

Resumen ejecutivo

I. Diagnóstico sobre el sistema tributario español

Los retos del sistema tributario

Cualquier sistema tributario debe ir de la mano de las necesidades de gasto público expresadas por los ciudadanos a través de las instituciones democráticas. Esto es particularmente cierto en el momento actual, marcado por la persistencia de la pandemia, la necesidad de garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y la coincidencia de los intensos cambios tecnológicos, sociales y económicos en marcha. Por todo ello, es necesario incrementar la eficiencia y el potencial recaudatorio del sistema tributario y ofrecer alternativas para asegurar la suficiencia, diseñando de forma adecuada el proceso de consolidación presupuestaria, en relación con su contenido y con su secuencia temporal.

Por otro lado, y en línea con lo que señalan las principales instituciones internacionales, el aumento de la desigualdad y de la concentración de la riqueza es uno de los mayores desafíos de las economías modernas. Garantizar la equidad, considerar los efectos redistributivos conjuntos de los ingresos y los gastos públicos, así como plantear las posibles “compensaciones” para tener en cuenta los efectos distributivos de las reformas, son elementos esenciales de las propuestas que se pretendan formular.

Un reto adicional para el sistema tributario es la necesidad de mitigar los efectos negativos del cambio climático, fortalecer la descarbonización de la economía y facilitar la transición energética. Para poder cumplir el objetivo climático de la UE para 2030, el diseño adecuado de la fiscalidad medioambiental constituye un instrumento imprescindible, junto a otras medidas de política medioambiental.

La globalización, la intensidad de los cambios tecnológicos y el envejecimiento de la población son factores condicionantes para afrontar adecuadamente los retos mencionados. Una consecuencia de tales fenómenos es el aumento de la movilidad del capital personal y societario o de las rentas de trabajadores cualificados y la creciente dificultad para identificar y asignar las bases gravables entre jurisdicciones. El crecimiento de la competencia tributaria y la búsqueda de “inmunidad fiscal” presionan a la baja la capacidad recaudatoria y provocan el desplazamiento de la carga entre contribuyentes, generando una progresiva pérdida de equidad. En este proceso el sistema pierde legitimidad ante los contribuyentes que realizan actividades más controladas, tienen menor movilidad o disponen de una mayor conciencia tributaria.

En el contexto anterior, la garantía de suficiencia hace cada vez más necesario reforzar la coordinación y la cooperación internacional, así como evitar la aplicación de medidas unilaterales no coordi-

nadas, con el objetivo de dar una respuesta eficaz a los desafíos planteados al sistema tributario, a partir de las propuestas de reformas en curso, tanto en la OCDE como de la Comisión Europea.

El cambio tecnológico, la digitalización, la automatización y las nuevas actividades emergentes constituyen otro factor esencial para configurar los objetivos y el diseño del sistema tributario. Con el diseño actual, resulta muy difícil gravar una parte significativa de las actividades económicas. Es imprescindible apostar por la nivelación fiscal en el tratamiento de las actividades digitales respecto a las tradicionales, aunque hay que recordar que la digitalización puede y debe servir para el desarrollo de nuevas actividades, así como para permitir la simplificación y la reducción de trámites administrativos.

Por su parte, la automatización y robotización pueden generar cambios en la composición de las bases y en la distribución de la carga tributaria. Sus efectos en el mercado de trabajo no son aún claros y debe determinarse si se trata de mecanismos complementarios o sustitutivos del factor trabajo, aunque, a juicio del Comité, el sistema tributario no debiera penalizar el proceso de cambio sino estimularlo. No obstante, no hay que descartar la posible incidencia de estos cambios en la pérdida de peso relativo de las rentas de trabajo respecto de las rentas de capital o los márgenes empresariales. Por ello, una tarea imprescindible para el próximo futuro es la de revisar la estructura del sistema tributario, excesivamente concentrado en la tributación de las rentas de trabajo y repartir el peso mediante la aplicación de las figuras tradicionales y las nuevas fuentes de recursos.

El último condicionante del contexto en el que se mueve el sistema tributario es el envejecimiento de la población. Aunque se trata de un problema común a la mayoría de los países, es especialmente intenso en España. Este fenómeno producirá un aumento del gasto público y, probablemente, un cambio en el nivel y en la composición de las bases impositivas que se encuentran gravadas con distintos tipos efectivos. El posible impacto en los ingresos públicos se explica porque las fuentes de renta y las pautas y la composición del consumo varían a lo largo del ciclo vital, observándose una caída de los tipos efectivos de los mayores, lo que podría provocar una erosión de los ingresos públicos.

Ingresos públicos y objetivos de la reforma: consolidación fiscal, eficiencia y equidad

El nivel agregado de ingresos públicos de las Administraciones Públicas (AAPP) en términos de PIB muestra una elevada estabilidad desde 1995, con un promedio de recaudación situado en el 38,2% del PIB. En el año 2019, previo a la pandemia del Covid-19, el nivel de ingresos públicos en España se situaba 3,9 puntos (pp) de PIB por debajo de la media aritmética de las economías de la UE-27, y era 6,9pp de PIB inferior a la media ponderada de las mismas economías.

Por otra parte, el sector público español muestra un elevado déficit estructural, que tiene su origen próximo en la recesión económica iniciada en 2008. Las estimaciones de Eurostat para el ejercicio

2019 situaban a España entre los países con mayor desequilibrio en la UE-27, con una cifra superior al 3% del PIB. Un déficit persistente que condujo a la deuda pública a un nivel próximo al 100% de PIB. La pandemia ha agravado ambos desequilibrios de las finanzas públicas.

La suspensión temporal de las reglas fiscales a escala europea mediante la activación de la cláusula de escape prevista en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el trienio 2020-2022, en combinación con el programa extraordinario de compras de deuda pública del Banco Central Europeo y las ayudas y préstamos contenidos en el plan *EU Next Generation*, han permitido responder con vigor al desafío macroeconómico provocado por la pandemia. Pero la normalidad retornará también en este ámbito, lo que puede implicar un serio riesgo de sostenibilidad financiera.

Por ello, la definición de una estrategia de consolidación fiscal creíble y rigurosa a medio plazo es una tarea urgente para la que será necesario combinar, en la proporción que se considere preferible, ajustes por el lado del gasto e incrementos de los ingresos no financieros. En todo caso, la reforma del sistema fiscal debería aumentar la capacidad recaudatoria potencial del sistema tributario español y reducir sus costes de eficiencia, lo que debería favorecer el crecimiento económico de largo plazo.

Desde una perspectiva comparada, los datos sugieren que el mayor déficit público español tiene que ver, sobre todo, con lo que ocurre en el lado de los ingresos. No obstante, el Comité entiende que la forma concreta en la que se articule la estrategia de consolidación es una decisión política, que debe quedar en manos de los ciudadanos y sus representantes. Un elemento clave es que la sociedad asuma y comparta la necesidad de coherencia global entre el nivel de prestación de servicios públicos y los programas de transferencias, por un lado, y la carga impositiva, por otro; y que los gobiernos a todos los niveles (central, autonómico y local) cuenten con un sistema tributario bien diseñado y gestionado que permita alcanzar los objetivos de recaudación preferidos en cada momento.

Con la finalidad de garantizar la suficiencia de recursos y en cumplimiento del artículo 31 de la Constitución española, clave de bóveda del sistema tributario que recoge el deber de contribuir y los principios de justicia que deben presidir todo proyecto de reforma del sistema, es necesario reforzar los medios disponibles para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir los márgenes para evitar o eludir el pago de los tributos. Si bien una primera línea de actuación se encuentra en el ámbito del control tributario, el Comité plantea a lo largo del Libro Blanco la adopción de diversas medidas para reducir la capacidad de erosionar las bases impositivas, las modificaciones necesarias para definir mejor los distintos elementos de los impuestos, así como la articulación de mecanismos de transparencia fiscal y de información y educación fiscal.

