026. https://doi.org/10.5089/9798229047029.005

[27] Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2024). NIA-ES 501, Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para determinadas áreas. Adaptación por Resolución de 11 de abril de 2024. Apartados 9–12 y A24–A25. NIA-ES 501

[28] CINIIF 23, Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto sobre las Ganancias. Texto publicado por el ICAC, octubre de 2018. Párrafo 13 y apéndice A1–A5. CINIIF 23

[29] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2017). Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Marzo de 2017. Encuesta empresarial, tabla 16.B, efectos de la incertidumbre sobre las operaciones empresariales. Informe FMI–OCDE

[30] España (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Texto consolidado y publicación original. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 7

7. Inversión empresarial: el potencial económico de una mayor seguridad jurídica tributaria

Decisiones de inversión, activos intangibles e investigación y desarrollo.

7.1. Qué pretende medir este capítulo

Este capítulo examina **la importancia de la seguridad jurídica en materia de inversión**. El propósito es valorar si la complejidad tributaria puede impactar de forma relevante en la inversión empresarial. La decisión de invertir depende de la rentabilidad esperada de un proyecto, de los riesgos que lo acompañan y de la posibilidad de conocer con suficiente antelación sus consecuencias tributarias.

Una empresa puede decidir realizar un proyecto, reducir su dimensión, aplazarlo o localizarlo en otro país. La incertidumbre sobre el tratamiento fiscal de los ingresos, los gastos o los incentivos puede influir en cualquiera de esas decisiones. Su efecto económico comprende tanto el volumen de inversión como el momento en que se lleva a cabo o incluso el tipo de activos y actividades en que se invierte.

En materia de inversión, los escenarios de **convergencia** y de **ambición** aportan una dimensión diferente a la de los otros canales. Estos escenarios requerirían fijar objetivos complementarios de política económica, por ejemplo, eliminar la brecha de inversión en I+D, elevar productividad y salarios o atraer inversión internacional de alto valor. Esta es una parcela de competencia del Gobierno y del Parlamento. El **escenario de convergencia tendría como objetivos** reducir la complejidad estructural, elevar los niveles de certeza tributaria y elevar la inversión en intangibles e I+D, en este último ámbito hasta aproximarla al nivel medio europeo. El **escenario de ambición** perseguiría ir más allá y colocar a España entre los países europeos con mayores niveles de seguridad jurídica y alta productividad. En estos escenarios, elevar los niveles de certeza tributaria es un instrumento para reducir los costes y aumentar el atractivo de la inversión empresarial, especialmente en actividades vinculadas al conocimiento.

Valorar la magnitud en la que una mayor certeza tributaria puede aumentar los niveles de inversión requiere considerar dos factores. El **primero**, la relevancia de los déficits de inversión. El **segundo**, el funcionamiento efectivo de las garantías institucionales destinadas a proporcionar certeza tributaria. Si se combina un elevado déficit de inversión en áreas específicas con una baja certeza tributaria, el impacto puede ser material.

El análisis de este capítulo toma como escala la inversión anual de las empresas españolas y valora dos hipótesis de respuesta **basadas** en estudios que aportan evidencias internacionales sobre la sensibilidad de la inversión a la seguridad jurídica.

El escenario de **convergencia** valora como hipótesis si un **5%** de mayor inversión inducida por un incremento de la seguridad jurídica es posible. El escenario de **ambición** va más lejos y evalúa evidencias que respalden un aumento potencial de la inversión empresarial del **7,5%**.

7.2. La inversión empresarial que sirve de base al cálculo

La base de **208.800 millones de euros** proporciona una referencia del volumen anual de inversión realizado por las empresas españolas. Esta es la base sobre la que se valora el potencial de aumento de la inversión empresarial asociado a una menor complejidad tributaria y una mayor seguridad jurídica. [9, 10]

Construcción de la base de inversión	Referencia utilizada
PIB nominal español de 2024	1.598.588 M€
FBCF de sociedades financieras y no financieras	13,06% del PIB
Importe reconstruido antes del redondeo	208.775,6 M€
Base común de valoración	**208.800 M€ al año**

Fuente: Eurostat, sdg_08_11, INV_BSN; contraste con nasa_10_ki, P51G_RAT_GDP_BUS, sectores S11_S12; PIB de nama_10_gdp. Cálculo y redondeo propios. [9, 10]

La cifra de 208.800 millones representa actividad inversora existente. Para valorar una mejora potencial se aplicará a esa base la respuesta estimada de la inversión empresarial en España en escenarios de reducción de la complejidad y mejora de la seguridad jurídica. El resultado expresa inversión adicional respecto de esa escala anual; no identifica una pérdida observada de igual importe ni presupone que toda la inversión esté sometida al mismo grado de incertidumbre tributaria.

7.3. ¿Muestran las comparaciones de inversión, intangibles e I+D un significativo margen de mejora?

El volumen agregado y la composición de la inversión

Las referencias de 2024 recogidas por la Comisión Europea sitúan la inversión empresarial española en torno al **13,1% del PIB, por encima del 12,6% de la Unión Europea**. Esta proporción es, sin embargo, inferior a la referencia histórica de la OCDE, que recoge para España una inversión empresarial equivalente al 14,4% del PIB en 2019. [8, 12]

Sin embargo, como se ha indicado en el capítulo 3, el diagnóstico cambia cuando se compara en qué invierte la economía española con la inversión que hacen las empresas en los países europeos. Esto se aprecia, en particular, al examinar los activos intangibles y los indicadores de I+D.

Los datos en materia de intangibles e I+D muestran que la oportunidad y el reto para España no consisten principalmente en aumentar el volumen agregado de inversión. Comprenden en gran medida reforzar su orientación hacia el conocimiento y la capacidad productiva.

Brechas de inversión y su equivalente económico

Comparación y año	España (%)	Referencia (%)	Brecha (millones de euros)
Inversión empresarial: 2024 frente a 2019	13,1%	14,4% España antes de la pandemia	**≈20.800**
Intangibles amplios, 2023: referencia media	7,8%	≈10,7% Referencia **Cotec-Ivie** de ocho economías europeas	**>40.000**
Intangibles amplios, 2023: países líderes	7,8%	≈14,3% Suecia, Francia y Países Bajos	**≈90.000**
I+D total, 2024: referencia media	1,50%	2,24% Unión Europea	**≈11.800**
I+D total, 2024: países líderes	1,50%	≈3,13% Media de siete países de la UE	**≈26.000**
I+D empresarial, 2024: referencia media	0,84%	1,49% Unión Europea	**≈10.400**
I+D empresarial, 2024: países líderes	0,84%	2,16% Media de siete países de la UE	**≈21.100**

Fuentes: Comisión Europea, Eurostat, INE y Cotec-Ivie; equivalentes de escala detallados en el anexo 4. [8–15] Intangibles: denominador español de Cotec-Ivie de 2023; restantes filas: PIB de 2024. Son cifras redondeadas de escala, calculadas con las intensidades publicadas; no son costes tributarios medidos. Para I+D empresarial, la referencia de los siete líderes es el 2,16% del PIB: Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos. El cálculo y el corte estadístico se documentan en el anexo 4. [22]

La referencia media de intangibles procede de **Alemania, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal y Suecia**. **Cotec-Ivie** sitúa a España en el 72,7% de ese promedio, del que se obtiene la referencia aproximada del 10,7%. Los tres líderes son Suecia, Francia y Países Bajos. En I+D total, la referencia de mejores resultados comprende Suecia, Austria, Bélgica, Finlandia, Dinamarca, Alemania y Países Bajos. [8–15]

Los intangibles incluyen I+D y otros activos de conocimiento, algunos contabilizados como gasto en las cuentas nacionales. La I+D total incluye también sectores distintos del empresarial. Por ello, las filas no representan importes independientes que puedan agregarse. Sirven para contextualizar posibles anomalías en los niveles de inversión, no para aumentar la base. [13–15]

La conclusión que podemos sacar de estos datos es que España tiene un **elevado potencial de mejora para promover y atraer inversión nacional e internacional en intangibles e I+D**. Parte de ese potencial puede materializarse con una mayor seguridad jurídica tributaria, dado que son áreas especialmente sensibles a la certeza tributaria.

7.4. ¿Puede la certeza tributaria contribuir a aumentar la inversión? ¿Tiene un margen de mejora en España?

La certeza tributaria puede favorecer la inversión al reducir el riesgo y el coste económico asociado a la decisión de invertir. La incertidumbre sobre la tributación de los rendimientos o sobre el aprovechamiento de un incentivo dificulta anticipar los flujos de caja del proyecto y puede elevar la rentabilidad mínima exigida, condicionar su financiación o llevar a aplazarlo. En condiciones comparables, un mayor coste de invertir reduce el conjunto de proyectos que resulta viable emprender; mejorar la certeza puede reducir el coste de inversión, ampliar ese conjunto y favorecer un mayor volumen de inversión. [1, 16]

La evidencia internacional respalda la relevancia de este mecanismo. En la encuesta de **Devereux (2016)**, los participantes atribuyen, para sus decisiones de inversión y localización, más importancia a la incertidumbre sobre el tipo efectivo del impuesto sobre beneficios que al nivel del propio tipo efectivo que esperan soportar. **La certeza sobre el tratamiento tributario puede, por tanto, pesar más que el propio gravamen previsto.** El informe **Update on Tax Certainty (FMI y OCDE, 2018)** recoge asimismo respuestas empresariales que relacionan la incertidumbre tributaria con menores inversiones, cambios de localización y mayores exigencias de rentabilidad. [1, 31]

Cuando existen incentivos tributarios, la previsibilidad condiciona su eficacia. Para incorporar un incentivo a la decisión de inversión, la empresa necesita conocer sus requisitos y anticipar que podrá aprovecharlo efectivamente. **Amberger, Gallemore y Wilde (2026)** encuentran que la complejidad reduce la sensibilidad de la inversión a los cambios de política tributaria. **Cowx (2025)** identifica, en el caso estadounidense, una relación entre la expectativa de escrutinio tributario, el menor uso de créditos de I+D y una menor inversión investigadora. Estas evidencias respaldan la importancia de simplificar la aplicación de los incentivos y reducir la incertidumbre sobre su reconocimiento. [32, 33]

La cuestión resulta especialmente relevante para los intangibles y la I+D, cuyos rendimientos pueden depender de compromisos prolongados y de inversiones sucesivas

en conocimiento. La incertidumbre tributaria añade un riesgo a la incertidumbre comercial o tecnológica del proyecto. El experimento de **Dörrenberg y coautores (2026)** con empresas alemanas encuentra que una mayor incertidumbre sobre la tributación futura reduce los planes de inversión, especialmente en intangibles e I+D, y que el efecto es más intenso en horizontes largos. El estudio analiza planes empresariales y permite identificar el papel de la incertidumbre separadamente del cambio esperado en la tributación. [34]

El funcionamiento de las garantías institucionales forma parte de esta relación económica. Una respuesta que llega después del momento de decidir, una controversia prolongada o una protección insuficiente del aprovechamiento de un incentivo pueden mantener un riesgo que la empresa incorpora a la rentabilidad exigida y al calendario del proyecto. Por ello, la seguridad jurídica depende también de la capacidad de ofrecer certeza útil a tiempo y de resolver las discrepancias con eficacia. El capítulo 8 examina estas condiciones en España. [1]

El conjunto de la evidencia fundamenta que reforzar la certeza tributaria, reducir la complejidad y mejorar la eficacia de los incentivos puede contribuir a aumentar la inversión. Los apartados A4.1 y A4.2 del anexo 4 desarrollan las fuentes de este análisis y sus resultados.

Margen de mejora de las garantías institucionales

Los capítulos 8 y 9 muestran limitaciones en el funcionamiento de las garantías institucionales para otorgar certeza previa, especialmente relevantes para las decisiones de inversión y el aprovechamiento de los incentivos de I+D. Su análisis identifica un amplio margen de mejora en la eficacia de estas garantías. Estas limitaciones respaldan la valoración de que mejorar la seguridad jurídica puede contribuir de forma relevante al aumento de la inversión y permiten considerar como plausibles las hipótesis de una alta sensibilidad de la inversión a mejoras de la certeza tributaria.

7.5. ¿En cuánto podría aumentar la inversión?

El informe contrasta dos hipótesis de aumento de la inversión empresarial: un **5%** en el escenario de **convergencia** y un **7,5%** en el de **ambición**. Los porcentajes se aplican a la base común de 208.800 millones de euros anuales definida en el capítulo 4. Son hipótesis de valoración del informe, orientadas por la evidencia internacional y sometidas al contraste de razonabilidad del apartado siguiente. [9, 10]

Escenario de convergencia

La hipótesis del **5%** de aumento de la inversión empresarial ante una mejora significativa de la certeza tributaria toma como principal referencia cuantitativa el trabajo de **Jacob,**

Wentland y Wentland (2022) sobre Estados Unidos. El estudio identifica una reducción de la inversión de una magnitud próxima al **5%** ante un cambio que hizo más relevante la incertidumbre tributaria. Esa escala orienta la valoración de una mejora de la certeza, aunque trasladar el resultado a España e invertir el sentido del efecto constituye una hipótesis del informe. La **convergencia** representa una mejora suficiente de la previsibilidad y del funcionamiento de los instrumentos tributarios para acercarse a las referencias comparables. [16]

Escenario de ambición total

La hipótesis de aumento de la inversión del **7,5%** plantea una mejora más intensa y extendida de esas condiciones. El estudio de **Güçeri y Albinowski (2021)** aporta un contraste de escala a partir de la respuesta inversora a una mejora de los incentivos fiscales en un entorno de baja incertidumbre. La evidencia alemana de **Dörrenberg y coautores (2026)** refuerza la relevancia de actuar sobre la incertidumbre en inversiones intangibles y de largo plazo. La **ambición** combina mayor certeza con una aplicación más eficaz de los incentivos; el **7,5%** es la hipótesis de calibración adoptada por el informe para este escenario a partir de estas referencias. [18, 34]

Bajo las hipótesis que se incluyen en estos escenarios, la inversión empresarial en España podría aumentar entre **10.440** y **15.660 millones de euros** en escenarios de reducción de la complejidad y mejora de la seguridad jurídica.

Escenario	Hipótesis de aumento	Inversión adicional potencial M€ anuales
Convergencia	5%	**10.440**
Ambición total	7,5%	**15.660**

Cálculo propio sobre la misma base. La **ambición** total incluye la **convergencia**. Los importes expresan un aumento potencial del nivel del flujo anual de inversión una vez desplegadas las reformas y la respuesta empresarial; no son una tasa de crecimiento que se acumule cada ejercicio ni una previsión para el primer año. El anexo 4 desarrolla la elección de las hipótesis y las operaciones.

7.6. Contraste de la razonabilidad de las hipótesis para España

Qué muestran las brechas de inversión

El análisis de las brechas muestra que elevar la inversión empresarial en un **5%** por mejoras de la seguridad jurídica equivale aproximadamente al déficit de inversión empresarial en I+D con relación a la media de Europa y solo cubriría una cuarta parte del déficit de inversión en intangibles. La hipótesis del **7,5%** equivale aproximadamente al 17% de la brecha de inversión en intangibles frente a los líderes europeos. Estas comparaciones ponen de manifiesto el amplio potencial de mejora y permiten contrastar la escala de

ambos escenarios. El anexo 4 desarrolla los cálculos y el ámbito de las referencias utilizadas. [8, 13–15]

Contribución potencial de un mejor aprovechamiento de los incentivos de I+D

El apartado A4.5 del anexo 4 analiza qué inversión adicional podría generar un mayor aprovechamiento del incentivo de I+D. El ejercicio toma como hipótesis que en España el gasto empresarial actual en I+D obtiene un apoyo fiscal limitado: solo una pequeña parte de ese gasto se acoge al incentivo. Se plantea elevar esa proporción hasta el 60%, tomando como orientación los datos de Francia. Se trata de una aproximación, cuyas limitaciones comparativas se explican en el anexo. La complejidad actual de los incentivos y la incertidumbre sobre su aplicación limitan hoy ese aprovechamiento; reducir esos obstáculos puede mejorar su eficacia. [11, 33, 35–37]

El cálculo parte de la inversión en I+D que las empresas ya realizan, sin presuponer una ampliación inicial de esa inversión. Primero estima el apoyo fiscal adicional que correspondería a una cobertura mayor de ese gasto, hasta niveles de Francia; después aplica la respuesta de inversión estimada por **AIReF (2020)** para calcular el nuevo gasto que podría inducir la mejora del incentivo. De este modo, el ejercicio permite valorar el potencial de aprovechar mejor el instrumento existente con los niveles actuales de inversión. [35]

Bajo los supuestos del anexo, el resultado es una inversión adicional potencial de unos **1.750–2.000 millones de euros anuales**, equivalente al 16,8%–19,2% de los **10.440 millones** considerados en la hipótesis de aumento del **5%**. Por tanto, mejorar el aprovechamiento de un solo incentivo podría aportar una parte relevante de la inversión prevista en el escenario de **convergencia**. El ejercicio refuerza la razonabilidad de esa hipótesis y forma parte de su fundamentación.

7.7. Conclusión sobre el potencial de inversión y la política económica

Comparativamente con Europa, España tiene un elevado déficit de inversión en I+D e intangibles. Al mismo tiempo, mantiene elevados niveles de complejidad tributaria y limitada seguridad jurídica. La combinación de estos factores permite sostener un potencial alto de mejora de la inversión ante mejoras de la certeza tributaria.

El capítulo propone mantener las **hipótesis del 5% para la convergencia y del 7,5% para la ambición total** como referencias para valorar la inversión que podría favorecer una mejora de la certeza tributaria, una menor complejidad y una aplicación más eficaz de los incentivos. Su fundamento combina la evidencia internacional, la dimensión de las brechas españolas y el margen institucional de mejora.

Las valoraciones resultantes, **10.440 y 15.660 millones de euros anuales**, reflejan un **orden de magnitud del impacto potencial de aumentar la seguridad jurídica** en la promoción y atracción de inversión. Las comparaciones permiten situar su escala; el ejercicio de I+D identifica una vía concreta de contribución a la reducción de los déficits. La materialización de ese potencial depende de reformas que reduzcan de forma efectiva la incertidumbre y de la respuesta de las empresas. Los importes no equivalen directamente a un aumento del PIB ni a un beneficio social neto.

Reforzar la certeza tributaria debe formar parte de la política económica de inversión, productividad y competitividad. Cuando las garantías permiten anticipar el tratamiento de los proyectos y resolver las discrepancias con eficacia, pueden reducir el coste económico de invertir y favorecer un mayor volumen de inversión. Los capítulos 8 y 9 valoran el funcionamiento de esas garantías en España y las condiciones necesarias para hacer efectiva esa mejora.

Fuentes del capítulo 7

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[12] OCDE (2024). OECD Capital Market Review of Spain 2024. Capítulo «The Spanish corporate sector», figura 2.4. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[22] Comisión Europea (2026). Country Reports 2026 de Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos, anexo 4. Intensidades empresariales de I+D de 2024 conservadas en el cuadro A4.4. Media simple y equivalencia española: cálculos propios. Suecia · Bélgica · Austria · Finlandia · Alemania · Dinamarca · Países Bajos

[31] Devereux, M. P. (2016). Measuring corporation tax uncertainty across countries: Evidence from a cross-country survey. Oxford University Centre for Business Taxation / European Tax Policy Forum. Consultar fuente

[32] Amberger, H. J.; Gallemore, J.; Wilde, J. H. (2026). Corporate Tax System Complexity and Investment Sensitivity to Tax Policy Changes. Journal of Accounting Research, 64(4), 1515–1563. DOI: 10.1111/1475-679x.70040. Consultar fuente

[33] Cowx, M. (2025). Tax enforcement and R&D credits. Journal of Accounting and Economics, 80(1), 101784. DOI: 10.1016/j.jacceco.2025.101784. Consultar fuente

[34] Dörrenberg, P.; Eble, F.; Rostam-Afschar, D.; Sattelmaier, M.; Voget, J. (2026). Tax Policy Uncertainty and Investment. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, n.º 255. DOI: 10.2139/ssrn.7504699. Consultar fuente

[35] Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020). Evaluación del gasto público 2019. Beneficios fiscales: deducción por I+D+i. Evaluación y nota institucional de conclusiones. Consultar fuente

[36] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia (2025). Le crédit d'impôt recherche en 2023. Datos provisionales, noviembre de 2025. Consultar fuente

[37] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia, SIES (2026). L'activité de R&D selon les catégories d'entreprises en 2023. Note d'information 2026-03, marzo de 2026. Gasto empresarial en I+D (DIRDE) de 2023: 40.600 M€. Gasto empresarial en I+D

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 8

8. Garantías institucionales y valoración económica

Certeza previa, defensa efectiva, reparación e inversión.

Las garantías institucionales reflejan el marco de relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria. Este capítulo examina si ese marco protege de forma efectiva el derecho a obtener certeza previa, el derecho a defender una posición sin obstáculos que impidan ejercerlo y el derecho a una reparación plena cuando una controversia se resuelve a favor del contribuyente. También se analiza cómo funcionan las garantías asociadas a los incentivos a la I+D.

El objetivo es determinar qué consecuencias tiene el funcionamiento de las garantías institucionales y si ese funcionamiento respalda las conclusiones de la valoración económica del exceso de complejidad que ha construido este informe en los tres canales: cumplimiento, fricción e inversión.

8.1. Certeza previa: cumplir las obligaciones y decidir a tiempo

Qué nos preguntamos

¿Puede una empresa en España conocer con claridad suficiente el tratamiento tributario aplicable antes de presentar su declaración o de adoptar una decisión empresarial? La pregunta tiene dos dimensiones. En el cumplimiento ordinario importa comprender e interpretar las obligaciones, organizar la información y preparar las declaraciones. En una inversión, una adquisición o una decisión de financiación, la respuesta debe llegar cuando todavía es posible elegir y actuar.

La preparación ordinaria de las declaraciones se desarrolla con frecuencia sobre operaciones recurrentes, plazos conocidos y costes más previsibles. Una decisión empresarial puede exigir certeza mucho antes, en tiempos de mercado. [38–40]

Qué dice el marco normativo

En materia de consultas vinculantes, el diseño básico procede de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 y lleva más de veinte años en funcionamiento. Los artículos 88 y 89 prevén una contestación escrita y vinculante en las condiciones legales, con un plazo general de seis meses. La falta de respuesta no supone aceptar la interpretación del contribuyente: en este procedimiento no hay silencio positivo. La consulta tampoco suspende los plazos para cumplir las obligaciones tributarias. [30]

El procedimiento general mantiene un plazo común y no establece una vía rápida sistemática según la urgencia económica, la complejidad o la relevancia de la decisión. Existen otros instrumentos tributarios especializados, pero esa diferenciación no forma parte del diseño general de las consultas. Un modelo concebido hace más de dos décadas necesita evaluarse a la luz de las necesidades actuales de respuesta y de la importancia económica del tiempo. [30, 41]

También existe otro instrumento con un elevado potencial para aumentar la seguridad jurídica y reducir el nivel de controversias: las disposiciones interpretativas del ministro de Hacienda, así como las resoluciones de la Dirección General de Tributos y de otros órganos competentes. El alcance vinculante de estos instrumentos está previsto en el artículo 12.3 de la LGT. [30]

Estos instrumentos se utilizan, sin embargo, de manera muy limitada. El Consejo para la Defensa del Contribuyente señaló en su Informe V/2020 el escaso uso de las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro de Hacienda. [42]

Qué ocurre en la práctica

Consultas contestadas en el año	Tiempo medio de tramitación
2021	163 días
2022	163 días
2023	173 días
2024	185 días

Dirección General de Tributos, Memorias 2021–2024. La media corresponde a las consultas contestadas, no al conjunto de expedientes pendientes. [43, 44]

En materia de consultas vinculantes, los plazos no se cumplen. La media general de respuesta de 2024 se sitúa alrededor de seis meses y ha aumentado respecto de los años anteriores. Además, existen incumplimientos documentados. A título de ejemplo, el Defensor del Pueblo examinó una consulta presentada el 24 de mayo de 2023 y contestada el 3 de julio de 2024, más de trece meses después, y recordó a la DGT su deber de responder dentro de los seis meses. El tiempo medio de respuesta muestra que la certeza no siempre llega dentro del plazo previsto, aunque no permite calcular qué proporción de todas las consultas se retrasa. [43, 44]

Estos retrasos reflejan en gran parte, además de la falta de medios, el estrés que la complejidad tributaria puede crear en los recursos de la DGT.

El problema económico aparece cuando la empresa tiene que actuar antes de recibir una contestación suficientemente precisa. Para una obligación recurrente puede haber

criterios publicados, experiencia y margen para anticipar la duda. Para cerrar una operación o financiar un proyecto, una respuesta tardía puede perder toda su utilidad.

Qué referencias comparadas conviene analizar

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Italia	El interpello prevé una respuesta en 90 días. Si no se comunica la respuesta en el plazo aplicable, opera el silencio positivo respecto de la solución propuesta, dentro del ámbito y los requisitos del procedimiento. [45–48]	La protección del contribuyente frente a la falta de respuesta y la diferenciación de tipos de consulta.
Francia	La consulta general prevé tres meses y exige respuesta expresa. Determinadas consultas especiales tienen silencio positivo; cabe un segundo examen colegiado en las condiciones legales. [45–48]	Distinguir procedimientos por materia y ofrecer una revisión de la respuesta sin iniciar un litigio.
Países Bajos	La consulta previa tiene un objetivo de respuesta de ocho semanas. Si se necesita más tiempo, la Administración lo comunica al solicitante. [45–48]	Un compromiso de servicio más breve y la información temprana sobre posibles demoras.
Reino Unido	Desde julio de 2026, el Advance Tax Certainty Service atiende determinados grandes proyectos de inversión y fija un objetivo de 90 días desde la solicitud formal. [49]	Un cauce especializado para decisiones de inversión de gran relevancia económica.

Son referencias para analizar una posible adaptación. Los plazos legales, los objetivos de servicio y los efectos del silencio tienen distinto alcance. Las condiciones relevantes se precisan en las notas. [45–49]

Qué conclusión sacamos

El régimen general de consultas necesita adaptarse a las necesidades actuales. Su diseño básico y su plazo proceden de hace más de veinte años; hoy, un plazo de seis meses no permite tomar decisiones en condiciones de mercado. La vía general diferencia poco entre necesidades económicas distintas; se producen respuestas fuera de plazo y la falta de contestación no protege la interpretación del contribuyente.

Como conclusión, **el marco general y su funcionamiento no garantizan adecuadamente el derecho a la certeza previa de los contribuyentes.**

La falta de utilización de las disposiciones y resoluciones interpretativas, unida a los tiempos necesarios para obtener una consulta vinculante, tiene un **elevado impacto económico fundamentalmente en dos canales**. **En fricción**, porque estos instrumentos

podrían reducir sustancialmente el nivel de discrepancias y controversias. **En materia de inversión**, porque aportarían mayor certeza sobre los retornos potenciales.

8.2. Defensa: poder sostener una posición tributaria

Qué nos preguntamos

¿Puede una empresa defender una posición razonable sin que la necesidad de pagar o garantizar la deuda, los gastos profesionales y la duración de la controversia conviertan el recurso en una opción económicamente inasumible? La efectividad del derecho depende de las condiciones para ejercerlo durante todo el procedimiento.

Qué dice el marco normativo

España dispone de revisión económico-administrativa y posterior tutela judicial. La vía económico-administrativa es, con carácter general, gratuita, pero esa gratuidad no paga los honorarios de los asesores ni el tiempo de la empresa. Para obtener la suspensión automática de una liquidación se exige, con carácter general, aportar una garantía legalmente admitida, como un aval bancario o un seguro de caución, que cubra el importe discutido y los conceptos accesorios exigibles. El tribunal puede conceder una **dispensa total o parcial de garantías** cuando la ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación, que deben acreditarse. Existen también otros supuestos de suspensión sin garantía y un régimen específico para las sanciones recurridas. La garantía se vincula a la suspensión de la ejecución, no al derecho general a reclamar. [30, 50]

La **Resolución de la AEAT de 24 de septiembre de 2025** concreta la tramitación de estas solicitudes y las exigencias de documentación. Su apartado cuarto.2.3 distingue la suspensión automática con las garantías legalmente previstas, la aportación subsidiaria de otras garantías y la dispensa total o parcial cuando se acreditan las circunstancias exigidas. [51]

La legislación también limita el devengo de intereses durante determinados retrasos de la revisión económico-administrativa. Cuando el acto está suspendido, el incumplimiento imputable a la Administración de los plazos de resolución —un año por instancia en el procedimiento general y seis meses en el abreviado— produce los efectos previstos en los artículos 26.4, 240.2 y 247 de la LGT. El cese se refiere al período protegido por esos preceptos; no supone la desaparición definitiva del interés durante todo el recorrido posterior de la controversia. Esta protección no elimina los costes de mantener las garantías, las posibles restricciones de financiación ni los recursos dedicados a la defensa. [30]

La normativa también vincula determinadas reducciones de sanciones a la conformidad, al pago y a la no impugnación. Cuando concurren sus requisitos, la reducción del 30% y otra del 40% sobre el importe restante producen una reducción efectiva del 58%. Estas reglas forman parte de la valoración económica que un contribuyente hace antes de aceptar una regularización o de decidir continuar la defensa. [30]

Qué ocurre en la práctica

Evidencia	Resultado
Reclamaciones resueltas por los TEA en 2024	222.737; el 41,2% se estimó total o parcialmente.
Impuesto sobre Sociedades, 2024	3.415 estimaciones totales o parciales de 8.935 reclamaciones resueltas: el 38,2%.
Actividad sostenida, 2020–2024	Media anual de unas 213.600 reclamaciones presentadas y 243.300 resueltas.
Revisión inicial de una controversia representativa	365 días en España, frente a 107,9 días en la media de 20 países comparables.
Deuda suspendida al cierre de 2025	10.856 millones de euros. Es un stock de exposición y comprende también contribuyentes no empresariales.

Memoria TEA 2024, **B-READY** 2025 e Informe AEAT 11/2026. Perímetros y fuentes en las notas. [3, 4, 7]

Las estadísticas reflejan un nivel de controversia sostenido en el tiempo: 213.600 reclamaciones anuales de media entre 2020 y 2024. [3]

Además, el 38,2% de aceptación total o parcial de la posición del contribuyente en materia del Impuesto sobre Sociedades es especialmente relevante porque la corrección se produce ya en la vía económico-administrativa, antes de la posible vía judicial. La revisión judicial puede reconocer posteriormente otras pretensiones del contribuyente. Por tanto, ese porcentaje no agota los supuestos en los que la posición administrativa puede ser corregida. [3]

La actividad de revisión es persistente y, durante la espera, la empresa debe sostener el expediente y su financiación. La propia Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos de 2024 relaciona una resolución más rápida con menores necesidades y costes de avales y con menores intereses de demora. [3, 7]

El tiempo utilizado en el capítulo 6 como referencia de la duración de la primera revisión en España tampoco comprende todo el recorrido hasta una eventual sentencia firme y su ejecución. La controversia puede continuar durante años. Mantenerla exige conservar pruebas y conocimiento del asunto, atender requerimientos y alegaciones, actualizar riesgos y provisiones y coordinar a los asesores con la dirección fiscal, financiera y

empresarial. Las opiniones profesionales recogidas en las fuentes describen procedimientos muy prolongados y el efecto de los avales sobre el crédito disponible para invertir.[1]

Cuando estas exigencias se prolongan, la empresa soporta **honorarios de abogados y asesores, tiempo de gestión, pérdida de foco y capacidad financiera comprometida**. La incertidumbre puede condicionar la entrada de inversores, el circulante y la continuidad de un proyecto. El coste puede exceder los gastos directos de tramitar la controversia y afectar a la capacidad de crear valor.

La consecuencia es evidente: **puede resultar económicamente más asumible aceptar una regularización que defender una posición que la empresa considera correcta**. Sostener un aval y una defensa durante unos meses puede ser viable; hacerlo durante varios años puede dejar de serlo. Las estadísticas de reclamaciones no muestran las posiciones abandonadas antes de llegar a revisión.

Las opiniones de asesores fiscales trasladadas a los autores apuntan a dificultades prácticas para obtener la dispensa de garantías. Esta apreciación cualitativa pone el foco en la aplicación efectiva de un mecanismo ya reconocido legalmente. La documentación necesaria para acreditar los perjuicios y la valoración que realiza el tribunal resultan determinantes para su concesión. [51] Por ello, convendría examinar la aplicación de estos requisitos, los tiempos de respuesta y los resultados de las solicitudes, para valorar en qué medida la dispensa facilita efectivamente la defensa del contribuyente.

Qué referencias comparadas conviene analizar

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Países Bajos	La objeción permite aplazar el pago de la parte controvertida hasta su resolución. Debe pagarse la parte no discutida y pueden devengarse intereses. [53–57]	Facilitar la defensa sin exigir el pago previo del importe discutido durante esa fase.
Irlanda	El incremento impugnado puede recurrirse sin pagarlo antes, si se cumplen los requisitos de declaración y pago de la autoliquidación. Hay particularidades según el tributo. [53–57]	Separar la deuda que el contribuyente reconoce de la que permanece en discusión.
Alemania	Puede suspenderse la ejecución si existen dudas serias de legalidad o un perjuicio injustificado. La suspensión puede someterse a garantía. [53–57]	Vincular la protección cautelar a la solidez de la controversia y a sus efectos económicos.

[1] Begoña García-Rozado González, directora global de Fiscalidad de Iberdrola, describe controversias que pueden superar diez años hasta sentencia firme y sus costes legales y financieros. Jesús Rodríguez Márquez, director de Práctica Tributaria de Ideo Legal, señala que los avales pueden limitar el crédito para invertir. IEE (2025), pp. 180 y 199. Son observaciones profesionales, no una duración media de las controversias españolas. [52]

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Francia	La suspensión del pago debe pedirse expresamente en la reclamación; pueden exigirse garantías según el importe y las reglas aplicables. [53–57]	Examinar la proporcionalidad de las condiciones de suspensión y garantía.

Qué conclusión sacamos

El derecho a recurrir existe, pero su ejercicio puede quedar limitado por el coste de sostenerlo. La proporción de estimaciones, la prolongación de los procedimientos y las necesidades de financiación muestran que la conflictividad y las barreras económicas de la defensa son relevantes. La posibilidad de renunciar a una posición defendible es una consecuencia del funcionamiento del sistema que no aparece en el número de reclamaciones.

El marco de garantías institucionales y su funcionamiento no garantizan de forma adecuada el derecho de defensa, especialmente por los niveles de conflictividad y duración de los procesos. Esta circunstancia tiene un impacto directo en el canal de fricción, dado que eleva directamente el coste de las controversias.

8.3. Reparación: qué recupera la empresa cuando obtiene la razón

Qué nos preguntamos

¿Recupera el contribuyente la posición económica que habría tenido si no hubiera soportado una actuación posteriormente corregida? Para contestar hay que distinguir la devolución del importe tributario de la reparación de los gastos de defensa, la financiación y el tiempo empresarial consumidos durante la controversia.

Qué dice el marco normativo

La Ley General Tributaria reconoce la devolución de ingresos indebidos y el correspondiente interés de demora. **El interés de esa devolución se abona sin necesidad de solicitarlo expresamente.** También reconoce el reembolso del coste de las garantías cuando el acto o la deuda se declara total o parcialmente improcedente mediante resolución firme. Este segundo reembolso requiere que el interesado lo solicite y acredite los costes soportados. [30, 50]

Esos mecanismos ordinarios de restitución **no incluyen, como regla general, los honorarios de abogados y asesores fiscales ni el tiempo del personal y de la dirección de la empresa**. Las costas judiciales y la responsabilidad patrimonial son vías diferentes, con sus propios requisitos. La anulación de un acto no genera por sí sola una indemnización de todos los daños. [30, 58, 59]

Qué ocurre en la práctica

Coste o importe soportado	Alcance de la reparación ordinaria
Ingreso indebido e interés de demora	Se restituye el ingreso y se abona el interés correspondiente. No se exige una petición separada del interés.
Coste de avales y otras garantías	Puede reembolsarse en el ámbito legal, previa solicitud expresa y acreditación. No equivale a recuperar cualquier coste de capital.
Abogados, asesores fiscales y peritos	No existe un reembolso general por el mero hecho de ganar en vía económico-administrativa. Las posibles costas judiciales tienen reglas propias.
Equipos internos y dirección empresarial	El tiempo dedicado al expediente, la coordinación y la pérdida de foco no se restituyen por estos mecanismos.
Financiación y oportunidades empresariales	La devolución y los intereses no garantizan recuperar toda la financiación encarecida, el crédito comprometido o una oportunidad perdida.

Síntesis del alcance de los mecanismos ordinarios de los artículos 32 y 33 de la LGT y de sus límites frente a otras vías de compensación. [30, 50, 58, 59]

Obtener una resolución favorable no devuelve las horas dedicadas por el gestor empresarial ni la atención que el asunto ha restado a otras decisiones. Tampoco elimina las facturas profesionales ya pagadas que no queden cubiertas por otra vía. El reembolso de garantías añade una actuación posterior: pedirlo, documentar los gastos y esperar su reconocimiento y pago.

La duración de los procedimientos agrava las consecuencias económicas. Después de varios años, la empresa puede recuperar el principal y determinados costes de garantía, pero haber soportado un gasto de defensa elevado y haber perdido oportunidades que ya no puede reconstruir. Los expertos también han advertido de daños de difícil reparación, incluidos efectos reputacionales, cuando la discrepancia se prolonga.[2]

La expectativa de esa reparación incompleta influye desde el comienzo: si una parte relevante del coste seguirá a cargo de la empresa incluso cuando gane, disminuye el incentivo a defender su posición, sobre todo cuando el plazo de duración de la controversia se dilata en el tiempo. La defensa y la reparación se refuerzan entre sí; una restitución limitada, con plazos de controversia amplios, puede convertir el ejercicio de un derecho en una decisión económicamente desfavorable.

[2] Manuel de Vicente-Tutor, socio director de Equipo Económico, advirtió en una sesión del REAF-CGE de noviembre de 2024 de los perjuicios de difícil reparación de las dilaciones. También se refirió al posible daño reputacional por incluir deudas recurridas en listas de deudores cuando no se logra su suspensión, aunque después se anulen. Se recoge como mecanismo posible de daño, sin estimar su frecuencia o magnitud nacional. [60]

Qué referencias comparadas conviene analizar

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Países Bajos	Pueden compensarse costes de asistencia cuando la corrección obedece a un error imputable a la Administración. Debe solicitarse antes de la decisión y se aplican importes estandarizados. [61–63]	Una compensación de gastos de defensa también en la revisión administrativa.
Suecia	Cabe compensar costes razonables de representación, asistencia y prueba, por éxito total o parcial, relevancia jurídica u otras circunstancias legales. Se requiere solicitud y se excluye el trabajo propio. [61–63]	La cobertura de asistencia necesaria y el tratamiento de controversias de interés jurídico.
Dinamarca	En los procedimientos comprendidos, se reembolsa el 50% de los gastos elegibles de asistencia, incluso sin éxito; el 100% cuando el éxito es total o predominante. Incluye sociedades. [61–63]	Reducir el coste económico de recurrir y compensar con mayor amplitud al contribuyente que obtiene la razón.

Ninguna de estas referencias supone indemnizar automáticamente cualquier daño empresarial. Son mecanismos concretos de compensación de gastos de defensa cuyo ámbito y condiciones conviene analizar. [61–63]

Qué conclusión sacamos

La reparación ordinaria, cuando se estima la posición del contribuyente, es parcial. Protege la devolución del ingreso indebido y determinados costes financieros, pero deja fuera gastos profesionales, recursos internos y consecuencias empresariales que pueden ser materiales. La solicitud expresa del reembolso de garantías y el tiempo hasta recuperar los importes también forman parte de la carga soportada por el contribuyente.

El marco de derechos y garantías, sobre todo en un entorno de elevada duración de las controversias, no garantiza un derecho a la reparación, no ya plena, sino al menos adecuada para no convertirse en un obstáculo adicional al derecho de defensa.

Este factor puede incrementar notablemente los costes de fricción que soportan las empresas. También puede penalizar la inversión empresarial.

8.4. Inversión e I+D: una garantía que pueda utilizarse

Qué nos preguntamos

¿Permite el sistema conocer con suficiente certeza si una inversión en I+D tiene derecho al incentivo fiscal, qué aspectos quedan protegidos y cuándo podrá utilizarse? La respuesta debe ser clara y llegar a tiempo para decidir, financiar y ejecutar el proyecto. Este apartado

utiliza la I+D como una comprobación concreta del funcionamiento de las garantías que afectan a la inversión.

La certeza previa, la defensa y la reparación influyen conjuntamente en la rentabilidad esperada y en la exposición al riesgo. Una inversión puede perder atractivo si el incentivo es incierto, si su utilización exige esperar o si una discrepancia obliga a inmovilizar recursos durante años. Las evidencias examinadas en el capítulo 7 muestran una sensibilidad especialmente acusada de los planes de inversión en intangibles e I+D a la incertidumbre tributaria. [34]

Qué dice el marco normativo

España cuenta desde 2003 con informes motivados vinculantes (IMV) para acreditar la calificación científico-tecnológica de las actividades de I+D+i. El Real Decreto 1432/2003 fija un plazo máximo de **tres meses**. La falta de respuesta no implica aceptar los criterios de la empresa ni produce los efectos vinculantes del informe. [41]

El instrumento pretende aportar certeza en una materia que requiere juicio técnico. Para que cumpla esa función, la empresa debe saber qué queda reconocido, qué puede comprobarse después y disponer del informe cuando necesita aplicar o financiar el incentivo. [38–40]

Las agrupaciones de interés económico (AIE) permiten, dentro de su régimen legal, imputar determinados incentivos fiscales a sus socios. Este mecanismo puede canalizar financiación hacia proyectos de I+D cuyos promotores no pueden aprovechar directamente toda la deducción. La relevancia de la certeza se extiende así también a la estructura mediante la que se financia la investigación. [38–40]

Qué ocurre en la práctica

El plazo legal de la respuesta en los IMV no se cumple de forma uniforme. A título de ejemplo, la resolución del TEAC de 19 de noviembre de 2024 documenta un IMV solicitado el 13 de julio de 2018 y emitido el 29 de julio de 2019, más de un año después. La notificación llegó una vez finalizado el plazo de declaración y dio lugar a una controversia sobre el abono de la deducción. El Tribunal consideró que el retraso, no imputable a la entidad, no podía impedirle ejercer esa opción posteriormente. El caso muestra una demora real y su efecto sobre la utilización del incentivo. [64–68]

La **encuesta oficial IMV 2020**, publicada en 2021 y respondida por 901 solicitantes y 61 consultoras, identificó los retrasos y el coste de obtener el informe entre los principales problemas del sistema. La **Memoria IMV 2024** reconoce mejoras recientes, pero no ofrece una distribución general de los tiempos que permita verificar en qué medida se cumple el plazo de los tres meses. [64–70]

El alcance vinculante también ha sido objeto de conflicto. En las sentencias de 8 de octubre de 2024, sobre el régimen del Impuesto sobre Sociedades vigente hasta 2014, el Tribunal Supremo confirmó la vinculación de los informes en las cuestiones examinadas, tanto respecto de la calificación como de los gastos e inversiones evaluados positivamente. Fue necesario acudir al Tribunal Supremo para hacer efectiva una garantía creada precisamente para aportar certeza. [71, 72]

La Audiencia Nacional volvió a examinar esta cuestión en su sentencia de 24 de abril de 2026, relativa al ejercicio 2015. Distinguió la comprobación de importes de la revisión de la calificación técnica y anuló la regularización porque esta había cuestionado actividades reconocidas por el informe. La consecuencia práctica es clara: el marco reconoce una protección, pero su aplicación durante las últimas dos décadas ha generado controversias que la empresa ha tenido que sostener. [71, 72]

La financiación mediante AIE también ha dado lugar a comprobaciones y controversias. La complejidad del instrumento, unida a la falta de resoluciones interpretativas para aportar certeza previa, está provocando una relevante conflictividad. Estas estructuras pueden ser relevantes para promotores sin beneficios suficientes y entidades sin ánimo de lucro que no puedan aprovechar directamente la deducción. El Plan de Control de 2026 se centra en este instrumento de financiación y prioriza la comprobación de actividades, gastos y posibles abusos. [38–40]

Las evidencias documentadas sobre la utilización del incentivo confirman también que la existencia formal de una deducción no asegura que despliegue toda su capacidad. La **Memoria IMV 2024** y la evaluación de **AIReF** sobre los créditos por I+D identifican problemas de aplicación y una elevada distancia entre la eficacia potencial y la efectiva del incentivo. [35, 69, 70]

Qué referencias comparadas conviene analizar

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Francia	El rescrit del crédito fiscal a la investigación permite solicitar certeza antes de aplicar el incentivo. Prevé tres meses desde el expediente completo y silencio positivo dentro de ese procedimiento. La solicitud debe anticiparse al menos seis meses al vencimiento de la declaración. [73–75]	Una respuesta previa con plazo y protección ante el silencio, integrada en el calendario de utilización del incentivo.

País	Cómo funciona la referencia	Qué permite analizar
Alemania	La certificación técnica de I+D puede solicitarse antes, durante o después del proyecto. El reglamento prevé tres meses desde la documentación completa; el Finanzamt decide después sobre los gastos y la concesión fiscal. [73–75]	Delimitar con claridad la evaluación técnica y la fiscal.

Qué conclusión sacamos

El marco de apoyo a la I+D ofrece una garantía relevante, los IMV, pero su funcionamiento no asegura siempre certeza clara y oportuna. Hay retrasos documentados que han interferido con la utilización del incentivo, controversias sobre la fuerza vinculante de los informes y líneas de control anunciadas sobre estructuras de financiación relevantes. La intervención de los tribunales ha reforzado la protección, al tiempo que demuestra la distancia que puede existir entre el diseño de una garantía y su funcionamiento efectivo.