La mejora de la eficiencia como un objetivo central de la reforma tributaria es particularmente relevante en una economía como la española, que presenta problemas asociados a la ineficiente

asignación de los recursos en el conjunto de su sistema productivo y padece un reducido crecimiento de la productividad empresarial. En particular, el Comité ha considerado en su diagnóstico y recomendaciones el objetivo de reducir las posibles distorsiones causadas por el diseño de los tributos sobre la renta y el consumo en los precios relativos de los factores productivos, de los productos o de los rendimientos de los activos.

El diseño de la reforma tributaria debe tener también presente que las previsiones de crecimiento de la economía española se encuentran lastradas por el escaso dinamismo de la productividad y la persistencia de un alto nivel de desempleo estructural. En ese contexto, el diseño y la aplicación del sistema tributario no pueden ser un obstáculo adicional al crecimiento potencial de la economía, y su reforma debería tratar de estimular dicho crecimiento a medio y largo plazo.

En esa dirección, se identifican tres áreas de actuación dentro del conjunto de propuestas y recomendaciones de reforma tributaria dirigidas a preservar el crecimiento económico: 1) ajustes en la composición de la estructura tributaria; 2) mejoras en el diseño y en la aplicación de determinadas figuras impositivas; y 3) la consideración del impacto del sistema tributario sobre la desigualdad.

En lo que atañe a la composición de los ingresos públicos, el Comité plantea la posibilidad de incrementar el potencial recaudatorio del sistema, mejorando el diseño de la tributación sobre la renta, el consumo y la riqueza, especialmente a través de ampliaciones en las bases sujetas a tributación en cada una de las figuras impositivas analizadas.

En el ámbito de posibles mejoras en el diseño y en la aplicación de los tributos, el Comité considera necesario eliminar las discriminaciones tributarias que penalizan el crecimiento empresarial y mejorar el diseño de los incentivos fiscales existentes, tanto para estimular la inversión en determinados activos como para procurar internalizar los efectos externos vinculados a las actividades innovadoras. Asimismo, entiende que es conveniente extender el ámbito de la fiscalidad medioambiental, sin que se introduzcan beneficios fiscales que vayan en detrimento de su efectividad. Finalmente, con la ayuda de la digitalización, la simplificación del sistema tributario y una reducción de sus costes de cumplimiento y control, se pretende favorecer también el aumento de la actividad económica.

El sistema tributario, de manera conjunta con el nivel de prestaciones y servicios públicos, puede mitigar los efectos negativos que la polarización y la desigualdad de la renta y de la riqueza podrían tener en el crecimiento económico. Por ese motivo, se ha examinado el posible efecto distributivo de sus propuestas, planteando la necesidad de diseñar paquetes compensatorios y transferencias a los hogares con menor renta en aquellas propuestas que tuvieran un mayor impacto regresivo. Al mismo tiempo, el Comité considera necesario avanzar en una mejor integración de las políticas de gasto con el sistema tributario, siendo el IRPF la figura tributaria natural para realizar esa integración.

Reformas basadas en la evidencia

Las reformas tributarias tienen mayor probabilidad de alcanzar sus objetivos si su formulación descansa en la evidencia disponible sobre sus posibles efectos. Por ello, los contenidos del Libro Blanco se fundamentan en un amplio conjunto de datos tributarios, análisis descriptivos, simulaciones, estimaciones y cuantificaciones macroeconómicas proporcionadas por parte de la AEAT, del IEF y de diversos Ministerios. De manera complementaria, se ha examinado la evidencia empírica y las evaluaciones disponibles en otras economías, relativas al diseño y los cambios recientes en los tributos y en los incentivos fiscales.

En cualquier caso, la concreción cuantitativa de las propuestas de reforma aquí planteadas requerirá de una calibración detallada por parte del legislador. Más aún, el Comité estima necesario impulsar un cambio profundo en el diseño y la evaluación de la política tributaria en España. En particular, es necesario seguir avanzando en la cultura de la evaluación sistemática de las políticas públicas, así como en una mayor transparencia y explotación de los datos administrativos, como son los de naturaleza tributaria.

El calendario de las reformas

Por lo que se refiere al calendario de aplicación de las reformas, el Comité considera que el legislador debe examinar tanto la situación macroeconómica de partida como las perspectivas de futuro de la economía. En particular, el Comité considera necesario afianzar la recuperación antes de iniciar reformas que aumenten el potencial recaudatorio del sistema tributario. Una vez consolidada la recuperación, la implementación de las reformas debería ser paulatina, calibrando en cada momento la situación macroeconómica y teniendo en cuenta que la recuperación de la capacidad económica de los agentes será gradual y heterogénea. Por lo tanto, el legislador tendría que considerar con atención el principio del gradualismo en el diseño y la implementación de las distintas medidas, con el objetivo de que las reformas no lastren la senda de recuperación.

Con la finalidad de contribuir a la recuperación económica, este Comité estima compatible conciliar los principios de prudencia y gradualismo con el deseable anuncio temprano de las medidas tributarias que se decidan adoptar. El anuncio de un amplio programa de reformas tributarias de medio plazo, condicionado a las posibles contingencias asociadas a la incertidumbre actual sobre la evolución de la economía, proporcionaría credibilidad a la política fiscal y, a la vez, contribuiría a suavizar a lo largo del tiempo las distorsiones en las decisiones de los agentes económicos.

El marco territorial de las reformas

Ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional. La interdependencia de los Estados se ha acelerado en las últimas décadas, por lo que resulta ahora más cierta que en ninguna época ante-

rior. España está integrada en una economía globalizada, presenta una estructura de reparto de competencias de alta descentralización, y forma parte de la Unión Europea desde el 1 de enero de 1986.

En el plano internacional, España tiene firmados 103 convenios de doble imposición, de los que 98 son aplicables. Muchos de los convenios en vigor se verán modificados a medida que se les aplique el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales, con la finalidad de prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2022, y que ha sido rubricado por España como parte de los trabajos que se están desarrollando en el marco de la OCDE y del G20 para negociar las normas tributarias internacionales, a cuyas consecuencias se refiere este Libro Blanco en distintos capítulos. Por ello, aunque los diagnósticos y las propuestas contenidas en este Libro Blanco se ciñan al sistema tributario del Estado, se ha tenido en cuenta la compleja arquitectura jurídica del sistema tributario actual, el grado de internacionalización de la economía y la integración en la Unión Europea.

En particular, el sistema tributario debe adaptarse al desarrollo continuo de la normativa europea, así como a los tratados internacionales firmados por España. De ese modo, las reformas que se planteen deben tener presente tanto las limitaciones como las oportunidades que establecen las reglas de tributación internacional que constituyen derecho propio de obligado cumplimiento.

Por ello, el Comité considera especialmente relevante para España continuar en la senda de la coordinación internacional en el ámbito tributario, teniendo en cuenta, en el análisis realizado, las propuestas y recomendaciones de reforma planteadas durante la elaboración de este Libro Blanco por parte de la Comisión Europea. En concreto, las propuestas de fiscalidad medioambiental, recogidas en el “*Fit for 55*” de la política climática de la UE, y las efectuadas en el ámbito de la imposición societaria, singularmente la propuesta de Directiva publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 22 de diciembre de 2021. Así mismo, se ha analizado, en los correspondientes capítulos, el acuerdo auspiciado por la OCDE/G20 sobre la tributación de las empresas multinacionales, con especial atención a las reglas preliminares del Pilar II publicadas el 20 de diciembre de 2021, a las que se hace mayor referencia en el lugar correspondiente.

La intensa descentralización de ingresos y gastos públicos en España obliga a que la reforma fiscal tenga en cuenta el vigente reparto competencial. Aunque se han producido avances muy significativos en las dos últimas décadas, las CCAA de régimen común siguen dependiendo, en grado elevado, de transferencias o de participaciones territorializadas en el IVA y en los impuestos sobre consumos específicos, sobre las que carecen de autonomía tributaria. Además, los tributos sobre los que sí existe esa posibilidad están sujetos a una triple problemática. En primer lugar, la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Do-

cumentados (ITPAJD) está obsoleta tras décadas de atención insuficiente. En el caso del IRPF, la asimetría en el sistema de retenciones que se aplica al tramo estatal y al autonómico hace que la ciudadanía no perciba las decisiones tributarias de sus gobiernos autonómicos hasta la liquidación del impuesto y que estos tarden incluso más en notar el efecto en sus recursos. Finalmente, la descentralización de la imposición patrimonial (ISD e IP) puede generar la movilidad de las bases imponibles y otras externalidades fiscales negativas. Todo lo anterior justifica la aplicación de reformas, de mayor o menor calado, en las figuras reseñadas. Ajustes que, en su mayor parte, aparecían ya en el Informe del Comité de expertos para la reforma de la financiación autonómica de 2017 y que serán abordados en las secciones correspondientes del Libro Blanco.

La reducción de la desigualdad

“España es actualmente uno de los países de la Unión Europea donde la desigualdad de ingresos medida con el índice de Gini es más alta” (Eurostat, 2021). Estos resultados se confirman si utilizamos las distintas fuentes disponibles para medir ingresos como los datos del *Luxembourg Income Study* (LIS) y también si calculamos otros indicadores alternativos al de Gini. Aunque esta caracterización no es exclusiva del período reciente, la intensidad y la larga duración de la denominada “Gran Recesión” han sido claves para que los indicadores de desigualdad aumentaran más que en otros países y alcanzaran los valores más altos de las últimas décadas. En la posterior etapa de recuperación de la actividad económica y del empleo antes de la crisis del COVID-19, los indicadores mostraron una cierta resistencia a la baja, lo que parece corroborar que la desigualdad en España tiene un importante componente estructural.

El sistema tributario español reduce entre seis y diez puntos porcentuales la desigualdad en la distribución de la renta de mercado, lo que subraya que, en España, como en todos los países de la OCDE, el efecto de los impuestos sobre la distribución de la renta es inferior al que tienen las prestaciones sociales. En ninguno de ellos el efecto redistributivo de los impuestos es más de un tercio del que generan las prestaciones monetarias. Sin embargo, eso no significa que la vertiente tributaria de la Hacienda Pública no tenga un papel relevante en la corrección de las diferencias de renta entre los hogares. La capacidad redistributiva de las principales figuras impositivas se produce principalmente por la acción del IRPF y, en menor medida, el IS, ambos con un efecto positivo, mientras que los impuestos indirectos tienen un efecto regresivo, lo que reduce la capacidad redistributiva en la dimensión de los ingresos.

La política tributaria es un instrumento relevante para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible, eficiente y justo en el que la igualdad de género ocupe un lugar central. Como toda política económica, las acciones en materia de ingresos y gastos públicos tienen implicaciones diferenciadas para hombres y mujeres. Partiendo de que la desigualdad de género es socialmente injusta y económicamente ineficiente, una revisión de la fiscalidad desde la perspectiva de

género conlleva un estudio del sistema tributario en su conjunto, analizando los diferentes impuestos, así como un análisis del gasto público, y el efecto que tienen ambas políticas -tributaria y presupuestaria- en la consecución de la igualdad. En particular, en el ámbito del sistema tributario el Comité cree que es necesario impulsar un análisis de las discriminaciones no justificadas que este pueda contener, así como del impacto de las principales políticas tributarias en función del género.

Por otra parte, uno de los aspectos más preocupantes del fuerte incremento de las desigualdades en la mayoría de los países desarrollados en la última década es la apertura de una brecha generacional en los niveles tanto de pobreza y vulnerabilidad económica como de capacidad para la acumulación de recursos en forma de riqueza. La riqueza neta muestra un componente generacional que está dejando atrás progresivamente a las generaciones más jóvenes. Esta brecha generacional en renta y riqueza tiene consecuencias sobre las decisiones de emancipación de los jóvenes, condicionando tanto la formación de nuevos hogares como su fecundidad. Los niveles de deuda acumulada y la carga de intereses asociada suponen la necesidad de aumentar el endeudamiento o, alternativamente, de los impuestos futuros, que habrán de sufragar principalmente las generaciones más jóvenes. Por tanto, el desequilibrio del saldo entre gastos e ingresos públicos hoy favorece el aumento de la brecha intertemporal de bienestar entre generaciones.

Algunas cuestiones básicas del sistema tributario

Como se ha señalado en la introducción de este documento, el Comité estimó que debían ser objeto de atención especial las cuestiones más relevantes de los dos grandes impuestos de nuestro sistema, IRPF e IVA. También se consideró necesario dedicar una sección al tratamiento de los problemas de cumplimiento fiscal, así como un anexo en el que se analiza el papel que puede jugar la imposición para conseguir un consumo más saludable por parte de los ciudadanos.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF es el eje central de la imposición en España, porque es el impuesto de mayor recaudación y el que permite dar cumplimiento al mandato constitucional de progresividad del sistema tributario (artículo 31.1 CE). La progresividad del impuesto lo convierte, además, en un instrumento útil de estabilización económica a lo largo del ciclo y su versatilidad permite también introducir incentivos en favor de aquellas actividades o rentas que en cada momento son prioritarias para los principios rectores de la política económica.

En opinión del Comité, sería conveniente plantear una revisión del impuesto orientada a potenciar sus dos funciones básicas, recaudatoria y redistributiva y, a la vez, intentar reducir los costes de eficiencia asociados al mismo. En esa dirección, sería necesario ensanchar su base imponible,

suprimiendo aquellas exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no esté justificado. Se trata de una reclamación que viene realizando desde hace tiempo la literatura especializada de nuestro país, y en la que también han insistido recientemente diversas instituciones y organizaciones internacionales.

En esta parte del Libro Blanco se examinan las exenciones del IRPF y algunos de los beneficios fiscales evaluados por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AiREF, 2020) y múltiples especialistas: reducción por tributación conjunta, por arrendamiento de vivienda y por obtención de rendimientos del trabajo. El Comité recomienda transformar la primera en un nuevo mínimo, suprimir la segunda, al tiempo que los rendimientos de capital inmobiliario se integran en la base del ahorro, y convertir la última en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* aplicado en algunos países. Esto último permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las personas con rentas bajas. En la misma dirección, el Comité recomienda estudiar la posibilidad de atribuir la condición de reembolsable al mínimo por descendientes menores de 18 años, con la finalidad de contribuir a la reducción de la pobreza infantil.