Esa distancia puede reducir la eficacia del incentivo: la empresa descuenta su valor, retrasa la inversión o encuentra más dificultades para financiarla. El examen institucional refuerza la conclusión del capítulo 7 sobre el potencial de inversión que puede recuperarse mediante mayor seguridad jurídica y, en consecuencia, menor nivel de controversia. No identifica una pérdida observada de igual importe, pero aporta mecanismos y evidencias coherentes con esa valoración.

8.5. Valoración económica que se adopta

La síntesis económica conserva, por prudencia, la estimación media de referencia del capítulo 5 para el cumplimiento ordinario, cuyos costes son más previsibles. Esta elección no modifica la prioridad analítica de la valoración proporcional a las horas. En fricción (capítulo 6) se mantiene la valoración proporcional a la duración, atendiendo a la carga de sostener la defensa, a la larga duración de las controversias y al carácter parcial de la reparación. En particular, la elevada duración de los procedimientos puede tener un impacto significativo en el valor de la empresa. En el canal de inversión se mantienen las hipótesis del **5%** y del **7,5%**, respaldadas por los mecanismos y las evidencias examinados.

Millones de euros anuales. La ganancia adicional mide el avance desde la **convergencia** hasta la **ambición**. La **ambición** total incluye ambos tramos.

Canal	Criterio adoptado	Convergencia	Ganancia adicional	Ambición total
Cumplimiento	Estimación media por prudencia	**4.970**	**5.860**	**10.830**
Fricción directa	Proporcional a la duración	**6.480**	**1.660**	**8.140**
Recursos empresariales liberables	**Cumplimiento y fricción**	**11.450**	**7.520**	**18.970**
Inversión empresarial	5% / 7,5% total	**10.440**	**5.220**	**15.660**

Cálculos de los capítulos 5, 6 y 7. Se mantienen las bases y operaciones sin redondear; los importes se redondean para su presentación.

Recursos potencialmente liberables con una mayor cobertura sectorial

Si la ampliación de los datos del estudio **Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement** (**VVA/KPMG, 2022**) al perímetro de la economía empresarial no financiera descrito en el apartado A2.1 del anexo 2 situara la referencia de cumplimiento en el **1,7%** del PIB, y se mantuvieran los restantes supuestos del modelo, los recursos empresariales potencialmente liberables en el escenario de **convergencia** ascenderían a unos **14.970** millones de euros anuales: **6.500** millones en cumplimiento y **8.470** millones en fricción. En el escenario de **ambición** total, alcanzarían unos **24.800** millones de euros anuales.

Magnitud Millones de euros anuales	Referencia principal 1,3% del PIB	Referencia ampliada 1,7% del PIB
Coste teórico de cumplimiento	**21.970**	**28.730**
Coste teórico de referencia de la fricción	**3.296**	**4.310**
Recursos potencialmente liberables en **convergencia**	**11.450**	**14.970**
Recursos potencialmente liberables en **ambición** total	**18.970**	**24.800**

El informe mantiene el **1,3%** del PIB como referencia principal por prudencia. Las cifras ampliadas refuerzan el carácter prudente de las valoraciones adoptadas en lo que respecta al perímetro sectorial de la base de referencia. La referencia ampliada mantiene los restantes supuestos y coeficientes del modelo. Los resultados se calculan antes del redondeo. Cálculos de los capítulos 4–6 y del anexo 2. [19, 20, 23–25]

A modo de conclusión, el exceso de complejidad tributaria en España tiene una **materialidad económica suficiente para ser relevante para la competitividad empresarial**. La valoración seleccionada estima recursos potencialmente liberables de unos **11.450 millones de euros anuales** si España reduce la complejidad en materia tributaria a niveles similares a los europeos y de **18.970 millones** si nos colocamos entre los países líderes en seguridad jurídica. La inversión adicional tiene una naturaleza distinta y se presenta separadamente.

Reducir la complejidad tributaria y aumentar la seguridad jurídica puede promover más inversión y atraer actividades y capitales por un importe de entre **10.440 y 15.660 millones de euros anuales**.

Este capítulo cierra el análisis de las garantías institucionales que fundamenta la valoración económica. Las propuestas transversales de reforma y la propuesta de un Pacto por la Seguridad Jurídica Tributaria y la Reducción de la Complejidad se recogen en el capítulo 9.

Notas de alcance y fuentes del capítulo 8

Las referencias jurídicas se describen dentro de su ámbito y condiciones. Los ejemplos documentan mecanismos y resultados concretos; cuando no existe una serie representativa, no se convierten en una media nacional. Revisión de fuentes: noviembre de 2026.

Bases y cálculos del informe. Capítulos 4–7: PIB de cálculo del coste, 1.690.012 M€; cumplimiento, 1,3% del PIB; base de fricción, 15% de esa referencia; inversión empresarial, 208.800 M€ en 2024. En cumplimiento se mantienen 4.970/10.830 M€ en **convergencia/ambición** total; la valoración proporcional a las horas de 6.860/13.460 M€ se conserva como referencia analítica. En fricción, los 6.480/8.140 M€ seleccionados sustituyen a los 3.470/4.680 M€ centrales. La base y las limitaciones de la muestra de fricción se explican en el capítulo 6. El ejercicio de I+D del capítulo 7 y del anexo 4, apartado A4.5, forma parte de la inversión potencial y no se suma de nuevo.

[30] Ley 58/2003, General Tributaria, arts. 26.4, 32–33, 88–91, 188, 233, 234.5, 240.2 y 247. El plazo general de seis meses y la ausencia de aceptación por silencio figuran ya en el texto original de 2003; los arts. 88–89 se aplican a consultas presentadas desde el 1 de julio de 2004. Se trata del régimen general: el art. 91 prevé acuerdos previos de valoración y efectos propios del silencio en los supuestos habilitados. Con la devolución de ingresos indebidos se abona interés de demora sin petición específica; con el reembolso de garantías se abona también el interés legal previsto en el art. 33.2 sin solicitud separada. LGT vigente Publicación original

[51] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2025). Resolución de 24 de septiembre de 2025 de la Presidencia, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. BOE-A-2025-19857, de 6 de octubre de 2025. Resolución AEAT de 24 de septiembre de 2025 Apartado cuarto.2.3: suspensión con garantía, otras garantías y dispensa. Apartados cuarto.1.7 y cuarto.5.2.3: documentación y valoración de los perjuicios alegados.

[43, 44] DGT, Memorias 2021–2024: medias de consultas contestadas de 163, 163, 173 y 185 días, respectivamente; Memoria 2024, p. 91. No incluyen las consultas pendientes. Defensor del Pueblo, recordatorio de deber legal de 27 de septiembre de 2024, queja 24018247: consulta de 24 de mayo de 2023 contestada el 3 de julio de 2024. El caso acredita incumplimiento concreto; no una tasa nacional de demora. Memorias DGT Memoria 2024 Defensor del Pueblo

[2] KPMG y CEOE, Perspectivas España 2024, pp. 46 y 51. Encuesta por internet a 1.367 empresarios y directivos de 23 sectores y todas las comunidades autónomas, entre diciembre de 2023 y febrero de 2024. Prioridades fiscales: seguridad jurídica, 65%; simplificación y coordinación estatal, autonómica y local, 53%. Informe original

[45–48] Italia: art. 11 de la Ley 212/2000, reformado por DLgs 219/2023 y reproducido tras DLgs 192/2025. Noventa días y silencio positivo para consultas admisibles; protección del solicitante y del supuesto concreto. Hay suspensión del 1 al 31 de agosto, dictámenes previos y reglas de documentación complementaria. La consulta no suspende obligaciones fiscales. Francia: rescrit general con respuesta expresa; silencio positivo en modalidades específicas; segundo examen colegiado administrativo, sujeto a condiciones. Países Bajos: vooroverleg, objetivo de servicio de ocho semanas con comunicación de demoras; no plazo legal uniforme de aceptación tácita. Italia: texto de 2025 Francia: plazos y silencio Francia: segundo examen Países Bajos

[49] HMRC, Advance Tax Certainty Service. Servicio abierto el 1 de julio de 2026 para proyectos que alcancen al menos 1.000 millones de libras de gasto elegible a lo largo de su duración. Objetivo de 90 días desde la solicitud formal, condicionado por la complejidad y el acuerdo con el solicitante. Guía de HMRC

[3] Ministerio de Hacienda, Memoria TEA 2024, pp. 15–23. Estimaciones totales y parciales por número de reclamaciones, no por importe. Sociedades: 3.415/8.935 = 38,22%. El agregado TEA puede incluir distintas instancias dentro de la vía económico-administrativa; no es una tasa exclusivamente de primera instancia ni comprende los resultados judiciales posteriores. Las tasas de distintas vías no deben sumarse: cambian los conjuntos de asuntos y no existe aquí seguimiento individual hasta resultado firme. Tampoco equivale a una tasa general de error de toda la actuación administrativa. Memoria TEA 2024

[3, 7] Tribunales Económico-Administrativos, Plan Estratégico 2024–2027, reproducido y comentado en la Memoria TEA 2024. Banco Mundial, B-READY 2025, indicadores operativos y comparables detallados en el capítulo 6. Las referencias de 12 semanas de comprobación y 365 días de revisión inicial no miden todo el itinerario hasta sentencia firme y ejecución. Memoria y Plan B-READY

[4] AEAT, Servicio de Auditoría Interna, Informe 11/2026, referencia administrativa aportada al informe. Deuda suspendida al cierre de 2025: 10.856 M€. Se mantiene el corte temporal y el perímetro del capítulo 6. El stock no es una factura anual ni una exposición exclusivamente empresarial.

[41] Real Decreto 1432/2003, especialmente arts. 2, 8 y 9: clases de informe motivado, plazo, silencio y efectos. La posterior comprobación debe respetar el alcance vinculante legalmente aplicable. Texto consolidado del BOE

[52] Instituto de Estudios Económicos, El problema de la litigiosidad tributaria en España. Propuestas de solución y mejora desde la perspectiva de las empresas, Revista del IEE, números 1 y 2/2025. Testimonios sobre duración, costes y financiación; las atribuciones se recogen al pie del texto. No se utilizan como duración media nacional ni para obtener un nuevo coeficiente de coste. Publicación del IEE

[53–57] Defensa comparada. Países Bajos: pago de la parte no controvertida e intereses. Irlanda: requisitos de declaración y pago de lo autoliquidado, con excepciones por tributo. Alemania: Abgabenordnung, §361, incluida posible garantía. Francia: solicitud expresa de sursis de paiement y garantías cuando procedan. Países Bajos Irlanda: guía de la TAC Irlanda: Revenue Alemania Francia

[50] Real Decreto 520/2005, Reglamento de revisión administrativa, arts. 39–47 y 66 y 70, y 72–79. El art. 76 exige solicitud de reembolso, resolución firme y acreditación de costes de garantía; el art. 72 distingue ese reembolso de otros conceptos que puedan reclamarse por responsabilidad patrimonial. Si la improcedencia es parcial, la restitución tiene el alcance correspondiente. Reconocimiento del derecho y pago efectivo son fases distintas. Reglamento de revisión

[58, 59] Ley 40/2015, art. 32, responsabilidad patrimonial; Ley 29/1998, art. 139, costas procesales. La anulación por sí sola no presupone indemnización. Las costas se rigen por reglas y excepciones y no aseguran compensar todos los daños empresariales. Responsabilidad patrimonial Costas procesales

[61–63] Países Bajos: compensación de asistencia ante error imputable a la Administración, solicitud antes de resolver e importes estandarizados. Suecia: Skatteförfarandelag, cap. 43, costes razonables bajo supuestos alternativos de éxito, relevancia jurídica o razones extraordinarias; solicitud antes de decidir, exclusión de trabajo propio y otros límites. Dinamarca: omkostningsgodtgørelse, 50% de gastos elegibles incluso sin éxito y 100% con éxito total o predominante, con otros supuestos y exclusiones legales; sociedades incluidas para asistencia desde 2017. No cubre cualquier factura ni todos los daños empresariales. Países Bajos Suecia: capítulo 43 Dinamarca

[69, 70] Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, Memoria de solicitudes de IMV 2024, publicada en septiembre de 2026. Para el ejercicio fiscal 2023: 688,1 M€ de deducciones aplicadas, 446,6 M€ por vía ordinaria y 241,5 M€ mediante cheque fiscal. La memoria refiere mejoras recientes de tramitación, sin ofrecer una distribución general de tiempos que permita estimar el porcentaje de informes dentro del plazo legal. No se emplea el número de peticiones de priorización como medida de demora. Memoria IMV 2024 Procedimiento IMV

[89] INE, Estadística sobre actividades de I+D 2023: gasto interno de Empresas, 12.615,7 M€. Los 688,1 M€ de deducciones aplicadas equivalen aproximadamente al 5,5% de ese gasto, como referencia de escala de una misma anualidad. No es una tasa de cobertura: el incentivo es una fracción del gasto elegible y también comprende innovación tecnológica. Se conserva esta comparación en nota para no confundirla con una medida del efecto de la seguridad jurídica. INE: I+D 2023

[35] AIReF (2020), Evaluación del gasto público 2019. Beneficios fiscales: deducción por I+D+i. Diagnóstico histórico de utilización, adicionalidad y recomendaciones. La aplicación de sus resultados al ejercicio ilustrativo de inversión se resume en el capítulo 7 y se desarrolla en el anexo 4, apartado A4.5. Evaluación de AIReF

[71, 72] Tribunal Supremo, sentencias de 8 de octubre de 2024, recursos 948/2023, 1633/2023 y 1635/2023, régimen del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Audiencia Nacional, sentencia 322/2026, de 24 de abril, recurso 1145/2020, ECLI:ES:AN:2026:1943, fundamentos 3–5, ejercicio 2015. Texto de esta última consultado en reproducción de Iberley; se identifica también el enlace oficial CENDOJ. Comunicación del CGPJ AN: CENDOJ AN: texto consultado

[38–40] Ley 27/2014, arts. 35, 39.2, 43–47 y 124: I+D+i, abono de deducciones, AIE y declaración. DGT V4897-16, de 11 de noviembre de 2016: dos fundaciones de investigación en salud y energía y colaboración empresarial mediante AIE, con actividad efectiva y requisitos legales; no se trata de una cesión libre de créditos fiscales. Plan de Control 2026, apartado A.4.5: reconoce la función financiera de las AIE y prioriza actividades reales, gastos efectivos y detección de artificios. El plan acredita atención inspectora, no la invalidez general de las estructuras ni un litigio concreto. LIS DGT: V4897-16 Plan de Control 2026

[73–75] Francia: BOFiP, BOI-SJ-RES-10-20-20-20, rescrit CIR, solicitud completa y anticipada, alcance y silencio. Alemania: Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung, §§3.2 y 5.3; la formulación reglamentaria de tres meses no acredita una duración efectiva observada. La BSFZ certifica el carácter de I+D; el Finanzamt decide sobre los gastos y la concesión. Francia Reglamento alemán Procedimiento alemán

[60] REAF–Consejo General de Economistas, 22 propuestas de los economistas para reducir el fraude fiscal, 22 de noviembre de 2024. Advertencias profesionales sobre dilaciones y daños de difícil reparación; atribución en la nota al pie. No se extrapola una magnitud nacional. Nota REAF-CGE

[34] Dörrenberg, P.; Eble, F.; Rostam-Afschar, D.; Sattelmaier, M.; Voget, J. (2026), Tax Policy Uncertainty and Investment, TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, n.º 255. DOI: 10.2139/ssrn.7504699. Evidencia sobre planes de inversión de empresas alemanas; interpretación y demás estudios en el capítulo 7. Ficha y resumen de los autores

[64–68] TEAC, 19 de noviembre de 2024, RG 00/04038/2021, fundamento quinto, IRNR con establecimiento permanente: solicitud de IMV firmada el 13 de julio de 2018, informe de 29 de julio de 2019, notificado el 31 de julio; 381 días entre las dos primeras fechas. Encuesta IMV 2020, publicada en marzo de 2021, pp. 1–3: 901 solicitantes y 61 consultoras; retrasos y coste entre los principales problemas, con mejoras frente a 2006. CDTI, cartas de servicios, p. 3: en 2024, 867 informes y 2 superiores a tres meses; en 2025, 759 y ninguno. Este circuito corresponde a proyectos financiados por el CDTI y no representa el conjunto ministerial. TEAC: resolución Encuesta IMV 2020 CDTI 2024 CDTI 2025 Ámbito CDTI

[77] TEAC, resolución de 19 de noviembre de 2024, RG 00/02397/2024, recurso de alzada, IS 2019 y 2020, fundamentos undécimo y decimoquinto. Confirma la regularización por facturación considerada parcialmente simulada, tanto en bases imponibles como en la deducción por I+D. Distingue expresamente esa conducta de la legitimidad de la financiación mediante AIE. Es evidencia de controversia administrativa efectiva, no de ilegalidad general de las AIE ni de una vulneración acreditada de garantías. No se confunde con RG 00/04038/2021, sobre la demora del IMV, resuelta el mismo día. TEAC: AIE e I+D

Fuentes adicionales del capítulo

[42] Consejo para la Defensa del Contribuyente (2020). Informe V/2020. Sobre las consecuencias de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales. En Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias 1997–2024, p. 803. Informe V/2020

Referencias del capítulo

Referencias completas en la bibliografía consolidada: [2–4, 7, 30, 34, 35, 38–75, 77, 89].

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / CAPÍTULO 9

9. Conclusiones y propuestas de política económica

El objetivo de este informe ha sido determinar si España presenta un exceso de complejidad tributaria y si este puede implicar costes económicos materiales para el sector empresarial que justifiquen elevarlo a una cuestión de política económica. El análisis se centra en los impactos económicos sobre las empresas y permite extraer las siguientes conclusiones.

I. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS

9.1. España presenta un exceso de complejidad tributaria respecto de la media europea

España ocupa el **puesto 24 de los 27 Estados miembros de la Unión Europea** en el **Tax Complexity Index** de 2024, ordenados de menor a mayor complejidad. Su índice es de **0,426, frente a una media europea de 0,3737**: una diferencia relativa cercana al **14%**. El indicador recoge la complejidad del Impuesto sobre Sociedades para las empresas multinacionales, tanto en sus normas como en su aplicación. [5, 6]

Los indicadores operativos completan ese diagnóstico: muestran mayores exigencias de tiempo para cumplir con las obligaciones tributarias, atender una comprobación u obtener una primera revisión de una controversia. [7]

Indicador operativo	España	Media de los comparables europeos
Tiempo anual de cumplimiento	150 horas	114,3 horas
Duración de una comprobación	12 semanas	4,71 semanas
Tiempo de revisión inicial de una controversia	365 días	107,9 días

Comparaciones **B-READY** de los capítulos 2 y 3. Son supuestos definidos y grupos de comparación propios de cada indicador; la revisión inicial no comprende todo el recorrido judicial. Alcance y metodología en el capítulo 3. [7]

La litigiosidad se mantiene en el tiempo: entre 2020 y 2024 se presentaron, en promedio, unas 214.000 reclamaciones económico-administrativas al año para el conjunto de tributos y contribuyentes. En Sociedades, el 38,2% de las reclamaciones resueltas en 2024 fueron estimadas total o parcialmente. Esta revisión administrativa puede ir seguida de la vía judicial, en la que también puede estimarse total o parcialmente la posición del contribuyente. [3, 43, 44]

Estos datos demuestran un nivel de controversia persistente.

9.2. El exceso de complejidad puede traducirse en costes empresariales materiales a través de tres canales

El primer canal son los **costes de cumplimiento**: comprender e interpretar las obligaciones tributarias y preparar y presentar las declaraciones. El segundo es la **fricción**, es decir, los recursos dedicados a las comprobaciones y la litigiosidad. El tercero es la **inversión**: la complejidad y la falta de seguridad jurídica pueden limitar su volumen y sus retornos.

Una litigiosidad prolongada puede afectar a la capacidad de creación de valor de la empresa y a la propia viabilidad de un proyecto. Sus consecuencias pueden ir más allá del gasto directo en profesionales y personal necesario para defender el expediente.

La seguridad jurídica resulta especialmente relevante para la inversión en intangibles y en I+D+i, ámbitos en los que España presenta brechas importantes frente a los países europeos de referencia. El informe refuerza la necesidad de que los incentivos fiscales puedan utilizarse con certeza y a tiempo. [9–11, 13–16, 18, 34, 35]

El trabajo define dos escenarios de referencia. El escenario de **convergencia** con los países europeos valora los beneficios económicos derivados de aproximar la complejidad estructural y el funcionamiento operativo del sistema español a la media utilizada en cada comparación. El escenario de mayor **ambición** valora avanzar más allá de esa media y situar a España entre los países europeos con menor complejidad tributaria y mayor seguridad jurídica. Alcanzar este segundo objetivo requeriría reformas más profundas y sostenidas en el tiempo.

Resultados económicos potenciales · millones de euros anuales

Canal e impacto	Convergencia	Ganancia adicional	Ambición total
Menores costes de cumplimiento	**4.970**	**5.860**	**10.830**
Menores costes directos de fricción	**6.480**	**1.660**	**8.140**
Recursos empresariales potencialmente liberables	**11.450**	**7.520**	**18.970**
Inversión empresarial potencialmente favorecida	**10.440**	**5.220**	**15.660**

La **ambición** total incluye la **convergencia**; la ganancia adicional es el segundo tramo de mejora. La inversión se presenta separada de los recursos liberables. Se mantienen las valoraciones elegidas en el capítulo 8: estimación media prudencial para cumplimiento, proporcionalidad a la duración para fricción e hipótesis del 5% y el 7,5% para inversión. Bases: costes a escala de 2025 e inversión de 2024; alcance en las notas.