Por lo que se refiere al régimen de Estimación Objetiva de rendimientos empresariales, el Comité recomienda su eliminación gradual, aunque considera que determinadas actividades agrarias pueden requerir de un período de adaptación más amplio. De forma adicional, entiende que podría estudiarse, a la luz de la experiencia comparada, la introducción de un sistema de determinación de la base imponible para las explotaciones más pequeñas (en función del número de hectáreas o del volumen de rendimientos íntegros) a partir del promedio de ingresos de los tres últimos ejercicios fiscales, de manera que se tenga en cuenta la variabilidad de ingresos de estas actividades. Desde luego, estas medidas deberían venir acompañadas de una continuación del esfuerzo de la Administración Tributaria de información y asistencia a los pequeños empresarios y de simplificación de sus obligaciones formales.

Como se ha señalado, el segundo objetivo consistiría en asegurar que el IRPF sigue desempeñando su papel como instrumento garante de la progresividad del sistema fiscal. Para ello, el Comité expone sus razones para apoyar el mantenimiento de su carácter dual, frente a la opción de recuperar su originaria condición de impuesto sintético, plantea algunos posibles cambios en la base del ahorro y discute los elementos que deben valorarse a la hora de establecer la distancia entre los tipos de la tarifa general y del ahorro.

Finalmente, con el fin de articular adecuadamente la relación entre este impuesto y las prestaciones públicas y de visibilizar la participación de todos los ciudadanos en el impuesto que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política, el Comité examina el ámbito de aplicación del IRPF en el marco de la obligación formal de declarar y recomienda su reforma y simplificación. Como mecanismo para empezar a obtener algunos

de los resultados que fundamentan esta recomendación, el Comité sugiere la puesta en marcha por la AEAT de un sistema sencillo de comunicaciones individualizadas a todos los perceptores de renta, informándoles de su situación tributaria, en términos absolutos y en relación con los demás perceptores.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

A diferencia de otros impuestos que persiguen objetivos adicionales, el del IVA es exclusivamente recaudatorio.

Si el IVA aplicara un tipo único a una base imponible lo más amplia posible, se aseguraría una elevada capacidad recaudatoria para atender a la financiación de los servicios y prestaciones demandados por los ciudadanos. Adicionalmente, como este IVA simplificado gravaría con un mismo tipo impositivo todos los bienes y servicios, no introduciría distorsiones en el comportamiento de las empresas ni de los consumidores. A cambio, este IVA de tipo único es regresivo, si se mide el carácter regresivo en relación con la renta de los hogares; y proporcional, si se mide respecto al gasto de los mismos.

Como el de otros países de la UE, el IVA español se aleja de ese modelo simplificado de impuesto. Y lo hace, fundamentalmente, por la aplicación de tipos impositivos inferiores al general del 21% (un tipo reducido del 10% y otro superreducido del 4%) y por la concesión de algunas exenciones, que reducen considerablemente la base sobre la que se aplican los tipos. Los tipos inferiores al general persiguen dos finalidades principales: facilitar el consumo de bienes y servicios de primera necesidad, consumidos en una proporción mayor de su renta por las personas con menos recursos, y favorecer el consumo de bienes y servicios sociales especiales, que pueden no consumirse suficientemente por las personas (salud, medio ambiente, cultura). Y podría añadirse una tercera finalidad: la protección de algún sector económico, como, por ejemplo, el turístico.

Con respecto al primer objetivo, aunque es cierto que los tipos reducidos abaratan el precio de determinados consumos para las personas con menos renta, el beneficio es mayor, en valores absolutos, para los ciudadanos con más recursos, que no necesitan ese subsidio, lo que eleva el coste recaudatorio de esta medida. Se estima que el 55% del beneficio fiscal que representan los tipos reducidos se concentra en el 40% de los hogares más ricos. Por otra parte, aunque es cierto que la aplicación de los tipos reducidos produce una ganancia en términos redistributivos, el Comité considera que lo relevante es conocer cómo trata a las personas el conjunto del sistema de impuestos y prestaciones, y no un impuesto determinado. Una forma menos costosa y más eficiente de alcanzar el mismo fin podría ser la utilización de prestaciones dirigidas a las personas con renta reducida cuyo consumo se quiera favorecer, directamente o a través del IRPF, que es el impuesto más adecuado para llevar a cabo esa diferenciación por rentas.

En cuanto al segundo objetivo mencionado, el favorecimiento de bienes socialmente deseables, la literatura identifica, al menos, tres problemas: que el beneficio que supone el tipo reducido crece, en muchos casos de forma injustificada con el precio del bien favorecido por la reducción; que no siempre se puede dirigir ese beneficio exclusivamente hacia los colectivos cuyo comportamiento quiere incentivarse; y que no es efectivo para los empresarios, ya que estos pueden deducir el IVA soportado en sus inputs, con independencia de su cuantía. Nuevamente, las políticas orientadas a consumos y colectivos determinados podrían ser un instrumento más adecuado para alcanzar ese objetivo.

Finalmente, por lo que se refiere a la utilización de los tipos reducidos como instrumento de protección de algún sector económico, baste decir que esa actuación introduce una distorsión evidente, en perjuicio de los sectores no favorecidos por la misma, lo que impide una competencia empresarial en igualdad de condiciones.

Como se explica en el Libro Blanco, en coherencia con el diagnóstico realizado, el Comité recomienda la transición gradual a un IVA simplificado, tal y como se ha definido más arriba, siempre que los hogares con menos renta reciban una compensación adecuada por el aumento que experimenten en el IVA por el consumo de bienes y servicios esenciales. Ahora bien, hasta que esta reforma pueda alcanzarse se debe llevar a cabo una revisión del listado de las operaciones a las que resulta aplicable en la actualidad el tipo reducido, para excluir del mismo a aquellas para las que el beneficio no parece justificado.

El Comité entiende que una reforma de este calado no se podría llevar a cabo inmediatamente, dado el contexto de recuperación económica en el que nos encontramos. Y tampoco debería aplicarse de un día para otro, ya que puede acarrear incrementos notables de precios en algunos bienes y servicios, posibles cambios significativos en los patrones de consumo y, previsiblemente, una fuerte contestación social.

La periodificación de la reforma (acompañada, en su caso, de otras políticas que adopten los poderes públicos, dirigidas a facilitar la transición) debería contribuir a la adaptación de algunos sectores económicos que podrían verse especialmente afectados por la misma, al desaparecer el subsidio que ahora reciben a través de los tipos reducidos, a la vez que ayudaría a alcanzar una composición sectorial más equilibrada de nuestra economía.

Asimismo, el Comité es consciente de que la posible reforma que se sugiere afectaría negativamente, de forma muy señalada, a los hogares con menor capacidad económica que podrían ver incrementado el precio de los bienes y servicios esenciales que adquieren. Por ello, se considera que una condición *sine qua non* del cambio propuesto es que se establezca una compensación a esos hogares por el aumento del IVA soportado en sus consumos de bienes de primera necesidad. Existen diversas alternativas para llevar a cabo esta compensación. Puede establecerse un sistema de prestaciones directas a las personas con menos recursos, o introducir una deducción

reembolsable en el IRPF, para esos mismos beneficiarios. Estas fórmulas de aplicación general son compatibles con compensaciones específicas para los consumidores en aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios básicos en los que sea posible discriminar en función de la renta de las personas o los hogares, como son la electricidad, el agua, la calefacción o el transporte.

El Comité ha analizado también la exención de los servicios de sanidad y educación prestados por el sector privado, la exención de los servicios financieros y de seguros y algunas otras exenciones de menor entidad. Sopesando los argumentos a favor y en contra, el Comité se inclina por no recomendar la eliminación de la exención de la prestación por el sector privado de los servicios de sanidad y educación. En relación con los servicios financieros, la Comisión Europea plantea dos posibles alternativas a la exención vigente: el gravamen pleno de los servicios financieros y de seguros y una tributación limitada a los servicios basados en comisiones (*fees*). En este punto, el Comité se alinea en la dirección en la que está trabajando la Comisión Europea.

También se analizan los regímenes especiales del impuesto y, en particular las deficiencias que presentan en su diseño y funcionamiento. En relación con los aplicables a las pequeñas empresas, se recomienda su eliminación gradual, si bien teniendo en cuenta que determinadas actividades agrarias pueden requerir de un período de adaptación más largo que las restantes, por las características propias de este sector de actividad. Sobre el régimen de caja, se aboga por su replanteamiento, bien suprimiéndolo, bien dotándolo de una vigencia temporal limitada hasta el momento en que mejore la situación de liquidez de las pymes. Asimismo, el régimen especial del grupo de entidades precisa de un replanteamiento de los actuales dos niveles (mínimo y avanzado) detallándose con claridad los requisitos (subjctivos y objetivos) y las obligaciones específicas de las entidades que apliquen cada modalidad, así como su contenido. En particular, para el nivel avanzado se debería producir la aproximación a un sistema de no sujeción de las operaciones internas o intragrupo, de acuerdo con la propuesta de la Comisión europea de 2 de julio de 2009.

Cumplimiento y Administración tributaria

El fraude y la elusión fiscal reducen los recursos para la financiación de las políticas públicas, generan un efecto redistributivo negativo y un sentimiento de agravio comparativo por parte de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias. Además, provocan problemas de competencia desleal en el ámbito empresarial y profesional e incentivan una asignación ineficiente de los recursos, desviándolos a la economía informal. Finalmente, pero no por ello menos importante, alimentan la desconfianza de los ciudadanos ante las instituciones.

A la hora de afrontar los comportamientos fraudulentos, la Administración tributaria debe atender a los factores que afectan a la decisión de incumplir. En primer lugar, debe incidir en la represión de comportamientos ilegales, incrementando las probabilidades objetiva y subjetiva (percibi-

da) de detección, a través de la comprobación gestora o inspectora, combinadas con sanciones ponderadas, que tengan en cuenta la conducta de los contribuyentes y modulen la respuesta de la Administración en función de su comportamiento y de la gravedad de los incumplimientos. En segundo lugar, debe ayudar al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la simplificación y clarificación de normas y procesos, la mejora de programas de ayuda y asistencia y la potenciación del acuerdo para dirimir las situaciones de conflicto que puedan reconducirse, y que eviten recursos y reclamaciones. En tercer lugar, ha de reforzar la moral fiscal, es decir, el convencimiento con el que los contribuyentes afrontan voluntariamente sus obligaciones tributarias.

En el ámbito internacional, las principales actuaciones dirigidas a reducir el margen de elusión fiscal se han concentrado en las multinacionales de mayor dimensión y en la mitigación de las prácticas de erosión de la base gravable en la imposición societaria. Así, desde el año 2013, se está acometiendo un replanteamiento global de las reglas fiscales. Algo que comenzó con los trabajos de la OCDE y del G20 en el proyecto BEPS, a los que posteriormente se sumaría la Unión Europea de manera expresa, y que todavía no ha culminado. Al abrigo de esta reacción supranacional, el contexto de lucha contra las maniobras elusivas de impuestos se ha transformado sustancialmente.

Tomando en consideración los progresos en el ámbito internacional, y los derivados de las medidas internas de lucha contra el fraude en España, el Libro Blanco formula varias recomendaciones, que deberían incardinarse en la estrategia para mejorar el cumplimiento tributario y atajar el fraude y elusión fiscales, en relación con las iniciativas contempladas en el Componente 27 del PRTR.

El Comité recomienda la creación de una Unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario, en línea con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. El trabajo de esta Unidad permitiría disponer de un conocimiento más completo y preciso de las razones que favorecen el incumplimiento, y de la brecha fiscal, la elusión y el fraude en los diferentes tributos del sistema, aprovechando, entre otros, los recursos estadísticos y el conocimiento de los que dispone la propia Administración. También serviría para ayudar a definir una estrategia global y ambiciosa que nos sitúe entre los países de mejor desempeño en el ámbito de la UE-27.

En segundo lugar, el Comité considera que deberían reforzarse los recursos humanos y materiales de la Administración tributaria, no sólo en el ámbito del control e inspección, sino también para ayudar a la clarificación de las normas tributarias y, en última instancia, para elevar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Este proceso debería servir para potenciar los perfiles de capital humano e inversiones en TIC requeridas en un escenario de digitalización creciente, con los desafíos y oportunidades que ello plantea.

En tercer lugar, el apoyo a la voluntariedad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es fundamental, lo que conlleva la necesidad de avanzar en las estrategias de información y comunicación e intentar mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes,

evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración. El Comité estima que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur.

Por otra parte, el Comité considera necesario intensificar la educación fiscal, aprovechando la inclusión de ésta en la Ley de educación aprobada en 2021, pero ampliando la información fiscal a los canales seguidos por las distintas generaciones etarias, incorporando las redes sociales.

El Libro Blanco recomienda hacer un mayor esfuerzo en mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ofreciendo criterios de la propia Administración cuando se publiquen normas relevantes, lo que puede ayudar a simplificar la aplicación de una norma compleja. Dado el importante papel que desempeñan las consultas en el logro de este escenario de seguridad, el Comité entiende que ha de aspirarse a recortar el plazo para su contestación. Otra línea de actuación necesaria es el reforzamiento de la coordinación entre la AEAT y las Administraciones autonómicas, incluidas las forales. El trabajo consorciado de todas ellas es una adecuada línea de progreso. Además, deberían intensificarse las evaluaciones para identificar áreas de mejora y de potencial consorcio. Estas medidas deben completarse con los modelos de servicio para facilitar y ayudar al cumplimiento de los contribuyentes que son sensibles y responden fundamentalmente a motivaciones intrínsecas (reputación, moral fiscal o normas sociales, entre otras).

Sin duda, el futuro de las Administraciones tributarias pasa por la digitalización y el uso de la tecnología de forma integrada con los contribuyentes. Para ello, es necesario aumentar las interconexiones entre los distintos sistemas que emplean los contribuyentes y la Administración tributaria. El Comité considera también que, en los próximos años, deberá impulsarse la utilización de software que incorpore vínculos directos de los contribuyentes con la Administración tributaria.

Con la finalidad de disminuir la litigiosidad tributaria, debe avanzarse en la adopción de medidas que eviten que los conflictos surjan o que ayuden a que éstos se resuelvan antes de llegar al ámbito judicial. En este contexto, se entiende que deben incentivarse las actas con acuerdo, introducidas en nuestro país con la reforma de la Ley General Tributaria de 2003, como un eficaz mecanismo de reducción de la conflictividad en el área de inspección. Todo ello sin perjuicio de que, a medio plazo, se progrese en la aplicación de otros mecanismos alternativos para solucionar controversias.

II. Fiscalidad medioambiental

La fiscalidad medioambiental está llamada a desempeñar un importante papel en el logro de uno de los desafíos prioritarios para la sociedad, que hoy se plantea con especial intensidad: la transición relativamente rápida hacia sociedades descarbonizadas y que minimicen otras emisiones

contaminantes y el uso de recursos, y protejan los ecosistemas, la biodiversidad y la salud de la ciudadanía. Además, estos tributos pueden contribuir a varios de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), adoptados en 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, dentro de la Agenda 2030.