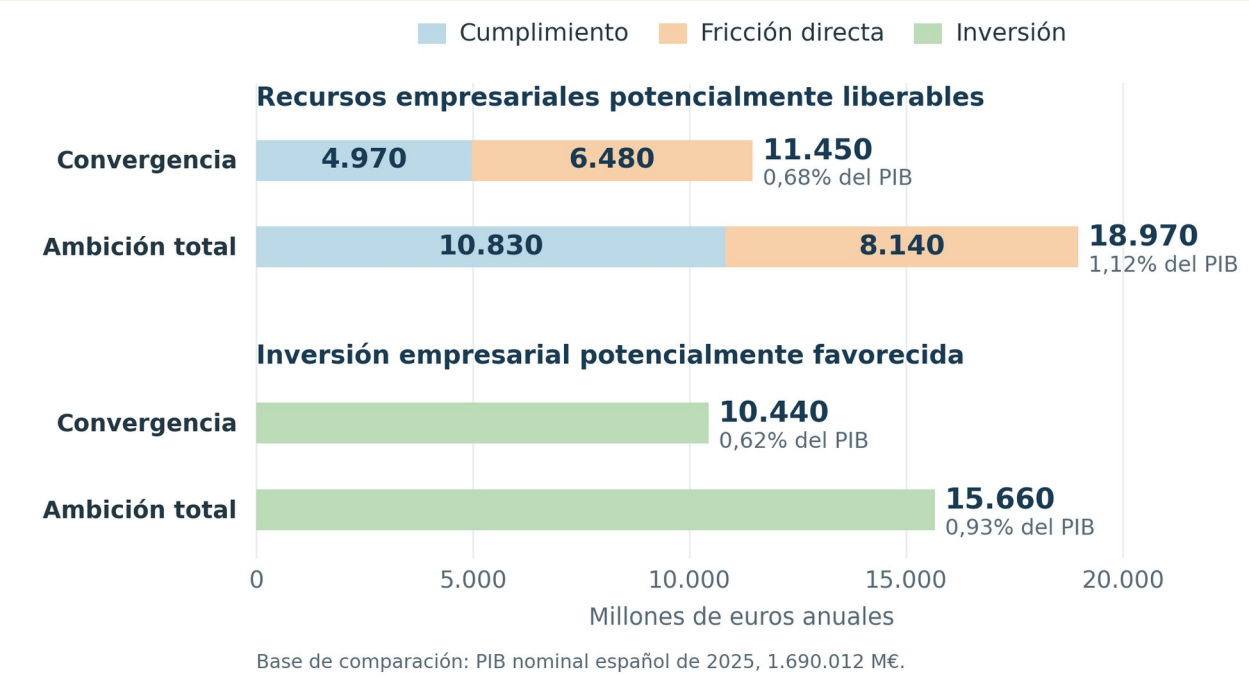
Una base de valoración prudente

El informe mantiene el **1,3%** del PIB como referencia principal para calcular la base de cumplimiento y, a partir de ella, la de fricción. La ampliación condicionada del perímetro sectorial examinada en el anexo 2 podría elevar esa referencia al **1,7%** del PIB y dar lugar a mayores recursos potencialmente liberables, como muestra el apartado 8.5. Esta comparación refuerza el carácter prudente de las valoraciones adoptadas en lo que respecta a la cobertura sectorial de la base de referencia. [19, 23–25]

9.3. Estos impactos pueden condicionar la competitividad y la capacidad de España para atraer capital y actividad

La magnitud de los impactos identificados justifica **incorporar la complejidad y la seguridad jurídica tributarias en la agenda de política económica**. Reducir la complejidad puede liberar recursos de las empresas y mejorar las condiciones para invertir, localizar actividades y desarrollar proyectos.

Figura 9.1. Escala anual de los resultados potenciales al reducir la complejidad tributaria



Los porcentajes del PIB son comparaciones de escala; no representan aumentos del PIB.

Cuadro de contexto · referencias de escala

Magnitud de comparación	Convergencia	Ambición total
Recursos empresariales liberables / recaudación de Sociedades de 2025	**27,1%**	**44,9%**
Suma de impactos económicos de distinta naturaleza (millones de euros anuales)	**21.890**	**34.630**
Suma de impactos / PIB de referencia de 2025	**1,30%**	**2,05%**

La comparación con los **42.266 millones de euros de recaudación de Sociedades de 2025** permite dimensionar los recursos empresariales absorbidos por el exceso de complejidad. Estos costes abarcan distintas obligaciones tributarias: la equivalencia no representa un tipo impositivo adicional. [76]

La suma de recursos e inversión solo ofrece una referencia de escala; los costes están valorados a escala de 2025 y la inversión tiene base de 2024. No estima un aumento del PIB, del bienestar ni un beneficio neto: combina magnitudes de distinta naturaleza. Los importes anuales son potenciales tras las reformas y la respuesta empresarial, no una previsión íntegra para su primer año.

Los recursos liberados podrían reforzar la inversión y la competitividad. Esta reasignación y una mayor inversión empresarial pueden favorecer la productividad y la innovación y generar un **valor social muy elevado**. El informe no cuantifica estos efectos; su valoración requiere un análisis posterior que evite duplicidades entre canales.

9.4. El funcionamiento de las garantías institucionales respalda la valoración económica y orienta las prioridades de reforma

Las garantías institucionales se han utilizado para contrastar la valoración de los impactos económicos. La complejidad puede mitigarse cuando el marco de relaciones entre el contribuyente y la Administración permite **obtener certeza previa en tiempos de mercado, defender la propia posición sin costes que impidan hacerlo y recibir una reparación plena, eficaz y a tiempo**. El análisis constata que existen garantías, pero su eficacia operativa es más limitada de lo que necesita la economía actual, especialmente por la duración de los procedimientos. [30, 41, 50]

Certeza que pueda utilizarse antes de invertir o financiar un proyecto

En el caso de las consultas vinculantes, existe un plazo general de seis meses para contestar y no cabe la aceptación por silencio positivo. Esta regulación procede de la reforma de la LGT de 2003. En 2024, las consultas contestadas tardaron una media de 185 días; esa cifra no incluye las pendientes. [3, 30, 41, 43, 44, 50]

En los informes motivados vinculantes para I+D, cuyo plazo normativo es de tres meses, se han documentado retrasos y controversias sobre el alcance de la garantía. [30, 41, 50, 64, 65, 69, 71, 72, 77]

En general, los mecanismos destinados a proporcionar certeza previa requieren plazos de respuesta más breves. La respuesta debe llegar cuando permita tomar decisiones en tiempo de mercado.

Una defensa que la empresa pueda sostener

Durante la controversia, la empresa debe atender honorarios de asesores y abogados y dedicar recursos internos. Además, el pago de la deuda o las garantías necesarias para obtener su suspensión pueden comprometer liquidez y capacidad financiera. Las garantías se vinculan a la suspensión de la deuda, no al derecho general a recurrir, y existen supuestos de suspensión sin garantía y de dispensa total o parcial. Las reducciones de sanciones vinculadas al pago y a no recurrir añaden un incentivo económico a aceptar la regularización. La duración de las controversias puede prolongar también la dedicación y la pérdida de foco de la empresa y convertir la defensa en una opción desfavorable en términos económicos. [30, 41, 50]

Cuando no concurre un supuesto de suspensión sin garantía o de dispensa, el coste de constituir y mantener las garantías puede dificultar el ejercicio efectivo del derecho de defensa. La duración de los procedimientos prolonga esa carga y puede influir en la decisión de continuar la controversia o aceptar la regularización. La protección frente al devengo de intereses durante determinados retrasos de la revisión económico-administrativa no elimina esos otros costes. [30, 50, 51]

Una reparación que sigue siendo parcial

La devolución de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías **no cubren de forma general los gastos de abogados y asesores, el tiempo del personal y del gestor ni la pérdida de foco y de oportunidades**. La devolución incorpora intereses; el reembolso de determinados costes requiere solicitud y acreditación. La empresa puede obtener la razón y conservar costes relevantes. Si la controversia dura años, algunas pérdidas pueden ser irreparables y el coste de defenderse puede hacer preferible renunciar a la reclamación. [30, 41, 50]

La cobertura parcial de los costes de fricción, agravada por la duración de las controversias, limita la efectividad del derecho a la defensa y a la reparación plena.

II. PROPUESTA DE POLÍTICA ECONÓMICA

9.5. Un Pacto por la Seguridad Jurídica Tributaria y la Reducción de la Complejidad

El pacto tendría como objetivo que el sistema tributario contribuya a los objetivos de política económica y competitividad, en particular a **elevar la productividad y crear condiciones para una mejora sostenible de los salarios**. Requeriría la colaboración de las empresas, el Gobierno —con Hacienda y sus áreas económicas— y el Parlamento, con apoyo del conocimiento profesional y técnico.

Su calendario debería orientar una primera etapa hacia la **convergencia** con los países europeos de referencia y continuar con reformas sostenidas para convertir la seguridad jurídica en una ventaja competitiva para España. El programa se organizaría en cuatro líneas de trabajo, con responsables, plazos y resultados verificables.

9.5.1. Revisar las fuentes de complejidad estructural

La actual actividad de revisión y control de la AEAT permite seleccionar áreas de controversia para analizar. El objetivo de la revisión debería incluir la claridad de las reglas, sus costes y las alternativas de simplificación, atendiendo, en particular, a la capacidad de las pymes. [19, 20, 40, 78, 79]

Área	Cuestiones que convendría analizar
IVA	Deducción, prorratas, sectores diferenciados y obligaciones necesarias para acreditar y ejercer los derechos.
Grupos empresariales	Entrada y salida del grupo fiscal, gastos financieros y utilización de bases negativas y créditos fiscales.
Reorganizaciones	Neutralidad fiscal, acreditación de motivos económicos y alcance de las regularizaciones por abuso.
Precios de transferencia	Valoración de intangibles, servicios y financiación intragrupo; documentación proporcionada y prevención de doble imposición.
Incentivos a la I+D+i	Actividades y gastos elegibles, utilización de incentivos y certeza de las estructuras de financiación.

9.5.2. Dar previsibilidad a la política tributaria futura

Completar el Plan Anual Normativo y el Plan Fiscal y Estructural con una **hoja de ruta tributaria plurianual para las empresas** que establezca objetivos, elementos cuya estabilidad se pretende preservar, reformas que se estudiarán, consultas y períodos de adaptación. El objetivo es ayudar a invertir y financiar proyectos, preservando las

competencias del Gobierno y del Parlamento, pero dando previsibilidad a las reformas tributarias futuras. [80–83]

9.5.3. Adaptar las garantías institucionales a las necesidades de la economía actual

Las líneas que siguen constituyen una **propuesta de temas a valorar y analizar** en el marco del Pacto por la Seguridad Jurídica Tributaria y la Reducción de la Complejidad. Su finalidad es abrir un diálogo sobre posibles reformas que permitan obtener certeza a tiempo, sostener la defensa y reparar los costes y perjuicios acreditados, si es el caso. Las experiencias internacionales aportan referencias para examinar su utilidad, condiciones de adaptación y efectos económicos. La selección de medidas quedaría abierta al contraste jurídico, institucional y presupuestario y al diálogo entre Administración, empresas y profesionales.

Certeza previa para cumplir e invertir

Procedimientos y plazos adecuados a la decisión empresarial

Podría analizarse si conviene diferenciar los procedimientos de consulta según la complejidad de la cuestión y el momento en que la empresa necesita decidir. Partiendo del plazo general español de seis meses, cabría estudiar, además de su posible reducción, vías para cuestiones recurrentes y una interlocución temprana con plazos más reducidos para inversión y financiación. Una posibilidad sería un canal propio para grandes proyectos, con un objetivo de respuesta de 90 días desde la solicitud formal, condicionado por la complejidad del caso y la información disponible. [30, 49, 84]

Protección ante la falta de respuesta

Convendría estudiar si, en supuestos delimitados, el incumplimiento del plazo de respuesta en consultas vinculantes podría producir un efecto favorable o una protección provisional para quien haya aportado información completa y actuado de buena fe. El análisis podría precisar qué consultas serían admisibles, cuándo empezaría el cómputo, qué hechos y criterios quedarían protegidos y cómo operarían la revisión y la comprobación posterior ante cambios, omisiones o abuso. [45, 46, 73]

Certeza en I+D y financiación

Sería útil valorar cómo coordinar los informes motivados, las consultas y los acuerdos previos y evitar la inseguridad jurídica a través de resoluciones aclaratorias tempranas que tengan en cuenta la importancia que el legislador atribuye a la I+D. Adicionalmente, es imprescindible garantizar la plena eficacia vinculante de los informes motivados. [38, 41, 46, 73–75]

Defensa efectiva durante la controversia

La revisión de las garantías podría examinar las condiciones económicas para sostener una posición tributaria durante toda la controversia, incluida su eventual continuación judicial.

Suspensión y garantías proporcionadas

Podría analizarse el funcionamiento efectivo de los mecanismos de suspensión y de **dispensa total o parcial de garantías** ya previstos en la legislación, valorando la claridad de sus requisitos, las exigencias de acreditación, los plazos de decisión y su capacidad para proteger la liquidez y la financiación de las empresas durante una controversia. A partir de esa evaluación, cabría estudiar garantías menos costosas, criterios más proporcionados y posibles ampliaciones de los supuestos de dispensa, preservando la protección del crédito público. [30, 50, 51, 53, 85]

El examen podría abarcar también la continuidad de la suspensión entre instancias y la posibilidad de aplazar el importe discutido atendiendo a la naturaleza e importe de la deuda, las posibilidades de cobro y el comportamiento del contribuyente. [30, 51, 53, 85]

Intereses y costes financieros durante la demora judicial

Partiendo de la protección ya prevista para los retrasos de la revisión económico-administrativa, podría analizarse la conveniencia de establecer una regla análoga sobre el devengo de intereses de las deudas suspendidas durante la vía contencioso-administrativa, cuando la duración del proceso exceda un umbral definido y ese exceso no sea imputable al contribuyente. El análisis debería precisar los plazos o hitos relevantes, el tratamiento de las distintas instancias y las causas de suspensión o prolongación justificadas. También cabría valorar separadamente los costes de mantenimiento de las garantías durante esas demoras. [30, 59]

Duración de los procedimientos y resolución temprana

Convendría evaluar qué medidas harían efectivos los plazos de resolución ya previstos en España y qué mecanismos evitarían que una controversia se prolongase por actuaciones repetidas o cuestiones que podrían aclararse antes. El análisis podría considerar medios y especialización, identificación temprana de los puntos discutidos y tratamiento de asuntos reiterativos, respetando la función de cada órgano revisor. Los plazos económico-administrativos existentes y sus efectos ante el incumplimiento serían el punto de partida. [30, 51]

Reparación de los costes y perjuicios acreditados

La agenda de reforma podría examinar qué parte de los costes de defender una posición permanece a cargo de la empresa cuando obtiene la razón, para valorar el funcionamiento del sistema.

Podría estudiarse una compensación tasada de los gastos profesionales necesarios y razonables en determinados procedimientos, además de los mecanismos españoles de devolución de ingresos y reembolso de garantías. [30, 51, 61, 62, 84, 86]

Otros perjuicios y capacidad de creación de valor

La atención directiva absorbida durante años y las oportunidades que dejan de aprovecharse pueden afectar a la estrategia y a la creación de valor, aunque sean difíciles de cuantificar. La posibilidad de compensar gastos de asistencia no equivale a reparar automáticamente otros efectos. Por ello, debería analizarse también qué actuaciones preventivas o de resolución temprana reducirían daños que una compensación tardía no puede revertir.

9.5.4. Mejorar la información, fijar objetivos y evaluar los resultados

Es necesario conocer con mayor detalle cómo funcionan las garantías y los procedimientos de **gestión, inspección, recaudación y revisión económico-administrativa**. Las estadísticas deberían permitir seguir la duración de cada fase y del conjunto, los expedientes pendientes, las resoluciones por número e importe, los recursos financieros comprometidos y el tiempo y alcance de la reparación. En consultas e I+D interesa comprobar si la respuesta llega antes de la decisión o del vencimiento que condiciona su utilidad.

A partir de esa información, el Gobierno podría acordar una línea base, asignar responsables y publicar un calendario de reformas y objetivos medibles. Hacienda y los órganos competentes aportarían datos comparables; las empresas y los profesionales contrastarían su funcionamiento; y el Parlamento recibiría una evaluación periódica de avances y resultados.

La evaluación debería relacionar las mejoras del sistema con menores costes, más inversión y mayor competitividad, incluidos los costes de implantación y los efectos presupuestarios. Así, la colaboración se traduciría en decisiones de política tributaria y económica y en correcciones cuando los resultados se aparten de los objetivos.

Fuentes y notas de lectura

Resultados del informe y evidencia económica

Capítulos 1 a 8 de este informe. Diagnóstico **TCI** y **B-READY**, capítulos 2 y 3; bases, capítulo 4; cumplimiento, capítulo 5; fricción, capítulo 6; inversión, capítulo 7; elección institucional, apartado 8.5. **TCI** España 0,426; referencia UE: 10,091/27; diferencia relativa: 13,9828%. **TCI** y metodología

[19, 20] **Comisión Europea, VVA/KPMG (2022).** Tax compliance costs for SMEs. Evidencia sobre carga relativa, recursos internos y asesoramiento; pp. 55 y 134. El origen y los límites de la referencia de fricción de McBride (2024) se explican en el capítulo 6. Estudio europeo

[9, 10, 13–15] **Eurostat, INE y Cotec-Ivie.** Inversión empresarial: FBCF de sociedades no financieras y financieras (S11+S12), 2024; incluye potencialmente sociedades bajo control público. Cotec-Ivie, La economía intangible en España, informe 2024, datos de 2023, cuadro 1.1. La referencia implícita es 7,8%/0,727; los tres líderes promedian 14,3%. Eurostat · Cotec-Ivie

[31] **Devereux (2016), Oxford University Centre for Business Taxation.** Measuring corporation tax uncertainty across countries, tabla 4, p. 8. Encuesta de 88 responsables fiscales y asesores; 72 respuestas a la pregunta de inversión. Encuesta original

[16, 18, 34] **Evidencia sobre incertidumbre e inversión.** Jacob, Wentland y Wentland (2022), Management Science, 68(6), 4065–4089; Güçeri y Albinowski (2021), Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170; Dörrenberg et al. (2026), Tax Policy Uncertainty and Investment, documento de trabajo TRR 266 n.º 255. Los diseños y ámbitos no identifican un coeficiente común para España. Jacob et al. · Güçeri y Albinowski · Estudio alemán

[11, 35] **Ejercicio de I+D, apartado A4.5 del anexo 4.** Sobre 13.340 M€ de gasto empresarial de 2024, cobertura hipotética del 25% al 60% (alternativa: del 20% al 60%), apoyo ilustrativo del 25% y 1,5 euros de I+D adicional por euro de apoyo, con referencia a AIReF (2020). El apoyo fiscal ilustrativo asciende a 1.167–1.334 M€ y la I+D adicional a 1.751–2.001 M€. INE 2024 · AIReF

[1] **FMI/OCDE (2018), Update on Tax Certainty.** Encuesta empresarial de 2016, figura 7, p. 44; grupo OCDE de 515 empresas con sede mundial o regional en 33 países. Sus respuestas no son porcentajes de inversión perdida. Informe de 2018

[76] **AEAT, Informe Anual de Recaudación Tributaria 2025.** Apartado 3: 42.266 M€ de ingresos por Sociedades. Denominador utilizado solo como referencia de escala. Fuente oficial

Bases y lectura de las magnitudes

Cumplimiento: 1,3% del PIB de referencia de 2025, 1.690.012 M€, da 21.970,156 M€. Fricción: el 15% de esa base da 3.295,5234 M€; es una referencia teórica apoyada en una muestra de 21 multinacionales, 20 radicadas en Estados Unidos, no una medición española ni un techo. Inversión: base empresarial de 2024 de 208.800 M€. Se mantienen las bases del informe y las operaciones se realizan antes del redondeo de presentación. Las estimaciones identifican el exceso potencialmente evitable, no el coste total del sistema.

Los intangibles utilizan el denominador de **Cotec-Ivie** de 1.386.813,695 M€: VAB más inversión intangible adicional. No se mezcla con otro PIB a precios de mercado. Las operaciones dan 40.620,10 M€ y 90.142,89 M€; en el cuerpo se emplean «supera 40.000» y «unos 90.000». Las brechas de intangibles, I+D y la inversión agregada no se suman entre sí.

Fuentes institucionales y alcance de la valoración

[30, 41, 50] **Marco jurídico español.** Ley 58/2003, General Tributaria, arts. 32–33 (devolución y garantías), 88–89 (consultas), 188 y 212 (sanciones) y 233 (suspensión); RD 520/2005 (revisión y reembolso); RD 1432/2003, art. 8 (IMV). El reembolso del coste de las garantías incorpora el interés legal sin necesidad de pedir ese interés por separado. LGT · RD 520/2005 · RD 1432/2003

[3, 43, 44] **Consultas y reclamaciones.** DGT, memorias 2021–2024; Memoria 2024, p. 91. Defensor del Pueblo, queja 24018247, 27 de septiembre de 2024. Memoria TEA 2024: media de 213.563 entradas anuales en 2020–2024; 196.442 en 2024. Para Sociedades, 3.415/8.935 reclamaciones de Sociedades estimadas total o parcialmente, 38,2%; 41,2% para el conjunto de tributos. La vía económico-administrativa puede preceder a la judicial; no se presume una tasa acumulada. DGT 2024 · Defensor del Pueblo · TEA 2024

[64, 65, 69, 71, 72, 77] **Funcionamiento de los IMV y financiación de I+D.** TEAC, 19 de noviembre de 2024, RG 00/04038/2021: solicitud de 13 de julio de 2018 e informe de 29 de julio de 2019. Memoria IMV 2024 y encuesta oficial IMV 2020. Tribunal Supremo, 8 de octubre de 2024: alcance vinculante bajo el régimen del TRLIS aplicable hasta 2014. El capítulo 8 precisa la jurisprudencia posterior, las comprobaciones de gastos y la litigiosidad sobre AIE, sin cuestionar globalmente su utilización legítima. TEAC sobre demora · Memoria IMV · Tribunal Supremo

En el circuito CDTI se emitieron 867 informes en 2024, con dos por encima de tres meses; en 2025, 759, ninguno por encima. Es un circuito específico. La antigua comparación de 688,1 M€ de deducciones aplicadas en 2023 con 12.615,7 M€ de I+D empresarial, alrededor del 5,5%, se conserva como relación entre magnitudes distintas y no como tasa de cobertura. CDTI 2024 · CDTI 2025

[45, 46, 53–55, 61–63, 73–75] **Derecho comparado.** Referencias y condiciones completas en las referencias comparadas de los apartados 8.1 a 8.4: Italia, art. 11 de la Ley 212/2000; Francia, consultas e I+D; Países Bajos e Irlanda, impugnación y pago; Países Bajos, Suecia y Dinamarca, costes de asistencia; Alemania, certificación técnica. Se proponen como mecanismos para analizar. Compensación neerlandesa · Compensación danesa · I+D en Francia · Certificación alemana

[49] **HMRC, Advance Tax Certainty Service.** Guía oficial: apertura el 1 de julio de 2026, umbral de 1.000 millones de libras y objetivo de respuesta de 90 días sujeto a complejidad y acuerdo. Referencia verificada el 18 de octubre de 2026. Guía de HMRC

Interpretación económica y costes no agregados

Las cifras son escenarios anuales potenciales tras las reformas. La **ambición** total incluye la **convergencia** y no es una tasa que se acumule cada año. Los costes financieros, los recursos públicos, los efectos posteriores sobre producción y productividad y los costes de implantación no se añaden a los titulares. El cuadro no es una evaluación de beneficio social neto ni una previsión de recaudación.