Una de las características distintivas del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Desde principios del siglo, diversas instituciones internacionales, comisiones de expertos previas y múltiples estudios académicos han reiterado la necesidad de resolver las deficiencias cuantitativas y cualitativas en el uso de estas figuras impositivas en España. No obstante, la fiscalidad medioambiental española ha permanecido ajena a la importancia del problema y a los desarrollos observados en otros Estados del entorno (UE-27), así como a la preocupante evolución de los problemas medioambientales en diversas áreas.

Siguiendo las recomendaciones europeas al respecto, y en el intento de atender adecuadamente una de las demandas planteadas expresamente al Comité, este considera preciso y urgente que se introduzcan en España diversas reformas de fiscalidad medioambiental para corregir las deficiencias señaladas, y también para incorporar un mayor grado de racionalidad y coherencia en el sistema fiscal.

Es sabido que los tributos medioambientales se incardinan en el ámbito de la extrafiscalidad, que cuenta con pleno respaldo constitucional y legal (artículo 45 CE, art. 2 LGT), como confirma una doctrina reiterada del Tribunal Constitucional en este ámbito. En general, se trata de figuras tributarias que, por el lado de los ingresos públicos y mediante técnicas de aplicación de incentivos, pretenden generar cambios operativos en los comportamientos y en el equipamiento (inversiones) de personas, empresas y organizaciones, con la finalidad de lograr una sensible reducción de emisiones y un menor uso de recursos materiales, lo que se traduciría, en definitiva, en una intensa reducción de los impactos medioambientales.

Los tributos medioambientales se conciben como instrumentos orientados a hacer efectivo el principio de que “quien contamina, paga” (artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y, al incorporar la variable medioambiental en los precios de bienes y servicios, facilitan el funcionamiento de los mercados haciendo posible una toma de decisiones más eficiente por parte de los agentes económicos. Además, los impuestos medioambientales facilitan el desarrollo y la adopción de alternativas tecnológicas limpias, cuestión crucial para conseguir el éxito de la transición ecológica.

La creciente preocupación por los efectos socioeconómicos de la transición ecológica exige, no obstante, prestar una atención especial a los impactos distributivos y sobre la competitividad empresarial de estas figuras, y al diseño y aplicación de instrumentos y vías alternativas para mitigar dichos efectos. Estas alternativas, que no deben menoscabar la finalidad correctora de los

tributos medioambientales, pueden tomar la forma de transferencias directas a quienes resulten afectados, o de subsidios para estimular los cambios de equipamiento.

El Comité fundamenta su trabajo en este ámbito sobre tres premisas fundamentales. En primer lugar, sobre la preocupación por la racionalidad medioambiental, pues las propuestas tributarias se definen como una parte importante de la respuesta a los problemas medioambientales a los que se enfrenta España. Las distintas propuestas que se ofrecen a lo largo de este Informe buscan así, de forma prioritaria, permitir el cumplimiento de los compromisos medioambientales españoles, que se recogen en la Tabla incluida en el capítulo II del Libro Blanco.

En segundo lugar, el Comité es consciente de la necesidad de coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio medioambiental. Asegurar el correcto nivel de actuación y la coherencia vertical y horizontal es una premisa para lograr la eficacia de las medidas de reforma. Se considera así que el nivel de actuación (estatal, autonómico o local) de los tributos medioambientales requiere analizar detenidamente las condiciones de entorno (entre otras, el tipo de problema medioambiental, las características de los emisores o el contexto regulatorio y económico existente). En consecuencia, es necesario analizar particularmente los parámetros de legalidad, considerando las iniciativas normativas anunciadas (por ejemplo, paquete *Fit for 55* de la Comisión Europea) o en tramitación parlamentaria (por ejemplo, el impuesto a los plásticos de un solo uso y a los residuos). Por otra parte, entendemos que la reforma fiscal ambiental puede contribuir a evitar el incumplimiento por parte de España de las Directivas europeas relacionadas con el medioambiente (por ejemplo, en el ámbito de la energía, transporte, aguas, residuos o nitratos).

El Comité considera que la existencia de problemas medioambientales de marcado carácter territorial justifica el ejercicio del poder tributario de las administraciones subcentrales en este ámbito. Sin embargo, la alta heterogeneidad existente en el uso de estas figuras por las distintas administraciones hace aconsejable que se asegure una mayor cooperación y coordinación interadministrativa, que podría tomar como referencia la experiencia armonizadora de la UE o los modelos de coordinación y cooperación aplicados en otros países.

En tercer lugar, el Comité considera que el principio de efectividad debe ser un criterio básico para la definición y aplicación de estas figuras. Y ello puede lograrse a través de la extensión de los tributos ambientales a los sectores y actividades generadores de impactos medioambientales, la búsqueda prioritaria de cambios de comportamiento e inversiones por parte de los agentes generadores de contaminación, la concentración de las actuaciones en áreas donde existen numerosos agentes heterogéneos (en términos tecnológicos y operativos), la minimización de interacciones negativas con otros instrumentos de política económica o tecnológica y la contribución al desarrollo y despliegue de tecnologías limpias.

A partir de lo apuntado, el Comité realiza sus propuestas y reflexiones, concentrando su atención en cuatro grandes áreas y en un conjunto de propuestas (que se recogen al final de este resumen):

La primera área integra las medidas destinadas a favorecer una electrificación sostenible, orientadas a ordenar la tributación en el sector de la energía eléctrica y garantizar al máximo la eficiencia energética, incluyendo algunas reflexiones sobre la energía de origen nuclear.

Un segundo conjunto de medidas se dirige a fomentar un modelo de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica. La finalidad, en este caso, es conseguir un modelo de movilidad más eficiente, a través de la aplicación de diversas figuras tributarias que afectan a los combustibles empleados en las distintas modalidades de transporte, revisar e incorporar nuevos impuestos sobre el transporte (compra y tenencia de vehículos, congestión, uso de infraestructuras, aviación) y una reflexión sobre el uso de los vehículos. En este ámbito, se ofrecen diversas propuestas de innovación y cambio.

El tercer grupo recoge las propuestas y recomendaciones que contribuyen a los objetivos de la economía circular. Como es conocido, la economía circular es un modelo de producción y consumo alternativo al predominante en nuestras sociedades, que implica una utilización racional de los recursos disponibles y una estrategia que pretende minorar el empleo descontrolado de los bienes y servicios y el despilfarro. Las propuestas en este caso se refieren a la generación de residuos, la extracción de áridos, la imposición sobre fertilizantes o las emisiones de grandes instalaciones industriales y ganaderas.

El último grupo integra las medidas dirigidas a la incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua. Aquí se incluyen las propuestas encaminadas a controlar y mejorar los consumos de agua, un recurso cada vez más escaso en nuestro país, poniendo el acento en la extracción de recursos hídricos, los costes de las infraestructuras hidráulicas y la búsqueda de cooperación y coordinación entre las CCAA.

El Comité considera que, dados sus impactos y relevancia para el cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles así como su preocupante evolución reciente, el transporte y la energía deben ser sectores de actuación prioritaria para la reforma de la fiscalidad medioambiental en nuestro país. También es necesaria una revisión profunda de la fiscalidad de las aguas y los residuos, ámbitos poco explorados en los que se plantean desafíos de gran relevancia para la sociedad española.

Las propuestas fiscales medioambientales incluyen una fundamentación técnica (medioambiental, socioeconómica y jurídica), el análisis de experiencias significativas en otros países, de evidencia especializada, de informes de otras comisiones de expertos y de las aportaciones ofrecidas al Comité en la fase de audiencia pública; en todo caso, se trata de medidas viables desde un punto de vista administrativo y de gestión. El trabajo en este ámbito ha intentado presentar consideraciones, principios y directrices de la reforma fiscal medioambiental comunes a todos los sectores contemplados, sin obviar las peculiaridades de cada ámbito, conformando así una propuesta sistémica coherente y fundamentada.