La ilustración financiera del capítulo 6 aplica un coste anual hipotético del 5% a la exposición de 10.856 M€ de deuda suspendida y obtiene 542,8 M€ por año. El saldo incluye distintos tipos de contribuyentes y no equivale a una exposición empresarial media anual. La proporción de resoluciones favorables por número de asuntos no permite atribuir ese mismo porcentaje al importe de la deuda. Este ejercicio se mantiene separado de los recursos potencialmente liberables. [30, 41, 50]

Notas de la propuesta de política económica

[40, 78, 79] **Áreas de complejidad que se propone analizar.** Directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2026, Resolución de 11 de marzo de 2026: III.3.A.1.1 (grupos), III.3.A.1.2 (precios de transferencia) y III.3.A.4.5 (créditos fiscales e incentivos). Su inclusión en el control no demuestra por sí sola exceso de complejidad o actuación improcedente. Plan AEAT 2026

Para IVA, TEAC de 27 de febrero de 2026, RG 00/01454/2023: prorratas y delimitación de la opción tributaria. La Memoria TEA 2024 registra 18.766 entradas y 20.674 resoluciones de IVA; no cabe atribuir todo ese volumen a complejidad normativa. Para reorganizaciones, TEAC de 8 de mayo de 2026, RG 00/02211/2024 y acumulados: neutralidad, motivos económicos y alcance del ajuste. Este último supuesto trata el IRPF del socio en una aportación de acciones, no una estadística de Sociedades. TEAC: IVA · TEAC: reorganizaciones

[80–83] **Previsibilidad y planificación tributaria.** España ya dispone del Plan Anual Normativo y del Plan Fiscal y Estructural 2025–2028. Se propone completar estos instrumentos con una orientación plurianual accesible y específica para la fiscalidad empresarial. Plan Anual Normativo 2026 · Plan Fiscal y Estructural

La **Corporate Tax Roadmap** británica, publicada el 30 de octubre de 2024, explicita compromisos para la legislatura sobre el tipo general de Sociedades, incentivos a la inversión y a la I+D, así como materias que se someterán a consulta. La hoja de ruta irlandesa, publicada en 2018 y actualizada en enero de 2021, presenta el balance de compromisos y un calendario de actuaciones y consultas. Son referencias de planificación y participación, no evidencia causal de sus efectos ni una descripción de todo el régimen tributario actual. Reino Unido · Irlanda

Precisiones sobre defensa, reparación y comparación institucional

La LGT contempla una reducción del 40% de la sanción, en los supuestos y con los requisitos del art. 188.3, vinculada al pago y a no recurrir liquidación o sanción. La reducción por conformidad del 30% tiene otro alcance: se pierde al impugnar la regularización, no si solo se recurre la sanción. Las actas con acuerdo tienen un régimen específico. Las sanciones recurridas en tiempo y forma quedan suspendidas sin garantía en los términos del art. 212.3; el art. 233 regula la suspensión de otros actos y sus dispensas. Estas precisiones evitan identificar el coste de suspender con un requisito general para recurrir.

Los mecanismos ordinarios de devolución y reembolso no deben confundirse con las costas judiciales ni con la responsabilidad patrimonial, sometidas a requisitos propios. La reparación plena se propone como objetivo de reforma. La reparación parcial y la pérdida de oportunidades apoyan una prioridad de política económica; no constituyen por sí solas una estimación causal del coste ni justifican añadir importes no medidos.

Italia: el *interpello* opera con plazos y efectos de silencio bajo requisitos legales de admisibilidad y contenido. Francia: la protección por silencio corresponde a procedimientos específicos, incluido el de I+D, no a todas las consultas. Países Bajos: el aplazamiento se refiere al importe controvertido y puede estar sujeto a condiciones. Las compensaciones neerlandesa y danesa de asistencia tienen requisitos y límites propios. Se propone estudiar su diseño y funcionamiento, no trasladarlas automáticamente. Aplazamiento neerlandés

Fuentes adicionales del capítulo

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[38] España (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Artículos 35, 39.2, 43–47 y 124. Consultar fuente

[84] Dirección General de Tributos. Consultas tributarias escritas. Sede electrónica: requisitos, plazos y procedimiento. Consultas tributarias de la DGT

[51] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2025). Resolución de 24 de septiembre de 2025 de la Presidencia, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. BOE-A-2025-19857, de 6 de octubre de 2025. Resolución AEAT de 24 de septiembre de 2025

[85] Países Bajos. Leidraad Invordering 2008, artículo 25.2.5. Texto y explicación oficial publicados en Staatscourant 2017, n.º 35158. Garantías y aplazamiento de la deuda impugnada. Artículo 25.2.5 y explicación oficial

[87] Reino Unido. HMRC, Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute y ficha CC/FS21, actualizada el 4 de septiembre de 2026. Mediación por un funcionario formado de HMRC, neutral en su intervención; conserva los recursos y exige respetar sus plazos. No constituye un tribunal externo. Guía del procedimiento ADR · Ficha CC/FS21

[86] Suecia. Skatteverket, Rätten till ersättning, guía jurídica 2026.2; capítulo 43 de la Ley de Procedimiento Tributario. Asistencia razonablemente necesaria por éxito total o parcial, interés jurídico u otras circunstancias legales. El régimen limita los gastos elegibles y excluye el trabajo propio. Guía de compensación de gastos

Referencias del capítulo

Referencias completas en la bibliografía consolidada: [1, 3, 5–7, 9–11, 13–16, 18–20, 30, 31, 34, 35, 38, 40, 41, 43–46, 49–51, 53–55, 61–65, 69, 71–87].

Anexo 1. Posición comparada y evolución de la complejidad tributaria

La posición de España en el conjunto europeo

El gráfico sitúa a España dentro de toda la distribución europea. Permite identificar los siete países con menor complejidad, que se utilizan como referencia para definir un escenario de **ambición** en la reducción de la complejidad estructural. También permite comparar la posición de España con las grandes economías de la Unión.

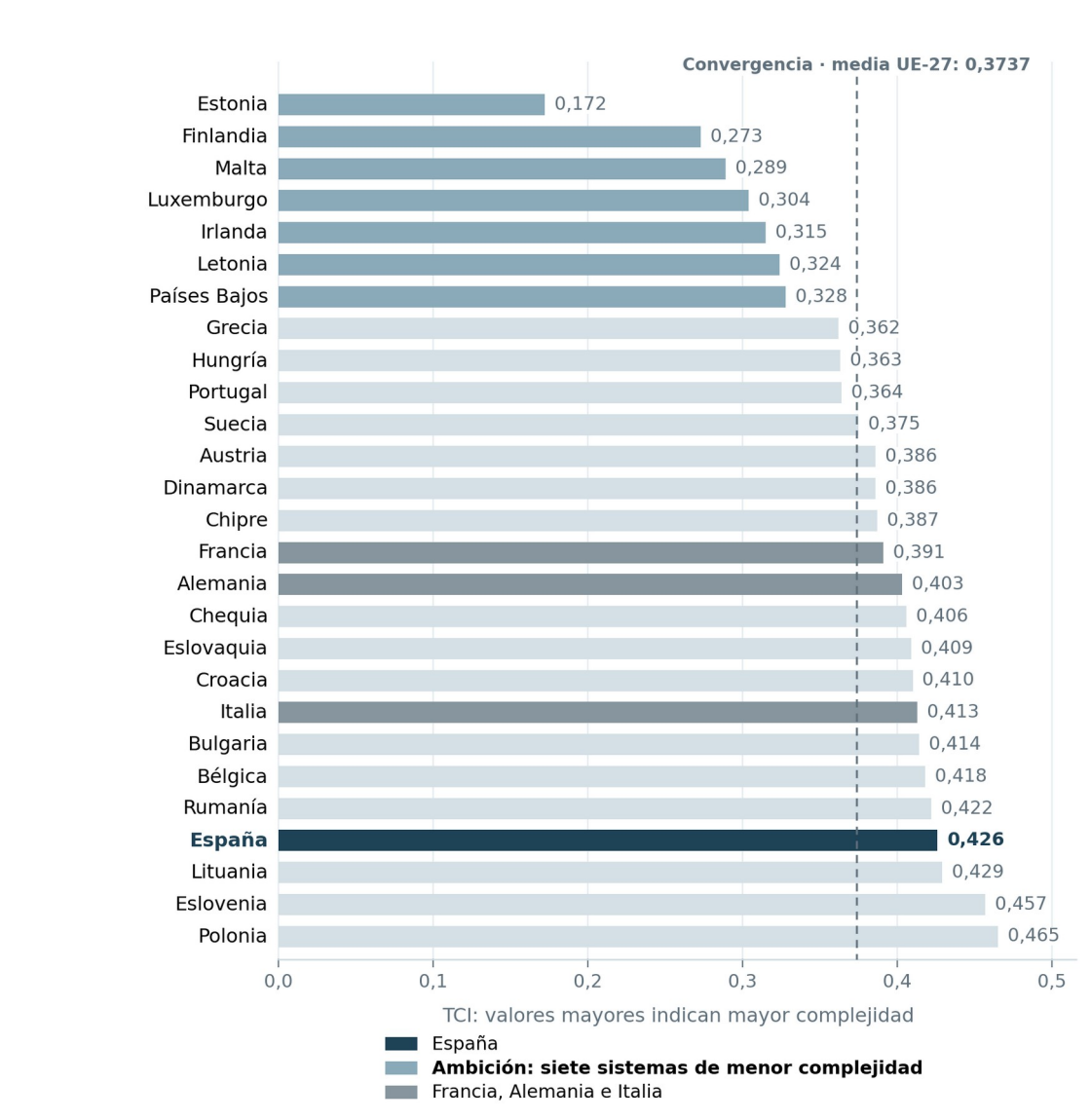


Figura A1.1. **TCI** agregado de los 27 Estados miembros, 2024. Fuente: Global MNC Tax Complexity Project. Valores nacionales expresados a tres decimales. El índice varía entre 0 y 1; el eje se inicia en cero y muestra hasta 0,5 para facilitar la lectura. [5, 6]

Francia (0,391), Alemania (0,403) e Italia (0,413) también se sitúan por encima de la media de complejidad utilizada, pero con un índice inferior al de España. Su ausencia del grupo de **ambición** responde a sus resultados, no a una exclusión por tamaño. [5, 6]

Complejidad normativa elevada y deterioro reciente del marco de aplicación

El puesto 24 del índice agregado no implica una posición idéntica en todos sus componentes. En 2024, España ocupa el **puesto 25 de 27 en complejidad de las normas**, mientras que el marco de aplicación se sitúa aproximadamente en la zona media de la distribución europea. [5, 6]

La serie 2016–2024 muestra una complejidad normativa persistentemente elevada y un m**arco de aplicación que, tras una mejora en 2020, vuelve a hacerse más complejo. En 2024, ambos componentes alcanzan su mayor valor en complejidad entre las cinco ediciones disponibles. El deterioro reciente es especialmente acusado en el marco de aplicación** de las normas, es decir, orientaciones interpretativas, comprobaciones y recursos. En este ámbito, el índice entre 2022 y 2024 pasa de 0,225 a 0,290, un incremento cercano al **29%**, frente al **5%** de incremento de complejidad del componente normativo.

Medida para España	2016	2018	2020	2022	2024
TCI agregado	0,378	0,401	0,367	0,381	0,426
Complejidad de las normas	0,512	0,533	0,514	0,536	0,563
Complejidad del marco de aplicación	0,243	0,270	0,220	0,225	0,290

Fuente: Global MNC Tax Complexity Project, ediciones 2016–2024; valores expresados a tres decimales. La nota de alcance explica el ajuste metodológico del componente normativo desde 2022. Las variaciones describen el indicador, no porcentajes de aumento de costes. [5, 6]

El diagnóstico combina, por tanto, **una complejidad normativa elevada con un deterioro reciente del grado de complejidad en el marco de aplicación** de las normas. Esta descomposición ayuda a interpretar los datos operativos.

Evolución del TCI. Se recogen las cinco ediciones disponibles entre 2016 y 2024, con valores expresados a tres decimales. Desde 2022, el proyecto asigna un valor cero a las normas consideradas no aplicables por más de la mitad de los participantes de un país. Las ediciones anteriores no han sido recalculadas; los autores indican que la simulación del ajuste sobre ellas produce desviaciones menores. La trayectoria no es uniforme y las variaciones del índice no representan porcentajes de aumento de los costes.

Fuentes del anexo 1

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

ANÁLISIS DE POLÍTICA ECONÓMICA / ANEXO 2

Anexo 2. Alcance y fundamentos de las bases económicas de referencia

Este anexo documenta las bases de cumplimiento y de fricción del capítulo 4 y contrasta su robustez. El apartado A2.1 examina el alcance de la referencia europea del 1,3% del producto interior bruto y la somete a dos estimaciones alternativas: la ampliación del perímetro sectorial y una estimación de abajo arriba con la estructura empresarial española. Los apartados A2.2 y A2.3 fundamentan y contrastan la proporción del 15% utilizada para la fricción. El apartado A2.4 recoge los criterios de cálculo y dos análisis de sensibilidad: la aplicación de los indicadores por tamaño de empresa y la frecuencia de las comprobaciones. El apartado A2.5 reúne las precisiones de cálculo. La base de inversión y las brechas de intangibles e investigación y desarrollo se documentan en el anexo 4.

A2.1. La base de cumplimiento: alcance y contraste

Diseño del contraste

La referencia de cumplimiento procede de un único estudio, elaborado por VVA y KPMG para la Comisión Europea, y se traslada a España mediante un cociente sobre el producto interior bruto. Su validez descansa en tres condiciones: que el cociente publicado represente con exactitud la estimación del estudio; que el perímetro sectorial del estudio no sesgue la referencia; y que la estructura empresarial europea sea trasladable a la española. Ninguna de ellas puede verificarse directamente con la información disponible. Por ello se adopta una estrategia de **triangulación**: se comparan estimaciones obtenidas por vías diferentes, con supuestos solo parcialmente comunes, y se examina si convergen. [19]

Cuadro A2.1. Estimaciones de la carga de cumplimiento tributario empresarial

Estimación	Procedimiento	Supuesto determinante	% del producto interior bruto
Cociente publicado	Coste agregado del estudio europeo sobre el producto interior bruto de los 28 países, redondeado en la fuente	—	≈ 1,30
Cociente reconstruido	204.000 millones de euros entre el producto interior bruto de 2019 de la Unión y el Reino Unido	Denominador de 2019	1,233
Vía 1. Ampliación sectorial	Factor de cobertura por tamaño aplicado al cociente	Igual coste medio por empresa de igual tamaño en los sectores omitidos	1,627–1,716

Estimación	Procedimiento	Supuesto determinante	% del producto interior bruto
Vía 2. Estimación de abajo arriba	Empresas activas en España por estrato de tamaño por el coste medio por empresa del estrato	Composición de la muestra de microempresas del estudio	1,974 (1,535–2,204)

Fuentes: VVA y KPMG (2022); Eurostat; Instituto Nacional de Estadística; cálculos propios. Los intervalos de las vías 1 y 2 reflejan supuestos alternativos, no intervalos de confianza. [19, 24, 90–94]

Reconstrucción del cociente publicado

El estudio cifra el coste anual en unos 204.000 millones de euros y lo describe como aproximadamente el 1,3% del producto interior bruto de los países analizados («roughly 1.3%», p. 21). Las observaciones de coste corresponden al ejercicio 2019. Con el producto interior bruto de 2019 de la Unión de 27 (14.019 miles de millones de euros) y del Reino Unido (2.527 miles de millones), el cociente exacto es: [19, 94]

$$r_0 = 204 / (14.019 + 2.527) = 1,233\% \quad \text{(A2.1)}$$

La diferencia respecto del 1,3% (0,067 puntos, equivalente al 5,2% del cociente) procede del redondeo de la fuente. Calculadas sobre r_0, las valoraciones del informe serían un 5,2% inferiores: 10.857 y 17.989 millones de euros anuales en convergencia y ambición total, frente a 11.447 y 18.968 millones.

Vía 1. Ampliación del perímetro sectorial

La población representada por el estudio comprende 18.428.989 empresas de cinco sectores: industria manufacturera (sección C de la clasificación de actividades), construcción (F), comercio mayorista y minorista y reparación de vehículos (G), hostelería (I) y actividades profesionales, científicas y técnicas (M). La ponderación de la encuesta se realiza dentro de ese universo; el estudio no documenta una extrapolación a los demás sectores. [19] (pp. 14–15, 21 y 149)

La ampliación alcanza el agregado histórico de la economía empresarial no financiera de Eurostat: secciones B a N, excepto K, más S95. Añade industrias extractivas, energía, agua, transporte, información y comunicaciones, actividades inmobiliarias, servicios administrativos y reparación de ordenadores y bienes personales. Permanecen fuera, entre otras, la agricultura y las actividades financieras. Se utiliza la población de la Unión de 28 de 2017: sus cinco sectores suman 18.428.993 empresas, prácticamente las mismas que la tabla del estudio, lo que respalda la elección de ese año aunque los autores no lo identifiquen expresamente. [24, 25]

Para cada tamaño s se calcula R_s, el cociente entre las empresas del universo ampliado y las cubiertas por el estudio. El factor de ampliación es:

$$F(q) = 1 + q \cdot \Sigma_s w_s \cdot (R_s - 1) \quad \text{(A2.2)}$$

donde w_s es la participación de cada tamaño en el coste del estudio y q el coste medio por empresa de los sectores omitidos en relación con el de los cubiertos, dentro del mismo tamaño. La hipótesis central q = 1 supone igualdad de costes medios: Eurostat aporta el número de empresas, pero no acredita esa igualdad. Las participaciones son las publicadas para micro y pequeñas empresas (87% y 10%); el 3% restante se reparte con el coste medio publicado de las grandes empresas (31.822 × 33.917 euros = 0,529% del total), y el resto, 2,471%, corresponde a las medianas. [19, 24]

Cuadro A2.2. Población empresarial por tamaño y factores de ampliación

Tamaño	Cinco sectores del estudio	Universo ampliado	Factor R_s
Microempresas	17.066.913	22.600.000	1,3242
Pequeñas	1.159.901	1.455.202	1,2546
Medianas	170.353	236.183	1,3864
Grandes	31.822	47.810	1,5024

Fuentes: VVA y KPMG (2022), cuadro 1; Eurostat, sbs_sc_sca_r2, Unión de 28, 2017. [19, 24]

Con q = 1 el factor es F = 1,320. Aplicado al cociente publicado resulta el 1,716% del producto interior bruto, aproximadamente el 1,7%; aplicado al cociente reconstruido, el 1,627%. El resultado depende sobre todo del número de microempresas del universo ampliado, que está redondeado y lleva marca de estimación en la fuente: cada 1% de variación en esa cifra modifica el resultado en unos 0,015 puntos del producto interior bruto.

Nota de datos. Las cuatro clases del universo ampliado suman 24.339.195 empresas, frente al agregado publicado de 24.378.356; se conserva la diferencia sin redistribuirla. Las cifras de microempresas y de parte de las pequeñas presentan marcas de estimación o de definición distinta. Los porcentajes de coste y la referencia del 1,3% están redondeados en la fuente. [19, 24, 25]

Vía 2. Estimación de abajo arriba con la estructura empresarial española

La segunda vía no traslada un cociente europeo: reconstruye el coste agregado español a partir de su propia población empresarial. El coste se obtiene sumando, por estratos de tamaño, el número de empresas activas en España multiplicado por el coste medio de cumplimiento por empresa del estrato, con un ajuste por coste laboral y un componente específico para los grandes contribuyentes:

$$C = \omega \cdot \Sigma_s N_s \cdot c_s + G \cdot g \qquad \text{(A2.3)}$$

donde N_s es el número de empresas activas en España en el estrato s; c_s, el coste medio de cumplimiento por empresa del estrato en el estudio europeo, en euros de 2019; ω, el factor de ajuste de coste laboral; G, el número de grandes contribuyentes adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes; y g, el coste adicional atribuido a cada uno. El resultado se expresa sobre el producto interior bruto español de 2025, 1.690.012 millones de euros. [23]

El coste medio de cada estrato se deduce de los datos publicados como $c_s = w_s \cdot T / M_s$, donde T = 204.000 millones de euros y M_s es el número de empresas del estrato en la población del estudio. Resultan 10.399 euros por microempresa, 17.588 por pequeña empresa, 29.590 por mediana y 33.917 por gran empresa. [19]

El Directorio Central de Empresas distingue las empresas sin asalariados (1.800.443, el 57,2% de las microempresas españolas) de las que tienen entre 1 y 9 asalariados (1.348.909). El estudio europeo no hace esa distinción: su coste medio por microempresa es una mezcla de ambos tipos. Si c_1 es el coste de una microempresa con asalariados, $c_0 = k \cdot c_1$ el de una empresa sin asalariados y p la proporción de estas en la muestra ponderada del estudio, el coste observado cumple: [90]

$$\bar{c}_\mu = (1 - p) \cdot c_1 + p \cdot k \cdot c_1 \implies c_1 = \bar{c}_\mu / (1 - p + p \cdot k) \quad \text{(A2.4)}$$

Con los valores centrales p = 0,5 y k = 0,5 se obtiene c_1 = 13.865 euros y c_0 = 6.933 euros. El estudio valora el tiempo interno al coste laboral del personal administrativo y añade el gasto en servicios externos, ambos intensivos en trabajo. Los costes se trasladan a 2025 mediante el cociente entre el coste laboral por hora en España en 2025 (26,4 euros) y en la Unión en 2019 (27,7 euros): ω = 0,953. El ajuste supone que el tiempo de cumplimiento por empresa no ha variado entre 2019 y 2025. [19, 91]

El coste medio de 33.917 euros por gran empresa no es representativo de los grupos de mayor dimensión: la encuesta de McBride atribuye a 21 multinacionales un coste medio de unos 25,6 millones de dólares. Se añade un componente prudente de g = 250.000 euros para cada uno de los G = 2.450 contribuyentes adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. [20, 93]

Cuadro A2.3. Parámetros de la estimación de abajo arriba

Parámetro	Valor central	Fuente o criterio
Coste agregado del estudio, T	204.000 M€	VVA y KPMG (2022), p. 21
Participación en el coste: micro / pequeñas	87% / 10%	VVA y KPMG (2022), p. 21
Participación: medianas / grandes	2,471% / 0,529%	Cálculo con el coste medio de las grandes, p. 22
Empresas en España por estrato, N_s	Cuadro A2.4	Directorio Central de Empresas, 1 de enero de 2025
Proporción de empresas sin asalariados en la muestra, p	0,5	Supuesto; intervalo 0–0,673
Coste relativo de una empresa sin asalariados, k	0,5	Supuesto; intervalo 0,25–1
Ajuste de coste laboral, ω	0,953	Eurostat: 26,4 / 27,7 euros por hora
Grandes contribuyentes, G	2.450	Memoria de la Administración Tributaria 2023

Parámetro	Valor central	Fuente o criterio
Coste adicional por gran contribuyente, g	250.000 €	Supuesto prudente; intervalo 0–1.000.000 €

M€: millones de euros. [19, 20, 90, 91, 93]

Cuadro A2.4. Coste de cumplimiento estimado por estrato de tamaño

Estrato	Empresas en España (2025)	Coste por empresa (€ de 2019)	Coste total (M€)
Sin asalariados	1.800.443	6.933	12.482
De 1 a 9 asalariados	1.348.909	13.865	18.703
De 10 a 49 asalariados	134.826	17.588	2.371
De 50 a 249 asalariados	21.307	29.590	630
De 250 o más asalariados	5.339	33.917	181
Total con costes europeos de 2019	3.310.824		34.368
Ajustado a coste laboral español de 2025 (× 0,953)			32.755
Componente de grandes contribuyentes (2.450 × 250.000 €)			613
Coste estimado para España, 2025			**33.368**
En % del producto interior bruto de 2025			**1,974%**

Fuentes: Directorio Central de Empresas 2025; VVA y KPMG (2022); Eurostat; cálculos propios con p = 0,5 y k = 0,5. [19, 90, 91, 93]

Dos variantes acotan los supuestos de calendario y de composición. Si las microempresas se valoran sin distinguir entre tipos (k = 1), el resultado es el 2,063%. Si todo el cálculo se realiza con datos de 2019 (coste laboral y producto interior bruto de ese año, sin componente de grandes contribuyentes), se obtiene el 2,172%; es mayor porque el producto interior bruto nominal ha crecido desde 2019 más que el coste laboral (un 36% frente a un 21%). Se prefiere la versión de 2025 porque empresas, costes y denominador se refieren al mismo año.

Composición de la muestra de microempresas

El parámetro p no es observable. El estudio pondera la encuesta por país, sector y tamaño, pero no dentro de las microempresas (anexo III, p. 149). Los indicios apuntan en direcciones opuestas: la empresa media ponderada tiene unos seis empleados, lo que es compatible con una muestra representativa (p. 20); pero la selección a partir de bases de datos empresariales y un cuestionario centrado en el Impuesto sobre Sociedades y el impuesto sobre el valor añadido pueden infrarrepresentar a los trabajadores por cuenta propia (pp. 6 y 10). [19]

Eurostat permite acotar el intervalo. En los sectores comunes con datos disponibles (construcción, comercio, hostelería y actividades profesionales), las empresas de una persona representaban en 2021 el 67,3% de las microempresas de la Unión y el 56,6% de las españolas. Los extremos son, por tanto, p = 0 (muestra integrada solo por microempresas con asalariados) y p = 0,673 (muestra con la composición de la población europea). Se adopta como valor central el punto intermedio, p = 0,5. [92]

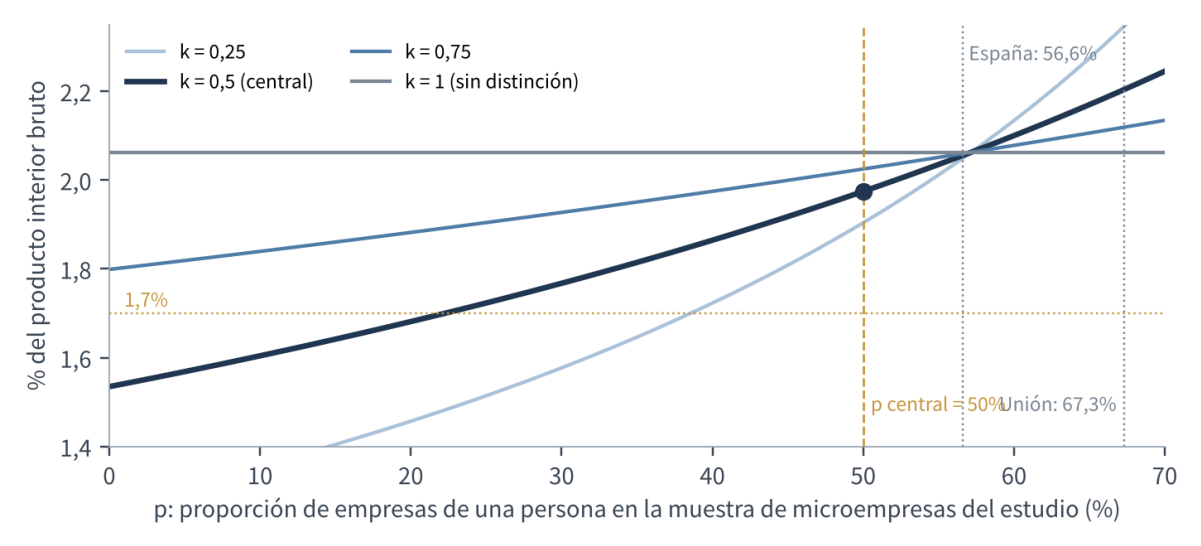


Figura A2.1. Sensibilidad de la estimación de abajo arriba a la composición de la muestra (p) y al coste relativo de las empresas sin asalariados (k). Cálculos propios. [19, 90, 92]

La figura muestra una propiedad útil para interpretar el resultado. Cuando p coincide con la proporción española de empresas sin asalariados (57,2%), la estimación es independiente de k e igual al 2,063%: en ese punto, la mezcla de microempresas de la muestra y la de la población española son la misma, y el supuesto sobre el coste relativo deja de influir. El parámetro k solo tiene efecto en la medida en que la composición de la muestra difiere de la española.

Análisis de sensibilidad

La figura A2.2 recoge la variación de la estimación cuando cada parámetro recorre su intervalo con los demás en su valor central. El resultado es sensible sobre todo a p; los demás parámetros lo alteran en torno a 0,1 puntos o menos.

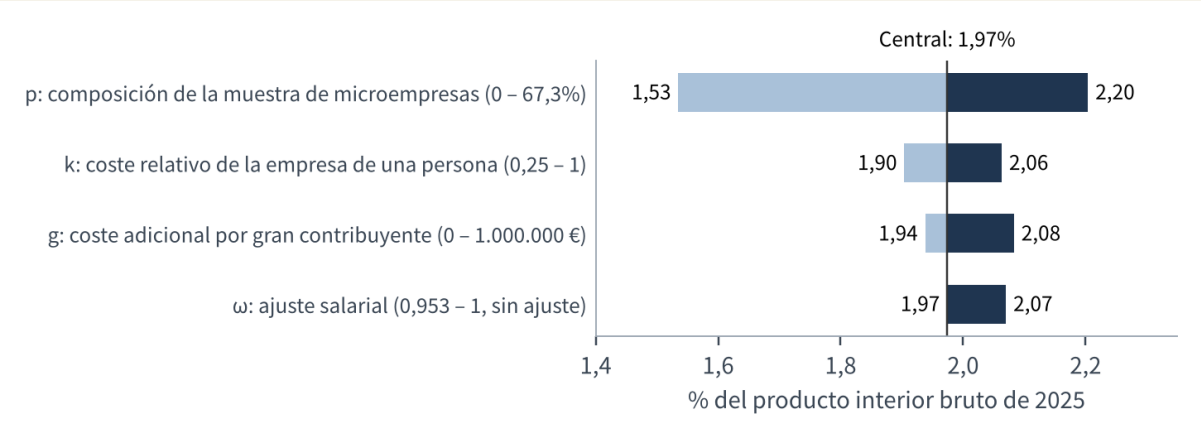


Figura A2.2. Análisis de sensibilidad univariante de la estimación de abajo arriba (% del producto interior bruto de 2025). Cálculos propios. [19, 20, 90–93]

En la malla conjunta p ∈ [0; 0,673] y k ∈ [0,25; 1], la estimación oscila entre el 1,27% y el 2,35%. Solo desciende por debajo del 1,3% en el vértice p = 0 y k = 0,25, es decir, si la muestra del estudio no incluyera empresas sin asalariados y estas soportaran una cuarta parte del coste de las demás. Con p ≥ 0,25 y k ≥ 0,5, la estimación supera el 1,72% en todos los casos.

Triangulación y contraste con los resultados por país

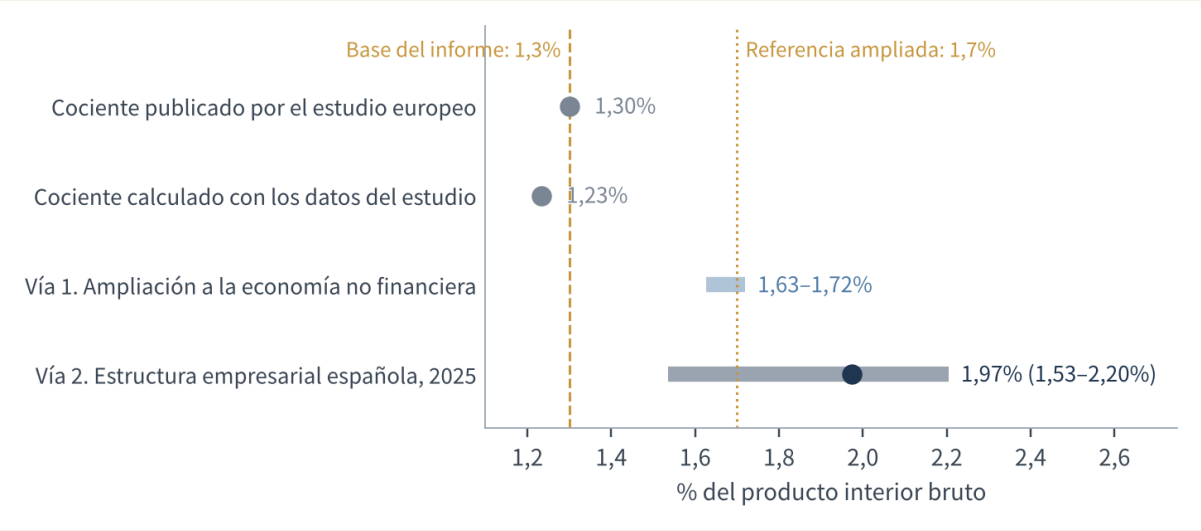


Figura A2.3. Comparación de las estimaciones de la carga de cumplimiento tributario empresarial. Las barras indican el intervalo según los supuestos alternativos de cada vía; no son intervalos de confianza. [19, 24, 90–94]

Las dos vías comparten un elemento, el coste medio por empresa medido por el estudio europeo y su extrapolación a sectores que este no cubre, y difieren en todos los demás: estructura empresarial (europea frente a española), año de referencia (2017 y 2019 frente a 2025), tratamiento de las microempresas y de los grandes contribuyentes, y denominador. Ambas sitúan la carga por encima del 1,3%. Esta convergencia indica que la base del informe es **conservadora**. No constituye, sin embargo, una validación independiente del coste por empresa, que procede en ambos casos de la misma encuesta.

Criterio adoptado

La ampliación sectorial y la estimación de abajo arriba no son estimaciones publicadas por VVA y KPMG ni mediciones de los costes españoles: son contrastes condicionados a los supuestos expuestos. El informe conserva el 1,3% del producto interior bruto como base de sus valoraciones. Los contrastes indican que esa base es previsiblemente conservadora: dos vías distintas sitúan la carga entre el 1,6% y el 2,0%.

A2.2. Fundamento de la proporción de referencia del 15%

La referencia del 15% procede de Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs, publicado por McBride en Tax Foundation en 2024 a partir de una encuesta a 21 grandes empresas multinacionales, 20 de ellas radicadas en Estados Unidos. Los costes declarados incluyen la actividad tributaria internacional de estas empresas. Su distribución permite identificar los recursos destinados a comprobaciones, recursos y litigios, frente a los costes generales de cumplimiento. [20]

Cuadro A2.6. Reconstrucción de los costes de comprobaciones, recursos y litigios

Componente de coste	Coste declarado	Proporción destinada a comprobaciones, recursos y litigios	Coste identificado
Remuneración del personal interno	251,00	10%	25,10
Asistencia tributaria externa	215,00	23%	49,45
Total identificable			**74,55**

Importes en millones de dólares. Fuente: McBride (2024); reconstrucción a partir de las partidas y proporciones declaradas en la encuesta. [20]

El coste total declarado es de 537 millones de dólares. Al descontar los 74,55 millones identificados con comprobaciones, recursos y litigios quedan 462,45 millones, correspondientes al resto de los costes declarados. La relación entre ambos importes expresa los costes identificables de fricción como proporción de esa base restante:

$$\varphi = 74{,}55 \,/\, 462{,}45 \approx 16{,}12\% \qquad \text{(A2.5)}$$

El informe adopta el 15% como proporción de referencia próxima a esta evidencia. Los 71 millones de costes internos no salariales no se distribuyen por actividad, y el resto incluye planificación e información financiera, por lo que el perímetro del denominador no coincide exactamente con el cumplimiento recurrente de la base europea. La revisión de la literatura de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre los costes de las grandes empresas aporta respaldo complementario a la importancia de estas actuaciones. [19–21]

El 15% es una referencia fundamentada en estudios, no una proporción observada para las empresas españolas o europeas: la encuesta cubre grandes multinacionales. La mayor parte de su gasto corresponde a Estados Unidos (255 de 537 millones de dólares), donde, según el

Business Ready, la actuación representativa de comprobación dura la mitad que en España (6 frente a 12 semanas) y la revisión inicial de una controversia algo más de la mitad (200 frente a 365 días). El porcentaje permite estimar un orden de magnitud de los costes de fricción y del impacto que sobre ellos tiene el exceso de complejidad. [7, 20, 21]

A2.3. Contraste geográfico de la referencia de fricción

Este contraste explora cómo cambia una referencia de fricción obtenida de una muestra internacional al relacionarla con las duraciones de comprobación y revisión inicial utilizadas en el informe. Es un ejercicio de coherencia y sensibilidad, no una medición directa de los costes españoles.

El gasto de la encuesta se distribuye entre Estados Unidos, con 255 millones de dólares, y otras jurisdicciones, con 282 millones: aproximadamente un 47,5% y un 52,5%. Ese reparto se utiliza como aproximación al de la fricción, que no se observa por separado. La parte exterior se representa mediante dos combinaciones alternativas: la referencia europea del informe, o Canadá, Reino Unido e Italia a partes iguales. Para cada geografía se calcula el cociente entre la duración española y la de la geografía, se pondera por su peso en el gasto y se promedian las dos fases; la duración equivalente es la inversa de la media ponderada de los inversos de las duraciones. [7, 20]

Cuadro A2.7. Contraste geográfico de la referencia de fricción

Indicador	Estados Unidos + referencia europea	Estados Unidos + Canadá, Reino Unido e Italia
Comprobación equivalente (semanas)	5,24	4,17
Revisión inicial equivalente (días)	138,10	126,21
Multiplicador español medio	2,47	2,88
Fricción española sobre la base común	39,75%	46,49%
Exceso evitable con la referencia del 16,12% (M€/año)	5.761	6.702
Sensibilidad con la referencia del 15% (M€/año)	5.360	6.236

Duraciones: Estados Unidos, 6 semanas y 200 días; Canadá, 2 y 180; Reino Unido, 6 y 45; Italia, 4 y 255; referencia europea, 80/17 semanas y 107,9 días. Las duraciones equivalentes reproducen los cocientes ponderados; no son medias observadas de las empresas encuestadas. Importes redondeados al millón. [7, 20]

El exceso evitable se obtiene restando al multiplicador español el correspondiente a las duraciones europeas dentro de la misma cesta y aplicando la diferencia a la base de cumplimiento multiplicada por 74,55/462,45; la sensibilidad sustituye ese cociente por el 15%. Con la relación reconstruida del 16,12%, el exceso potencialmente evitable se sitúa aproximadamente entre 5.800

y 6.700 millones de euros anuales, un orden de magnitud próximo a los 6.480 millones de la valoración proporcional; con el 15%, las dos sensibilidades son inferiores a esa valoración.

El contraste comparte con el modelo principal los indicadores del Business Ready y la proporcionalidad entre duración y coste, y añade hipótesis sobre la distribución geográfica y la composición del gasto. Considera además únicamente la duración de los procedimientos: si se incorporara la menor frecuencia de comprobaciones observada en España (apartado A2.4), el exceso sería menor. Respalda, por tanto, el orden de magnitud bajo el supuesto de igual frecuencia, pero no constituye una validación estadística independiente ni sustituye el análisis de los mecanismos económicos del capítulo 6.

A2.4. Criterios de cálculo y sensibilidad

Valoraciones del capítulo 6

La base de cumplimiento es B = 21.970,156 millones de euros, conforme al 1,3% del producto interior bruto del capítulo 4. La base de fricción es el 15% de esa cifra, B_F = 3.295,5234 millones. Su asociación con las referencias medias es una convención de valoración: la base no se incrementa previamente por el exceso español.

Cuadro A2.8. Referencias de las valoraciones de fricción

Referencia	España	Convergencia	Ambición
Índice de Complejidad Tributaria	0,426	10,091 / 27	2,005 / 7
Comprobación (semanas)	12	80 / 17	18 / 7
Revisión inicial (días)	365	2.158 / 20	338 / 7

Referencias y composición de los grupos documentadas en el capítulo 3. Las operaciones conservan las fracciones completas. [5–7]

Sean I, w y d el valor del índice, las semanas de comprobación y los días de revisión inicial; el subíndice o designa el origen, t el objetivo y la barra la media europea de convergencia. Las tres valoraciones son:

$$\Delta F_I = B_F \cdot (I_o - I_t) / \bar{I} \quad \text{(A2.6)}$$

$$\Delta F_d = B_F \cdot ½ \cdot [\, (w_o - w_t) / \bar{w} + (d_o - d_t) / \bar{d}\,] \quad \text{(A2.7)}$$

$$\Delta F_m = ½ \cdot (\Delta F_I + \Delta F_d) \quad \text{(A2.8)}$$

La valoración estructural (A2.6) aplica la diferencia del índice; la valoración proporcional a la duración (A2.7) promedia las diferencias de las dos fases con igual peso, convención que no representa un reparto observado del gasto; la estimación media (A2.8) pondera el índice con un 50% y cada fase con un 25%. En convergencia, el origen es España y el objetivo la media; en la mejora adicional, el origen es la media y el objetivo la referencia de ambición, con los mismos

denominadores. Sumar ambos tramos equivale al cálculo directo hasta la ambición. Las valoraciones de cumplimiento siguen la misma estructura con el índice y las horas (anexo 3).

Sensibilidad 1. Aplicación de los indicadores por tamaño de empresa

Las valoraciones aplican sobre toda la base diferencias porcentuales obtenidas de indicadores con un ámbito empresarial limitado. El 97% de la base corresponde a micro y pequeñas empresas, mientras que el índice y la referencia de fricción proceden de multinacionales.

Cuadro A2.9. Composición de la base de cumplimiento y ámbito de los indicadores

Estrato	Peso en el coste	Base con 1,3% (M€)	Indicador cuyo ámbito lo representa
Microempresas	87,0%	19.114	Ninguno directamente
Pequeñas	10,0%	2.197	Horas de cumplimiento del Business Ready
Medianas	2,5%	543	Horas e índice, parcialmente
Grandes	0,5%	116	Índice de Complejidad Tributaria y referencia de fricción de McBride

El índice mide el Impuesto sobre Sociedades de multinacionales; la referencia del 15% procede de 21 multinacionales, 20 radicadas en Estados Unidos. [5–7, 19, 20]

Para que cada indicador actúe solo sobre el estrato que representa, la valoración de cumplimiento se especifica como:

$$\Delta C = B \cdot [\, (w_M + w_G) \cdot \bar{\delta} + w_P \cdot \delta_h + w_\mu \cdot \theta \cdot \delta_h \,] \qquad \text{(A2.9)}$$

donde w son las participaciones de medianas (M), grandes (G), pequeñas (P) y microempresas (μ); δ_h, la diferencia relativa de horas (31,23% en convergencia); $\bar{\delta}$, el punto medio entre esa diferencia y la del índice (22,61%); y θ, la fracción de la diferencia de horas que se traslada a las microempresas, para las que no existe un indicador específico. El valor central $\theta = \bar{\delta} / \delta_h = 0{,}724$ equivale a aplicarles el punto medio que utiliza el informe; los extremos son θ = 0,5 y θ = 1. La fricción se especifica de forma análoga:

$$B_F = B \cdot [\, (w_M + w_G) \cdot \varphi_G + (w_P + w_\mu) \cdot \varphi_P \,]; \quad \Delta F = B_F \cdot \psi \qquad \text{(A2.10)}$$

donde $\varphi_G = 15\%$ es la proporción de fricción de las grandes empresas, $\varphi_P \in [5\%; 15\%]$ la de las pymes, y ψ el coeficiente de valoración: la estimación media, 105,31%, en el escenario central, y la valoración proporcional a la duración, 196,64%, en los extremos. En el escenario central se adopta $\varphi_P = 15\%$, de modo que la base de fricción coincide con la del informe y la diferencia procede únicamente de ψ: la duración de los procedimientos se mide para una empresa tipo y su traslado proporcional a una base compuesta sobre todo por microempresas carece de respaldo empírico. El ejercicio se realiza sobre la base ampliada del 1,7% para examinar si la cifra de síntesis resiste una ampliación de la base.

Cuadro A2.10. Recursos empresariales potencialmente liberables según la base y la especificación (M€ anuales)

Especificación	Cumplimiento	Fricción	Convergencia	Ambición total
Informe: base 1,3%, sin segmentar	4.967	6.480	11.447	18.968
Base 1,7%, sin segmentar	6.495	8.474	14.970	24.804
Base 1,7%, segmentada, central	**6.743**	**4.538**	**11.281**	**19.390**
Base 1,7%, segmentada, límite inferior	4.996	2.994	7.990	13.598
Base 1,7%, segmentada, límite superior	8.899	8.474	17.373	28.134

Cumplimiento y fricción: escenario de convergencia. Límite inferior: θ = 0,5, φ_P = 5%, ψ proporcional a la duración. Límite superior: θ = 1, φ_P = 15%, ψ proporcional a la duración. Cálculos sin redondeos intermedios. [5–7, 19, 20, 23]

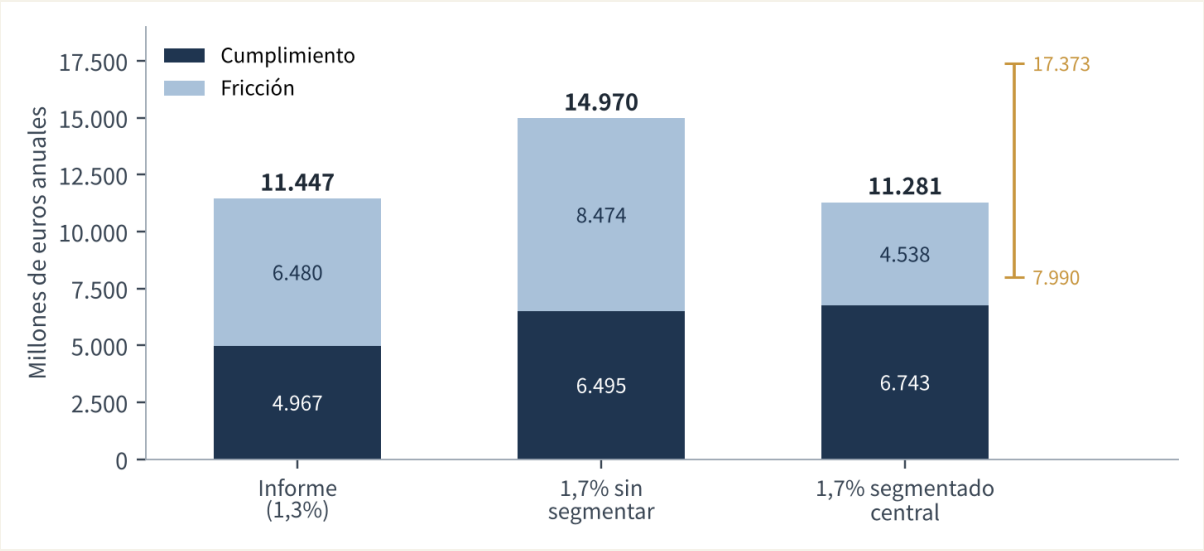


Figura A2.4. Composición de los recursos potencialmente liberables en el escenario de convergencia según la base y la especificación. El intervalo corresponde a los límites del cuadro A2.10. Cálculos propios.