Todas estas propuestas se acompañan, cuando es posible, de simulaciones ilustrativas de sus impactos medioambientales, distributivos y recaudatorios. El Comité insiste en la necesidad de contar con datos de calidad que permitan el diseño, la evaluación y la posible actualización de las distintas propuestas, particularmente, en los sectores de agua y residuos, donde la disponibilidad de datos es más limitada. En cualquier caso, se subraya la conveniencia de realizar exploraciones de mayor profundidad y detalle de las opciones fiscales de interés antes de su consideración e incorporación efectiva al sistema fiscal español.

La conveniencia de adoptar las medidas fiscales recogidas en el Libro Blanco no debe confundirse con una prescripción de aplicación inmediata, sin considerar la coyuntura y los impactos socioeconómicos. El Comité aboga, en general, por una actuación gradual, que permita hacer mínimos los impactos de las propuestas y garantizar el cumplimiento de los compromisos medioambientales en el medio plazo (habitualmente, su horizonte temporal de definición). Además, se sugiere la utilización de compensaciones para atenuar posibles efectos regresivos (que podrían concretarse en transferencias directas y subsidios para incentivar el cambio de equipamientos relacionados con las emisiones de contaminantes). Los impactos sobre la competitividad, frente a países que no cuenten con medidas correctoras equivalentes, pueden también atenuarse con otros instrumentos de política complementarios (por ejemplo, ajustes en frontera) o con la introducción de compensaciones sectoriales, con la posible utilización de una parte de la recaudación obtenida por las propuestas correspondientes para atenuar los eventuales efectos negativos sobre la competitividad de las empresas.

En definitiva, las propuestas del Comité explicadas en este capítulo del Libro Blanco contribuyen a facilitar el cumplimiento de los objetivos medioambientales españoles, con reducciones significativas de las emisiones contaminantes consideradas a corto plazo, aunque cabe esperar mejores resultados en horizontes temporales más dilatados que no se contemplan en las simulaciones. La capacidad recaudatoria de muchas figuras contempladas es elevada, especialmente, en el caso del transporte, y puede suministrar los recursos necesarios para mitigar los efectos distributivos y sobre la competitividad generados por las nuevas figuras. De hecho, aunque los impactos distributivos evaluados suelen arrojar resultados distributivos negativos, la introducción de compensaciones dirigidas a los grupos de menores rentas puede servir para revertir esta situación con un empleo moderado de recursos.

III. Imposición societaria

La imposición societaria tiene un papel central en los sistemas tributarios de las economías avanzadas. La justificación de la principal figura del Impuesto sobre Sociedades (IS), se basa, en buena medida, en la necesidad de gravar las rentas o los beneficios de las entidades como complemento de la imposición sobre la renta personal. Este papel central pero complementario ex-

plica por qué en las economías avanzadas la imposición societaria presenta un potencial recaudatorio significativo, pero inferior al de las principales figuras impositivas, el IVA o el impuesto sobre la renta personal.

El diagnóstico de la imposición societaria en España parte de un detallado análisis descriptivo sobre la capacidad recaudatoria y los determinantes de la tributación efectiva en esta fuente de imposición. La evidencia empírica muestra que la contribución a la recaudación de la imposición societaria en términos de PIB en España en el período 2015-2019 se encuentra por debajo de los niveles observados en las principales economías de la UE-27. Estos diferenciales de tributación relativa en España son de menor cuantía si se comparan con el peso relativo de estas figuras en el total de los ingresos públicos o con las aproximaciones agregadas a la tributación efectiva de las entidades.

Por otra parte, la anatomía recaudatoria del IS indica que los efectos de la crisis iniciada en 2008 tienen aún un impacto muy relevante en la recaudación del tributo, como consecuencia del lastre que supone la elevada cuantía de las pérdidas pasadas pendientes de compensar en la dinámica de la recaudación actual. Además, el análisis realizado muestra que el elevado *stock* de pérdidas a compensar en el IS reducirá la recaudación potencial del tributo durante los próximos años. Al mismo tiempo, la evidencia señala que existe una amplia heterogeneidad entre las sociedades que tributan en el IS, así como una notable concentración en el peso relativo de los beneficios y la recaudación por parte de los contribuyentes de mayor dimensión. En relación con este último grupo de contribuyentes se intenta comparar, de la manera más homogénea posible, su tributación efectiva en el IS, con la tributación de las entidades de menor dimensión. Este análisis pone de manifiesto que una proporción significativa de la base potencial de los contribuyentes de mayor dimensión se encuentra vinculada a las actividades realizadas y gravadas en el exterior.

La importancia de la dimensión internacional de la imposición societaria ha aumentado su relevancia por el proceso de globalización y digitalización de la actividad económica, que ha incrementado el volumen de actividad realizada por parte de sociedades que operan a escala global y de manera simultánea en múltiples jurisdicciones. Ningún Estado de nuestro entorno económico tiene libertad completa para regular de manera integral la imposición societaria sin tener en cuenta los acuerdos de tributación internacional que libremente ha suscrito. En consecuencia, el futuro de la imposición societaria en España está estrechamente vinculado al Derecho de la Unión Europea, así como a las iniciativas y a las propuestas de coordinación internacional que en estos momentos se están discutiendo en la UE o en foros como el de la OCDE-G20.

En este contexto global, el Comité se ha centrado en examinar y valorar aquellas iniciativas a escala internacional que tienen como objetivo evitar los efectos de un proceso generalizado de competencia fiscal a la baja, así como las que se dirigen a corregir las deficiencias en el diseño y el

control del sistema tributario internacional que facilitan la localización de bases gravables en jurisdicciones de menor tributación sin que exista un desplazamiento de la actividad real. En particular, se examina con detalle la potencial relevancia del denominado “Marco Inclusivo” (*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*), en cuyo seno se han desarrollado dos conjuntos de propuestas (dos “Pilares”) con importantes implicaciones para la imposición societaria de las entidades de mayor dimensión. El Comité concluye que una mayor profundización en la senda de la armonización, o coordinación, de la imposición societaria a escala internacional es la mejor manera de proteger la capacidad recaudatoria de esta fuente de imposición a nivel interno.

Dentro de este marco internacional, se analizan los márgenes existentes para introducir mejoras en el diseño de la imposición societaria en España. En esa dirección, se examinan los principales argumentos económicos y principios jurídicos para identificar las cuestiones y las áreas prioritarias para la reforma con la finalidad de garantizar la contribución del tributo a la suficiencia recaudatoria y a la equidad del sistema tributario y, al mismo tiempo, alcanzar su mejor articulación y diseño del IS para reducir las distorsiones del mismo sobre las decisiones empresariales. En particular, las reformas planteadas tienen como objetivo conjunto tanto reforzar la equidad horizontal como impulsar la recuperación de la actividad económica y, en un horizonte temporal más amplio, contribuir a la suficiencia recaudatoria estimulando la inversión y el crecimiento del tamaño y la productividad empresarial de la economía española.