Con la base ampliada, la especificación segmentada eleva el componente de cumplimiento un 36% y reduce el de fricción un 30% respecto del informe. El total de convergencia, 11.281 millones de euros, es prácticamente igual al del informe (−1,5%), y el de ambición total, ligeramente superior (+2,2%). La cifra de síntesis resulta así robusta ante una ampliación de la base, siempre que esta se acompañe de una aplicación de los indicadores coherente con su ámbito. Ampliar la base sin segmentar elevaría el total hasta 14.970 millones, pero multiplicaría precisamente el componente con menor respaldo: la traslación a microempresas de indicadores medidos en multinacionales. Este análisis no modifica las cifras de síntesis del informe.

Sensibilidad 2. Frecuencia de las comprobaciones

La valoración de la fricción considera la duración de los procedimientos, pero no su frecuencia. El estudio europeo estima el número medio de comprobaciones por empresa en los tres años anteriores, y España se sitúa por debajo de la media en todos los tributos:

Cuadro A2.11. Comprobaciones por empresa en los últimos tres años: España y media del estudio

Tributo	España	Media	Cociente
Impuesto sobre el valor añadido	0,24	0,33	0,73
Impuesto sobre Sociedades	0,07	0,13	0,54
Tributos y cotizaciones sobre salarios	0,01	0,23	0,04
Tributos locales y regionales	0,02	0,09	0,22
Total de las cinco categorías	**0,34**	**0,83**	**0,41**

Fuente: VVA y KPMG (2022), sección 4.2.8 y figura 20. Muestras nacionales reducidas. [19]

Si el coste de fricción fuera proporcional al producto de frecuencia y duración, el coeficiente de valoración pasaría a ser:

$$\psi_f = r \cdot (1 + \delta_d) - 1 \qquad \text{(A2.11)}$$

donde r es el cociente de frecuencias entre España y la media y δ_d la diferencia relativa de duración. Con r entre 0,41 (las cinco categorías) y 0,67 (impuesto sobre el valor añadido y Sociedades), la fricción de convergencia sobre la base del 1,3% se situaría entre 713 y 3.254 millones de euros, frente a 6.480. El ajuste no se incorpora a las valoraciones: las frecuencias proceden de muestras pequeñas y se refieren a actuaciones de comprobación, no a reclamaciones, cuyo número es elevado en España (capítulo 6). Indica, no obstante, que la valoración proporcional a la duración se sitúa en la parte alta del intervalo verosímil y está condicionada a que la frecuencia de las actuaciones no sea inferior a la europea.

Limitaciones y lectura conjunta

1. **Fuente única del coste por empresa.** Las dos vías del apartado A2.1 utilizan el coste medio de la misma encuesta, basado en costes declarados, con medias recortadas y con el tiempo interno valorado al coste del personal administrativo. Estos rasgos tienden a infravalorar el coste.
2. **Extrapolación sectorial.** Ambas vías suponen que los sectores no cubiertos por el estudio tienen, a igual tamaño, el mismo coste medio por empresa.
3. **Parámetros no observados.** p y k no pueden identificarse con la información publicada; el intervalo del 1,53% al 2,20% recoge esa incertidumbre.
4. **Invariancia temporal.** Se supone el mismo tiempo de cumplimiento en 2025 que en 2019. Las obligaciones introducidas desde entonces, como los sistemas de facturación verificable y la facturación electrónica obligatoria, harían previsiblemente conservador ese supuesto.
5. **Grandes contribuyentes.** El componente g es ilustrativo y prudente; su efecto sobre el resultado no supera 0,11 puntos en el intervalo examinado.
6. **Referencia de fricción.** El 15% procede de multinacionales, en su mayoría estadounidenses, y su perímetro no coincide con el de la base europea.

7. **Especificación segmentada y frecuencia.** Los parámetros θ, φ_P y r son convenciones o aproximaciones, no relaciones estimadas. No existe evidencia directa sobre el exceso de horas de cumplimiento de las microempresas españolas.

El anexo permite tres conclusiones. Primera, la base del 1,3% del producto interior bruto es conservadora: dos estimaciones por vías distintas sitúan la carga entre el 1,6% y el 2,0%. Segunda, la cifra de recursos liberables en convergencia, en torno a 11.300–11.450 millones de euros anuales, es robusta ante la ampliación de la base cuando cada indicador se aplica al estrato que representa. Tercera, el componente de fricción valorado proporcionalmente a la duración es el más sensible a los supuestos: su orden de magnitud es coherente con el contraste geográfico, pero la evidencia sobre la frecuencia de las comprobaciones lo sitúa en la parte alta del intervalo verosímil.

A2.5. Precisiones de las bases económicas de referencia

Cálculos de las bases. Cumplimiento: 1.690.012 × 1,3% = 21.970,156 M€. Fricción: 21.970,156 × 15% = 3.295,5234 M€. Reconstrucción de la encuesta de fricción: 251 × 10% + 215 × 23% = 74,55 M USD; 537 − 74,55 = 462,45 M USD; 74,55 / 462,45 ≈ 16,12%. No se promedian cocientes con denominadores distintos. [20, 23]

Referencias comparadas. Se conservan los valores del capítulo 3: índice de España 0,426; medias 0,3737407407 y 0,2864285714. Horas: 150 / 114,3 / 80. Comprobaciones: 12 / (80/17) / (18/7) semanas. Controversias: 365 / 107,9 / (338/7) días. Las medias de ambición de comprobación y controversia utilizan siete observaciones; la referencia de 80 horas es un objetivo operativo elegido, no una media. [5–7]

Redondeo y alcance. Los cálculos se realizan sin redondeos intermedios; los cuadros se presentan al millón de euros y los titulares a la decena, tras calcular medias y totales. No se modelizan cambios de incidencia ni todo el itinerario judicial. La financiación, los efectos intangibles y la inversión mantienen su tratamiento separado.

Inversión. La base de inversión empresarial (208.800 M€), las brechas de intangibles y de investigación y desarrollo, sus denominadores y sus cortes estadísticos se documentan en los apartados A4.3 y A4.4 del anexo 4.

Notas de alcance del anexo 2

Las diferencias de convergencia y ambición, los denominadores y los indicadores son los del capítulo 3 y el anexo 3. Los números de empresas del Directorio Central de Empresas corresponden a empresas activas a 1 de enero de 2025 y excluyen la agricultura y las Administraciones públicas. La proporción de empresas de una persona de Eurostat no incluye la industria manufacturera por falta de dato. M€: millones de euros; M USD: millones de dólares.

Fuentes del anexo 2

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe.

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316.

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías. España, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Italia.

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Datos de 2019. Pp. 6, 10, 14–15, 20–22, 31, 39, 41, 48 y 149.

[20] McBride, W. (2024). Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs. Tax Foundation, Fiscal Fact 844.

[21] OCDE (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Capítulo 4, recuadro 4.2 y párrafo 355.

[23] Instituto Nacional de Estadística (2026). Contabilidad Nacional Anual de España: principales agregados. Revisión Estadística 2024. Años 2023–2025. 18 de septiembre de 2026.

[24] Eurostat. Structural business statistics by size class: main indicators (NACE Rev. 2), sbs_sc_sca_r2, indicador V11110. Datos históricos de la UE-28, 2017; consulta de 28 de octubre de 2026.

[25] Eurostat. Structural business statistics — historical data (SBS), metadatos: ámbito sectorial, unidades estadísticas, clasificaciones y cambios de serie.

[90] Instituto Nacional de Estadística (2025). Directorio Central de Empresas. Empresas activas por estrato de asalariados a 1 de enero de 2025.

[91] Eurostat (2020 y 2026). Costes laborales por hora, 2019 y 2025. Notas de prensa de 31 de marzo de 2020 y 31 de marzo de 2026.

[92] Eurostat. Structural business statistics overview, sbs_sc_ovw. Empresas por número de personas ocupadas, 2021.

[93] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2024). Memoria 2023, p. 457: contribuyentes adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

[94] Eurostat y Oficina Federal de Estadística de Alemania (Destatis). Producto interior bruto de la Unión de 27 y del Reino Unido, 2019.

Anexo 3. Cálculo de las valoraciones de cumplimiento

Los cálculos parten de una base de 21.970,156 millones de euros anuales, determinada en el capítulo 4 y asociada a un funcionamiento de referencia europeo. Esta asociación es una convención de valoración: la base monetaria y los indicadores no proceden de una misma muestra de empresas.

Referencia	España	Convergencia	Ambición
TCI	0,426	10,091 / 27	2,005 / 7
Horas de cumplimiento	150	114,3	80

Las medias del **TCI** se calculan con los valores nacionales publicados: 0,3737407407… para la UE-27 y 0,2864285714… para los siete países de menor complejidad. Se conserva la precisión de las operaciones. Las referencias se documentan en el capítulo 3.

Valoración según el **TCI**. Se multiplica la misma base por la diferencia entre el **TCI** de origen y el **TCI** objetivo, dividida por el **TCI** medio de la UE-27.

Valoración por horas. Se multiplica la base por la diferencia entre las horas de origen y las horas objetivo, dividida por las 114,3 horas de referencia europea.

Estimación media de las anteriores. Se suman los dos resultados monetarios y se divide entre dos. Ambos reciben el mismo peso por una convención de prudencia, no por una ponderación validada empíricamente.

En **convergencia**, pasar de 150 a 114,3 horas supone una diferencia de 35,7 horas. Esa diferencia equivale al 31,23% de las horas europeas de referencia y al 23,8% de las horas españolas. Se utiliza el primer porcentaje porque la base monetaria se asocia a la referencia europea. Al aplicarlo, sin redondeos intermedios, el coste adicional estimado asciende a 6.862 millones de euros anuales.

Para la mejora adicional, el origen pasa a ser la referencia de **convergencia** y el destino es el objetivo de **ambición**. Se mantienen la base monetaria y los denominadores europeos anteriores. El total de **ambición** suma ambos tramos dentro de cada criterio y coincide con valorar directamente todo el recorrido desde España hasta el objetivo final.

Los importes de los cuadros se redondean al millón de euros; los del texto, a la decena de millones. Las medias y los totales se calculan antes de redondear. Los resultados son órdenes de magnitud condicionados a los supuestos expuestos en el apartado 5.5.

Alcance de la fuente europea de cumplimiento

Perímetro de la fuente europea. El estudio comprende cinco sectores: manufacturas; construcción; comercio mayorista y minorista, incluida la reparación de vehículos; alojamiento y restauración; y actividades profesionales, científicas y técnicas. Examina cinco categorías tributarias: sociedades; IVA; tributos y cotizaciones vinculados a salarios; propiedad inmobiliaria; y tributos locales o regionales. La cobertura no equivale al conjunto de todas las actividades empresariales. [19]

Medición del cumplimiento. La estimación europea utiliza las horas de personal interno, valoradas con el coste laboral nacional del personal administrativo, y el gasto en servicios externos de cumplimiento. La pregunta 9 del cuestionario recoge la preparación, revisión y presentación recurrente; excluye la contabilidad general que la empresa realizaría al margen de las obligaciones tributarias. Las preguntas 12 y 13 tratan por separado los costes vinculados a comprobaciones. Los pagos de impuestos y los recursos de la Administración no forman parte de la base empresarial aquí utilizada. [19]

Fuentes del anexo 3

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

Anexo 4. Fundamentos de las hipótesis de inversión

Este anexo desarrolla los fundamentos y las operaciones de los apartados 7.4 a 7.7. Reúne la literatura, las bases de valoración, las brechas de inversión y el ejercicio aplicado a la I+D. Se conservan los cortes estadísticos utilizados en el informe para mantener comparables las referencias.

A4.1. Seguridad jurídica y decisiones de inversión

Devereux (2016). La encuesta de Oxford y el European Tax Policy Forum reunió a 88 responsables y asesores fiscales, principalmente vinculados a grandes empresas. En las 72 respuestas sobre inversión y localización, el 72,2% atribuyó una importancia elevada a la incertidumbre sobre el tipo efectivo sobre beneficios, frente al 56,9% para su nivel esperado. Las puntuaciones medias fueron 3,9 y 3,6 sobre cinco. La comparación respalda que la certeza puede pesar más que el gravamen esperado; recoge valoraciones de los encuestados, no una primacía universal ni una elasticidad de inversión. [31]

FMI y OCDE (2018). En el grupo OCDE de la encuesta empresarial de 2016, aproximadamente el 49% declaró haber reducido la inversión o cambiado su localización ante la incertidumbre tributaria; alrededor del 38% señaló un aumento de la prima de riesgo, de la tributación supuesta o del umbral de rentabilidad. El grupo comprendía 515 empresas con sede mundial o regional en 33 países. Las cifras son proporciones de respuestas, no porcentajes de inversión perdida. Aportan evidencia sobre mecanismos de decisión. [1]

Jacob, Wentland y Wentland (2022). El estudio utiliza la implantación escalonada de Schedule UTP en Estados Unidos, un cambio que hizo más relevante la incertidumbre sobre posiciones fiscales. Identifica una reducción de la inversión próxima al 5,3% y un retraso de los grandes desembolsos de unos 0,37 años. Su escala orienta la hipótesis de **convergencia**, pero reducir la incertidumbre en España no equivale automáticamente a invertir el signo de aquel efecto. El trabajo no encuentra un efecto estadísticamente significativo sobre I+D en ese diseño. [16]

Güçeri y Albinowski (2021). Una reforma polaca permitió deducir inmediatamente determinadas inversiones en maquinaria y equipo. En el periodo de baja incertidumbre económica, la versión publicada estima un aumento del gasto inversor del 8,3% para empresas elegibles con inversión positiva. El resultado ofrece un contraste de escala para la **ambición**. La reforma modifica el coste fiscal del capital y no aísla el efecto de la seguridad jurídica. La diferencia entre la respuesta media en periodos de baja y alta incertidumbre no resulta estadísticamente significativa. [18]

Fox y coautores (2022) y Lawless (2013). El primer estudio examina las investigaciones europeas sobre decisiones fiscales y encuentra una reducción de activos fijos en filiales estadounidenses equivalente a 1,7 puntos porcentuales de los activos totales. Esa medida no es una variación porcentual de la inversión anual. **Lawless** relaciona la complejidad tributaria con la inversión extranjera entre países. Ambos aportan mecanismos y contexto; ninguno se utiliza para obtener directamente un porcentaje agregado para España. [17, 88]

A4.2. Intangibles e incentivos tributarios

Dörrenberg y coautores (2026). Un experimento aleatorio con empresas alemanas aumenta la incertidumbre percibida sobre la tributación futura de los beneficios, manteniendo comparable el cambio esperado del gravamen. Una mayor incertidumbre reduce los planes de inversión, especialmente en intangibles e I+D y en horizontes largos. El documento de trabajo identifica el papel propio de la incertidumbre, pero analiza planes, no desembolsos realizados, y no estima el efecto de garantías procedimentales concretas. Su función es reforzar el mecanismo y la orientación de la **ambición**. [34]

Amberger, Gallemore y Wilde (2026). Con empresas de 28 países de la UE y la OCDE entre 2013 y 2019, el estudio encuentra que la complejidad reduce la sensibilidad de la inversión a cambios de política tributaria. La incidencia es mayor en empresas pequeñas, privadas y de propiedad doméstica. El resultado respalda que la simplificación puede mejorar la transmisión de las medidas fiscales. Una variación de la sensibilidad no equivale a una variación del nivel de inversión y no se utiliza como coeficiente directo del escenario de **ambición**. [32]

Cowx (2025). En empresas estadounidenses, la expectativa de escrutinio tributario se asocia con un menor uso de créditos de I+D y con menor inversión investigadora. Una encuesta complementaria a 116 directivos destaca la calidad de la información interna y la simplificación como factores relevantes. El trabajo respalda la relación entre aplicación del incentivo y decisiones reales. No permite equiparar toda actividad de control con inseguridad jurídica ni trasladar directamente sus estimaciones a España. [33]

Qué aporta este conjunto de evidencia

La seguridad jurídica interviene en la valoración del rendimiento esperado, en el riesgo asumido y en el calendario de los proyectos. Cuando existen incentivos, la empresa necesita comprender sus requisitos y anticipar su aprovechamiento. La previsibilidad puede mejorar ese funcionamiento sin que toda respuesta de la inversión deba atribuirse exclusivamente a la certeza.

Para el 5%, el estudio de **Jacob, Wentland y Wentland (2022)** aporta una referencia cuantitativa próxima y el ejercicio de I+D identifica un instrumento concreto de mejora.

Para el 7,5%, se considera una reforma más intensa y extendida: mejores condiciones de certeza y de aprovechamiento de los incentivos, con especial relevancia para inversiones de largo plazo. El estudio de **Güçeri y Albinowski (2021)** aporta un contraste de escala y la evidencia de **Dörrenberg y coautores (2026)** respalda la sensibilidad de los planes intangibles.

El ejercicio de I+D apoya ambos escenarios como mecanismo susceptible de actuar en los dos. No determina por sí solo los 2,5 puntos porcentuales adicionales de **ambición**. Las referencias utilizadas tampoco se promedian, porque sus diseños, variables y poblaciones son distintos.

A4.3. Base de inversión y brechas en intangibles

Base común de valoración

La base es la formación bruta de capital fijo de las sociedades financieras y no financieras en España en 2024. Se conserva el PIB nominal de 1.598.588 millones de euros y una intensidad inversora del 13,06%: el producto es 208.775,5928 millones, redondeado a 208.800 millones. El agregado se define por el sector institucional que invierte; puede incluir sociedades bajo control público y activos inmobiliarios. [9, 10]

Escenario	Operación sobre la base	Inversión adicional (M€)
Convergencia	208.800 × 5%	**10.440**
Mejora adicional	208.800 × 2,5%	**5.220**
Ambición total	208.800 × 7,5%	**15.660**

Los 2,5 puntos adicionales se aplican a la misma base. El 7,5% incluye el 5%; ambos resultados no se suman.

Referencia de intangibles

Cotec-Ivie utiliza un concepto amplio de inversión intangible que incluye activos adicionales a los reconocidos en la contabilidad nacional. Para España en 2023, la base pública recoge 107.957,6441 millones de inversión intangible y un denominador de 1.386.813,695 millones, construido como VAB más inversión intangible adicional. No se sustituye por el PIB a precios de mercado de otra fuente. [13–15]

La intensidad publicada española es del 7,8%. El índice relativo 72,7 del estudio implica una referencia europea del 7,8% dividido por 0,727, equivalente al 10,7290%. El grupo comparado comprende Alemania, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal y Suecia. La referencia no es una media de toda la UE.

Referencia	Intensidad utilizada	Brecha para España (M€)
España	7,8%	—
Referencia europea del estudio	10,7290%	40.620,10
Media de Suecia, Francia y Países Bajos	14,3%	90.142,89

Cálculos propios sobre el denominador de **Cotec-Ivie**. Las intensidades de los tres líderes son 15,7%, 14,7% y 12,5%; su media simple es el 14,3%.

La brecha se obtiene multiplicando la diferencia de intensidades por el denominador español. Se conservan los cálculos del informe: 40.620,10 millones frente a la referencia europea y 90.142,89 millones frente a los líderes. En el cuerpo se comunican como más de **40.000** y unos **90.000 millones**. Las cifras expresan una equivalencia de escala y no una pérdida atribuida íntegramente al sistema tributario.

A4.4. Brechas de inversión empresarial en I+D

La comparación utiliza la I+D ejecutada por el sector empresarial (BERD), con independencia del origen de su financiación. Se mantienen las intensidades de 2024 recogidas en los informes de país de la Comisión Europea de 2026, coherentes con el 0,84% de España y el 1,49% de la UE utilizados en el capítulo. Las revisiones posteriores de la serie se actualizarían conjuntamente, sin mezclar cortes. [8, 11, 22]

País o referencia	I+D empresarial (% del PIB, 2024)
España	**0,84%**
Media de la Unión Europea	**1,49%**
Suecia	2,61%
Bélgica	2,43%
Austria	2,25%
Finlandia	2,19%
Alemania	2,14%
Dinamarca	1,89%
Países Bajos	1,61%
Media simple de los siete líderes	**2,16%**

La referencia de la UE es el agregado publicado; la de los líderes es una media simple de sus intensidades nacionales. Los siete países son los de mayor intensidad empresarial en el corte considerado.

Aplicar las diferencias al PIB español adoptado, de 1.598.588 millones, permite expresar el esfuerzo adicional que representaría alcanzar cada referencia. La operación conserva las intensidades publicadas redondeadas, sin sustituir solo la española por un cociente reconstruido.

Referencia	Diferencia respecto de España	Brecha equivalente (M€/año)
Media de la UE	0,65 puntos de PIB	10.390,822
Media de los siete líderes	1,32 puntos de PIB	21.101,362

Cálculos: (1,49 − 0,84) / 100 × 1.598.588; y (2,16 − 0,84) / 100 × 1.598.588. Presentación redondeada: **10.400** y **21.100 millones de euros**.

Estas brechas se refieren a I+D empresarial, no a I+D total. La diferencia total incluye también investigación realizada por Administraciones públicas, universidades y entidades sin fines de lucro. La separación evita trasladar al ámbito empresarial una brecha de otro perímetro.

La I+D forma parte de los intangibles. Ambas comparaciones describen dimensiones del déficit inversor y se interpretan conjuntamente, sin sumar sus importes.

A4.5. Ejercicio aplicado al aprovechamiento del incentivo de I+D

El ejercicio examina cuánto gasto adicional en I+D podría movilizar una mejora del acceso y del aprovechamiento efectivo del incentivo. Combina una base española, una referencia comparada y un supuesto de respuesta de la inversión. Es un ejercicio del informe, distinto de una estimación causal de una reforma concreta.

Base y supuestos

El INE cifra el gasto empresarial en I+D de 2024 en 13.342,419 millones de euros. Se conserva el redondeo a 13.340 millones utilizado en el informe. Se plantea ampliar la proporción de ese gasto con apoyo fiscal efectivamente aprovechable desde el 25% hasta el 60%; como sensibilidad, se parte del 20%. El apoyo aplicado al gasto que pasa a estar cubierto es del 25%. Las tres coberturas y esa intensidad de apoyo son hipótesis. [11]

La referencia francesa orienta el objetivo del 60%: en 2023, los gastos declarados por investigación para el CIR fueron 25.153 millones, frente a 40.600 millones de I+D empresarial interior, un cociente del 61,95%. Se excluyen las modalidades de innovación y colección. Las bases fiscal y estadística tienen diferencias de cobertura y valoración; el cociente no es una tasa homogénea de utilización ni el porcentaje de empresas beneficiarias. [36, 37]

AIReF (2020) estima una respuesta de 1,5 euros adicionales de gasto empresarial en I+D+i por euro de beneficio fiscal, a partir de información de 2010-2017. Aplicarla a una mejora del aprovechamiento del incentivo y a la base de I+D de 2024 es un supuesto del ejercicio. Las coberturas iniciales no proceden de esa evaluación: **AIReF** menciona una relación histórica cercana a una tercera parte para otro perímetro de I+D+i, y las deducciones generadas y aplicadas tampoco miden cobertura de gasto. [35]

Secuencia del cálculo

Operación sobre 13.340 M€	Cobertura inicial 25%	Cobertura inicial 20%
Aumento hasta el objetivo del 60%	35 puntos porcentuales	40 puntos porcentuales
Gasto existente que pasa a recibir apoyo	4.669 M€	5.336 M€
Apoyo fiscal ilustrativo del 25%	1.167,25 M€	1.334 M€
Gasto adicional en I+D con respuesta de 1,5	**1.750,875 M€**	**2.001 M€**

Primero se calcula el gasto existente que pasa a estar cubierto; después, el apoyo fiscal; por último, el gasto adicional inducido. El gasto existente y el apoyo fiscal no se contabilizan como inversión nueva.

Los dos resultados se comunican como **1.750-2.000 millones anuales**. Corresponden a dos hipótesis de partida, no a un intervalo estadístico. El cálculo no vuelve a aplicar el incentivo al gasto nuevo, operación que exigiría otro modelo.

A4.6. Contraste con las brechas y lectura de las hipótesis

La calibración combina la evidencia sobre respuesta inversora con un contraste de escala. La existencia de brechas elevadas permite valorar la dimensión de las hipótesis, pero no demuestra qué parte de esas diferencias puede atribuirse a la fiscalidad ni qué efecto produciría una reforma específica.

Comparación	Cálculo	Equivalencia
Convergencia y brecha intangible europea	**10.440** / 40.620,10	25,70%
Ambición total y brecha intangible frente a líderes	**15.660** / 90.142,89	17,37%
Ejercicio de I+D y brecha empresarial respecto de la UE	(1.750,875 a 2.001) / 10.390,822	16,85%-19,26%
Ejercicio de I+D y brecha empresarial frente a líderes	(1.750,875 a 2.001) / 21.101,362	8,30%-9,48%

Los intervalos de las dos últimas filas corresponden a las coberturas iniciales del 25% y del 20%. Se calculan los cocientes antes del redondeo. En las dos primeras filas cambian los grupos de referencia.

Los dos escenarios agregados tienen una dimensión equivalente a aproximadamente una cuarta parte y una sexta parte de las brechas intangibles respectivas. Como la hipótesis se aplica a la inversión empresarial total, el cálculo no determina cuánto se destinaría a intangibles. Una afirmación sobre cobertura efectiva requeriría especificar esa composición.

El ejercicio de I+D permite un contraste más próximo por actividad: su resultado equivale a alrededor de una quinta parte de la brecha empresarial europea y a menos de una décima parte de la distancia frente a los líderes. El margen de mejora del incentivo resulta material en relación con ese déficit, sin presuponer su eliminación.

Relación con el resultado agregado

El mismo ejercicio representa el 16,77%-19,17% de los **10.440 millones** de **convergencia** y el 11,18%-12,78% de los **15.660 millones** de **ambición** total. Estos cocientes sitúan su orden de magnitud; no son una descomposición contable exacta de la inversión agregada. La cercanía entre la brecha empresarial de I+D respecto de la UE y el importe de **convergencia** es numérica: son denominadores distintos.

La I+D ejecutada por empresas y la FBCF de sociedades tienen perímetros estadísticos diferentes. La inversión intangible amplia incorpora, además, activos registrados como gasto corriente. Por ello, el ejercicio de I+D refuerza la argumentación de ambos escenarios y no se suma a ellos, del mismo modo que tampoco se suman las brechas de I+D e intangibles. El ejercicio no determina por sí solo los 2,5 puntos adicionales de **ambición**, cuya justificación descansa en una mejora más intensa y extendida y en el conjunto de la evidencia.

Alcance económico

Las hipótesis resumen una respuesta potencial heterogénea entre empresas, activos y proyectos. La demanda, la financiación y otras condiciones también influyen. Los resultados expresan una escala anual, sin fijar el calendario de transición ni una duración permanente del efecto. El apoyo fiscal es un coste presupuestario ilustrativo del mecanismo analizado; el ejercicio no es una evaluación de beneficio social neto.

Fuentes del anexo 4

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[17] Lawless, M. (2013). Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?. Economica, 80(317), 1–22. DOI: 10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[22] Comisión Europea (2026). Country Reports 2026 de Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos, anexo 4. Intensidades empresariales de I+D de 2024 conservadas en el cuadro A4.4. Media simple y equivalencia española: cálculos propios. Suecia · Bélgica · Austria · Finlandia · Alemania · Dinamarca · Países Bajos

[31] Devereux, M. P. (2016). Measuring corporation tax uncertainty across countries: Evidence from a cross-country survey. Oxford University Centre for Business Taxation / European Tax Policy Forum. Consultar fuente

[32] Amberger, H. J.; Gallemore, J.; Wilde, J. H. (2026). Corporate Tax System Complexity and Investment Sensitivity to Tax Policy Changes. Journal of Accounting Research, 64(4), 1515–1563. DOI: 10.1111/1475-679x.70040. Consultar fuente

[33] Cowx, M. (2025). Tax enforcement and R&D credits. Journal of Accounting and Economics, 80(1), 101784. DOI: 10.1016/j.jacceco.2025.101784. Consultar fuente

[34] Dörrenberg, P.; Eble, F.; Rostam-Afschar, D.; Sattelmaier, M.; Voget, J. (2026). Tax Policy Uncertainty and Investment. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, n.º 255. DOI: 10.2139/ssrn.7504699. Consultar fuente

[35] Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020). Evaluación del gasto público 2019. Beneficios fiscales: deducción por I+D+i. Evaluación y nota institucional de conclusiones. Consultar fuente

[36] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia (2025). Le crédit d'impôt recherche en 2023. Datos provisionales, noviembre de 2025. Consultar fuente

[37] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia, SIES (2026). L'activité de R&D selon les catégories d'entreprises en 2023. Note d'information 2026-03, marzo de 2026. Gasto empresarial en I+D (DIRDE) de 2023: 40.600 M€. Gasto empresarial en I+D

[88] Fox, Z. D.; Jacob, M.; Wilde, J. H.; Wilson, R. J. (2022). Beyond Borders: Uncertainty in Supragovernmental Tax Enforcement and Corporate Investment. The Accounting Review, 97(6), 233–261. DOI: 10.2308/TAR-2021-0050. Consultar fuente

Bibliografía

Las referencias citadas se numeran por orden de primera aparición en el texto. Las fuentes complementarias se reúnen a continuación. Cada fuente conserva el mismo número en el texto, en las listas de cada capítulo o anexo y en esta bibliografía.

[1] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2018). Update on Tax Certainty. Informe al G20 de julio de 2018. Consultar fuente

[2] KPMG y CEOE (2024). Perspectivas España 2024. Pp. 46 y 51. Consultar fuente

[3] Ministerio de Hacienda, Tribunales Económico-Administrativos (2024). Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos 2024. Incluye la serie 2020–2024 y el Plan Estratégico 2024–2027. Consultar fuente

[4] Agencia Estatal de Administración Tributaria, Servicio de Auditoría Interna (2026). Informe 11/2026 sobre la evolución en 2025 de los indicadores del Plan Estratégico 2024–2027. Mayo de 2026. Consultar fuente

[5] Global MNC Tax Complexity Project (2016–2024). Tax Complexity Index: datos nacionales y metodología. Ediciones y serie utilizadas en el informe. Consultar fuente · Metodología TCI

[6] Hoppe, T.; Schanz, D.; Sturm, S.; Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure on Tax Code and Framework Complexity. European Accounting Review, 32(2), 239–273. DOI: 10.1080/09638180.2021.1951316. Consultar fuente

[7] Banco Mundial (2025). Business Ready (B-READY) 2025. Methodology Handbook, segunda edición final, diciembre de 2025, tema tributación, y perfiles de economías utilizados en el informe. Preguntas 90–94, 98 y 99; cumplimiento, comprobaciones y revisión inicial de controversias. Consultar fuente · España · Estados Unidos · Canadá · Reino Unido · Italia

[8] Comisión Europea (2026). Country Report Spain 2026. Anexos 4 y 5, tablas A4.1 y A5.1; anexo 18, tabla A18.2, p. 129. Consultar fuente

[9] Eurostat (s. f.). Inversión empresarial y cuentas no financieras por sectores institucionales. sdg_08_11 (INV_BSN); contraste nasa_10_ki (P51G_RAT_GDP_BUS, S11_S12). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[10] Eurostat (s. f.). PIB y principales componentes a precios corrientes. nama_10_gdp (B1GQ, CP_MEUR). España, 2024; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[11] Instituto Nacional de Estadística (2025). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2024. Resultados definitivos. Publicación de 20 de noviembre de 2025. Consultar fuente

[12] OCDE (2024). OECD Capital Market Review of Spain 2024. Capítulo «The Spanish corporate sector», figura 2.4. Consultar fuente

[13] Fundación Cotec e Ivie (2024). La economía intangible en España. Evolución y distribución por territorios y sectores (1995–2023). Informe 2024, pp. 7 y 35. Consultar fuente · Cuadro 1.1 · Presentación · Base pública

[14] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España. Presentación del informe 2024. Pp. 10 y 17. Consultar fuente

[15] Fundación Cotec e Ivie (s. f.). La economía intangible en España 1995–2023: base pública del gráfico interactivo. España 2023, «00. Total»; consulta de 17 de octubre de 2026. Consultar fuente

[16] Jacob, M.; Wentland, K.; Wentland, S. A. (2022). Real Effects of Tax Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. Management Science, 68(6), 4065–4089. DOI: 10.1287/mnsc.2021.4072. Consultar fuente

[17] Lawless, M. (2013). Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?. Economica, 80(317), 1–22. DOI: 10.1111/j.1468-0335.2012.00934.x. Consultar fuente

[18] Güçeri, İ.; Albinowski, M. (2021). Investment responses to tax policy under uncertainty. Journal of Financial Economics, 141(3), 1147–1170. DOI: 10.1016/j.jfineco.2021.04.032. Consultar fuente · Artículo publicado · Documento de trabajo

[19] Comisión Europea; VVA; KPMG (2022). Tax compliance costs for SMEs: An update and a complement. DOI: 10.2873/180570. Estudio de costes de cumplimiento empresarial con datos de 2019. Consultar fuente · doi:10.2873/180570

[20] McBride, W. (2024). Results of a Survey Measuring Business Tax Compliance Costs. Tax Foundation, Fiscal Fact 844. Consultar fuente

[21] OCDE (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. Capítulo 4, recuadro 4.2 y párrafo 355. Consultar fuente

[22] Comisión Europea (2026). Country Reports 2026 de Suecia, Bélgica, Austria, Finlandia, Alemania, Dinamarca y Países Bajos, anexo 4. Intensidades empresariales de I+D de 2024 conservadas en el cuadro A4.4. Media simple y equivalencia española: cálculos propios. Suecia · Bélgica · Austria · Finlandia · Alemania · Dinamarca · Países Bajos

[23] Instituto Nacional de Estadística (2026). Contabilidad Nacional Anual de España: principales agregados. Revisión Estadística 2024. Años 2023–2025. 18 de septiembre de 2026. Consultar fuente

[24] Eurostat. Structural business statistics by size class: main indicators (NACE Rev. 2), dataset sbs_sc_sca_r2, indicador V11110 (número de empresas). Datos históricos de la UE-28, 2017; consulta y descarga de 28 de octubre de 2026. Consultar fuente

[25] Eurostat. Structural business statistics — historical data (SBS), metadatos: ámbito sectorial, unidades estadísticas, clasificaciones y cambios de serie. Consultar fuente

[26] Hardy, M.; Lendon, A.; Redondo Sanchez, J. (2026). Good Practices in the Management of Domestic Tax Disputes by Tax Administrations. IMF Technical Notes and Manuals 2026/10. Fondo Monetario Internacional, agosto de 2026. https://doi.org/10.5089/9798229047029.005

[27] Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2024). NIA-ES 501, Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para determinadas áreas. Adaptación por Resolución de 11 de abril de 2024. Apartados 9–12 y A24–A25. NIA-ES 501

[28] CINIIF 23, Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto sobre las Ganancias. Texto publicado por el ICAC, octubre de 2018. Párrafo 13 y apéndice A1–A5. CINIIF 23

[29] Fondo Monetario Internacional y OCDE (2017). Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Marzo de 2017. Encuesta empresarial, tabla 16.B, efectos de la incertidumbre sobre las operaciones empresariales. Informe FMI–OCDE

[30] España (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Texto consolidado y publicación original. Consultar fuente

[31] Devereux, M. P. (2016). Measuring corporation tax uncertainty across countries: Evidence from a cross-country survey. Oxford University Centre for Business Taxation / European Tax Policy Forum. Consultar fuente

[32] Amberger, H. J.; Gallemore, J.; Wilde, J. H. (2026). Corporate Tax System Complexity and Investment Sensitivity to Tax Policy Changes. Journal of Accounting Research, 64(4), 1515–1563. DOI: 10.1111/1475-679x.70040. Consultar fuente

[33] Cowx, M. (2025). Tax enforcement and R&D credits. Journal of Accounting and Economics, 80(1), 101784. DOI: 10.1016/j.jacceco.2025.101784. Consultar fuente

[34] Dörrenberg, P.; Eble, F.; Rostam-Afschar, D.; Sattelmaier, M.; Voget, J. (2026). Tax Policy Uncertainty and Investment. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, n.º 255. DOI: 10.2139/ssrn.7504699. Consultar fuente

[35] Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020). Evaluación del gasto público 2019. Beneficios fiscales: deducción por I+D+i. Evaluación y nota institucional de conclusiones. Consultar fuente

[36] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia (2025). Le crédit d'impôt recherche en 2023. Datos provisionales, noviembre de 2025. Consultar fuente

[37] Ministerio de Enseñanza Superior e Investigación de Francia, SIES (2026). L'activité de R&D selon les catégories d'entreprises en 2023. Note d'information 2026-03, marzo de 2026. Gasto empresarial en I+D (DIRDE) de 2023: 40.600 M€. Gasto empresarial en I+D

[38] España (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Artículos 35, 39.2, 43–47 y 124. Consultar fuente

[39] Dirección General de Tributos (2016). Consulta vinculante V4897-16, de 11 de noviembre de 2016. Consultar fuente

[40] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2026). Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2026. Resolución de 11 de marzo de 2026, BOE-A-2026-5843. Consultar fuente

[41] España (2003). Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, sobre informes motivados relativos a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Texto consolidado; arts. 2, 8 y 9. Consultar fuente

[42] Consejo para la Defensa del Contribuyente (2020). Informe V/2020. Sobre las consecuencias de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020 (C-274/14) relativa a la incompetencia de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales. En Propuestas normativas, informes, notas informativas y sugerencias 1997–2024, p. 803. Informe V/2020

[43] Dirección General de Tributos (2021–2024). Memorias de actividades. Consultar fuente · Memoria de 2024

[44] Defensor del Pueblo (2024). Contestación por escrito a las consultas tributarias en el plazo de seis meses desde su presentación. Recordatorio de deber legal, 27 de septiembre de 2024, queja 24018247. Consultar fuente

[45] Italia (2000/2025). Ley de 27 de julio de 2000, n.º 212, artículo 11 (interpello). Texto reproducido tras el Decreto Legislativo 192/2025, artículo 13. Consultar fuente · Ministerio de Economía y Finanzas

[46] Direction générale des Finances publiques (Francia) (2026). Si l'administration ne répond pas à ma demande, que dois-je en conclure ? Cuadro de plazos y efectos de los rescrits. Actualización de 16 de octubre de 2026. Consultar fuente

[47] Direction générale des Finances publiques (Francia) (2018). BOI-SJ-RES-10-30: segundo examen de una solicitud de rescrit. Versión de 3 de octubre de 2018. Consultar fuente

[48] Belastingdienst (Países Bajos) (s. f.). Vooroverleg. Consultar fuente

[49] HM Revenue & Customs (2026). Advance Tax Certainty Service. Guía oficial y manual ATCS01500, de 22 de junio de 2026. Servicio abierto el 1 de julio de 2026; objetivo de respuesta condicionado de 90 días desde la solicitud formal. Consultar fuente · Manual del servicio de certeza

[50] España (2005). Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa. Texto consolidado. Consultar fuente

[51] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2025). Resolución de 24 de septiembre de 2025 de la Presidencia, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. BOE-A-2025-19857, de 6 de octubre de 2025. Resolución AEAT de 24 de septiembre de 2025

[52] Instituto de Estudios Económicos (2025). El problema de la litigiosidad tributaria en España. Propuestas de solución y mejora desde la perspectiva de las empresas. Revista del IEE, números 1 y 2/2025. Consultar fuente

[53] Belastingdienst (Países Bajos) (s. f.). Bezwaar en uitstel van betaling. Consultar fuente · Recurso judicial

[54] Tax Appeals Commission (Irlanda) (s. f.). Tax Appeals – General Guidance for Appellants. Consultar fuente

[55] Revenue (Irlanda) (s. f.). How to make an appeal. Consultar fuente

[56] Alemania (s. f.). Abgabenordnung, § 361. Aussetzung der Vollziehung; texto publicado en Gesetze im Internet. Consultar fuente

[57] Direction générale des Finances publiques (Francia) (2019). BOI-REC-PREA-20-20: sursis de paiement. Versión de 16 de octubre de 2019. Consultar fuente

[58] España (2015). Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Artículo 32. Consultar fuente

[59] España (1998). Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Texto consolidado. Arts. 67, 129–133 y 139. Consultar fuente

[60] REAF–Consejo General de Economistas (2024). 22 propuestas de los economistas para reducir el fraude fiscal. 22 de noviembre de 2024. Consultar fuente

[61] Belastingdienst (Países Bajos) (s. f.). Kostenvergoeding bij bezwaar. Consultar fuente

[62] Suecia (2011). Skatteförfarandelag (2011:1244), capítulo 43. Consultar fuente

[63] Skattestyrelsen (Dinamarca) (s. f.). Omkostningsgodtgørelse. Consultar fuente · Porcentajes y anticipos · Ley consolidada de 13 de octubre de 2025

[64] Tribunal Económico-Administrativo Central (2024). Resolución de 19 de noviembre de 2024, RG 00/04038/2021. Fundamento quinto; expediente citado en relación con la demora de un informe motivado. Consultar fuente

[65] Ministerio de Ciencia e Innovación (2021). Encuesta IMV 2020. Marzo de 2021; pp. 1–3. Consultar fuente

[66] Centro para el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (CDTI) (2024). Seguimiento de indicadores de la Carta de Servicios 2024. Informes motivados, p. 3. Consultar fuente

[67] Centro para el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (CDTI) (2025). Informe de seguimiento de la Carta de Servicios 2025. Informes motivados, p. 3. Consultar fuente

[68] Centro para el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (CDTI) (s. f.). Informes motivados. Consultar fuente

[69] Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (2026). Memoria de solicitudes de informes motivados vinculantes 2024. Publicada en septiembre de 2026. Consultar fuente

[70] Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (s. f.). Informes motivados vinculantes. Consultar fuente

[71] Tribunal Supremo (2024). Sentencias de 8 de octubre de 2024, recursos 948/2023, 1633/2023 y 1635/2023. Referencia a través de la comunicación oficial del CGPJ sobre el alcance vinculante de los informes de innovación tecnológica. Consultar fuente

[72] Audiencia Nacional (2026). Sentencia 322/2026, de 24 de abril, recurso 1145/2020. ECLI:ES:AN:2026:1943. Fundamentos 3–5; enlace CENDOJ y reproducción consultada en Iberley. Consultar fuente

[73] Direction générale des Finances publiques (Francia) (2025). BOI-SJ-RES-10-20-20-20, rescrit sobre el crédit d'impôt recherche. Versión de 13 de agosto de 2025. Consultar fuente · Rescrit de investigación

[74] Alemania (2020). Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung. §§ 3.2 y 5.3. Consultar fuente

[75] Bescheinigungsstelle Forschungszulage (Alemania) (s. f.). Über das Antragsverfahren. Consultar fuente

[76] Agencia Estatal de Administración Tributaria (2025). Informe Anual de Recaudación Tributaria 2025. Apartado 3, Impuesto sobre Sociedades. Consultar fuente

[77] Tribunal Económico-Administrativo Central (2024). Resolución de 19 de noviembre de 2024, RG 00/02397/2024. Impuesto sobre Sociedades 2019 y 2020; fundamentos undécimo y decimoquinto. Consultar fuente

[78] Tribunal Económico-Administrativo Central (2026). Resolución de 27 de febrero de 2026, RG 00/01454/2023. IVA, prorratas y opción tributaria. Consultar fuente

[79] Tribunal Económico-Administrativo Central (2026). Resolución de 8 de mayo de 2026, RG 00/02211/2024 y acumulados. Reorganizaciones y aportación de acciones. Consultar fuente

[80] Gobierno de España (2026). Plan Anual Normativo 2026. Consultar fuente

[81] Gobierno de España (2025–2028). Plan Fiscal y Estructural de medio plazo 2025–2028. Consultar fuente

[82] HM Treasury (2024). Corporate Tax Roadmap. 30 de octubre de 2024. Consultar fuente

[83] Department of Finance (Irlanda) (2021). Ireland's Corporation Tax Roadmap – January 2021 Update. Consultar fuente

[84] Dirección General de Tributos. Consultas tributarias escritas. Sede electrónica: requisitos, plazos y procedimiento. Consultas tributarias de la DGT

[85] Países Bajos. Leidraad Invordering 2008, artículo 25.2.5. Texto y explicación oficial publicados en Staatscourant 2017, n.º 35158. Garantías y aplazamiento de la deuda impugnada. Artículo 25.2.5 y explicación oficial

[86] Suecia. Skatteverket, Rätten till ersättning, guía jurídica 2026.2; capítulo 43 de la Ley de Procedimiento Tributario. Asistencia razonablemente necesaria por éxito total o parcial, interés jurídico u otras circunstancias legales. El régimen limita los gastos elegibles y excluye el trabajo propio. Guía de compensación de gastos

[87] Reino Unido. HMRC, Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute y ficha CC/FS21, actualizada el 4 de septiembre de 2026. Mediación por un funcionario formado de HMRC, neutral en su intervención; conserva los recursos y exige respetar sus plazos. No constituye un tribunal externo. Guía del procedimiento ADR · Ficha CC/FS21

[88] Fox, Z. D.; Jacob, M.; Wilde, J. H.; Wilson, R. J. (2022). Beyond Borders: Uncertainty in Supragovernmental Tax Enforcement and Corporate Investment. The Accounting Review, 97(6), 233–261. DOI: 10.2308/TAR-2021-0050. Consultar fuente

[89] Instituto Nacional de Estadística (2023). Estadística sobre actividades de I+D. Año 2023. Consultar fuente