Una de las principales conclusiones del análisis es que un adecuado diseño del IS debería evitar que las rentas individuales del trabajo o del capital se refugien en una estructura societaria con el objetivo de eludir la imposición progresiva sobre la renta personal. Las propuestas destinadas a mitigar esta posibilidad, y de ese modo mejorar la equidad del sistema tributario, se articulan a través de una serie de medidas relativas a la determinación de los contribuyentes y a la medición de la base imponible del impuesto. En lo que atañe a los primeros, se realizan propuestas referidas a una mejor determinación de la sede de dirección efectiva, la integración del establecimiento permanente en el impuesto, contrarrestar la utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso y la mejora del régimen de las sociedades patrimoniales. Se ofrecen en este punto alternativas al legislador, teniendo en cuenta los problemas de cumplimiento observados en España en este tipo de entidades que, en algunos casos, podrán ser también abordados con la futura transposición de la propuesta de la Comisión Europea sobre las “entidades cáscara” (*shell companies*), presentada el pasado 22 diciembre de 2021. Respecto a la base imponible, se propone estudiar la introducción de una norma anti-abuso para limitar de deducibilidad fiscal de gastos personales no afectos a la actividad económica.

También en relación con la base imponible, las propuestas de reforma están dirigidas a alcanzar una mejor adecuación de esta a la capacidad económica del contribuyente y, al mismo tiempo, reducir el impacto de las distorsiones creadas por el impuesto. En este sentido, el primer objetivo de una reforma de la base imponible del impuesto debería consistir en mejorar la coherencia

interna del tributo, simplificando su estructura e identificando las principales distorsiones que los ajustes fiscales pudieran mitigar o ampliar. En este análisis se tienen muy presentes las posibles medidas que se están discutiendo en los foros internacionales, así como la experiencia comparada de las economías de nuestro entorno. En ese contexto, se formulan propuestas concretas en las áreas de especial relevancia que se han identificado: i) la adecuación y simplificación del sistema de ajustes al resultado contable; ii) el tratamiento de las rentas procedentes del exterior como mecanismo de corrección de la doble imposición internacional, considerando a la vez su papel en la internacionalización de las empresas y la necesidad de garantizar una tributación efectiva acorde con la capacidad económica; iii) el adecuado diseño de las reglas de amortización fiscal para favorecer la inversión y para disponer de un instrumento adicional que pudiera contribuir a la transición energética y a la sostenibilidad medioambiental; iv) la articulación de un mecanismo de compensación de bases imponibles negativas que garantice la necesaria conexión de la capacidad económica entre ejercicios, pondere su impacto recaudatorio y, al mismo tiempo, no suponga un desincentivo al crecimiento empresarial; v) la introducción de ajustes que podrían limitar la contribución del IS al endeudamiento empresarial a través de medidas que redujeran en términos relativos el tratamiento preferencial de la financiación externa frente al capital propio de las entidades.

En el capítulo se reflexiona también sobre el tipo de gravamen vigente en el IS, así como la posibilidad de introducir un tipo efectivo mínimo sobre el resultado contable. En relación con el tipo de gravamen, se plantea como preferible una estrategia basada en la ampliación de las bases y el mantenimiento del tipo general de gravamen, justificado este último por dos consideraciones básicas. En primer lugar, el impacto negativo de un incremento del tipo sobre el volumen de inversión y la competitividad de la economía española, considerando su papel como factor determinante tanto de la localización de la actividad económica y la realización de proyectos de inversión, como de la localización de los beneficios gravables entre jurisdicciones por parte de las entidades multinacionales. En segundo lugar, la reducción de los tipos de gravamen puede generar problemas de equidad vertical y, además, erosionar la capacidad recaudatoria de otras fuentes de imposición al crear un incentivo adicional para el trasvase de las rentas personales a una estructura societaria.

Por lo que se refiere al establecimiento de un tipo efectivo mínimo sobre el resultado contable, la reflexión se fundamenta en el análisis de la lógica jurídica y económica que explica la necesaria divergencia entre el resultado contable y la base gravable del tributo. El análisis concluye que plantear un tipo mínimo sobre resultado contable sería contrario a la lógica que requiere determinar una base gravable que aproxime la capacidad económica del sujeto pasivo de acuerdo con los principios constitucionales y, al mismo tiempo, que dicha base se acerque a una medida de renta económica más propia de un tributo neutral que redujera las distorsiones en el volumen de capital agregado de la economía. En todo caso, la fijación de un tipo efectivo mínimo sobre

resultado contable no debería valorarse sin tener en cuenta la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición internacional. De ese modo, se concluye que las cuestiones de tributación efectiva habrían de canalizarse a través de mecanismos de coordinación y acuerdo a escala internacional, en línea con los procesos que se están desarrollando en el marco de la OCDE-G20 y de la UE.

En lo que concierne al conjunto de beneficios fiscales y regímenes especiales vigentes en el IS, el análisis indica, en línea con el diagnóstico general de este Libro Blanco, que estas medidas son excepciones a la norma, cuya articulación implica, en buena parte de los casos, distanciarse del principio de capacidad económica del contribuyente y que, por lo tanto, deben estar plenamente justificados para garantizar su eficacia en el logro de los objetivos de política económica que establezca el legislador. Como recomendación general, el Comité considera que los beneficios fiscales deben estar sujetos a un proceso de evaluación permanente, en el marco del reforzamiento de la evaluación independiente de las políticas económicas. Asimismo, el Comité entiende que se debe estudiar la posibilidad de incorporar una cláusula de condicionalidad para el mantenimiento de nuevos beneficios fiscales, de manera que se supediten siempre a la previa evaluación positiva.

El diagnóstico pone de manifiesto la necesidad de examinar la efectividad y la complejidad de algunos ajustes extracontables; plantea el mantenimiento de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*), condicionada a la evaluación de sus consecuencias en los resultados de la actividad innovadora, así como en la creación y fortalecimiento de activos intangibles con efectos positivos en la competitividad de las empresas españolas; y expresa la necesidad de examinar los regímenes especiales de las SICAV y las SOCIMI, considerando la dimensión de la competencia fiscal internacional, así como los objetivos de estos regímenes especiales. Finalmente, se realiza una propuesta de reforma integral de los incentivos fiscales a la I+D+i con la finalidad de que estos contribuyan de manera más eficaz al necesario impulso del esfuerzo innovador del sector empresarial español.

El capítulo contiene dos propuestas específicas con posibles efectos positivos en el actual proceso de recuperación económica, al tiempo que contribuyen a la simplificación de la imposición societaria, el estímulo de la inversión y el tamaño empresarial. En particular, se propone una reforma del sistema de pagos fraccionados, con el objetivo de que el adelanto del IS no diverja en exceso de la capacidad de pago del contribuyente y no suponga una distorsión en la liquidez de las entidades según su tamaño empresarial. Además, de acuerdo con el análisis realizado, se estima conveniente simplificar el sistema y reducir los costes de gestión tributarios y empresariales eliminando el Impuesto sobre Actividades Económicas, justificado por diversos motivos, entre ellos, por su diseño arcaico o por su excesiva incidencia en las decisiones de localización e inversión de las entidades. Esta propuesta supondría además reducir en mayor proporción la carga tributaria sobre las pymes durante la recuperación.

Por último, los indicadores disponibles evidencian que la economía española presenta un déficit de empresas de mayor dimensión, así como un problema de crecimiento de la productividad empresarial. Estos hechos tienen efectos sobre la amplitud de las bases sujetas a gravamen en la imposición societaria y lastran su potencial recaudatorio. El sistema tributario no debería ser un factor que perjudicara el crecimiento potencial de las pymes y contribuyera a amplificar estos fenómenos, cuyas causas son múltiples y tendrían que ser tratadas también por otras dimensiones de la política económica. En ese contexto, una buena parte de las propuestas planteadas en este capítulo tienen como objetivo reducir las penalizaciones y las distorsiones que el sistema tributario pudiera introducir en el crecimiento de las pymes. Este objetivo pudiera alcanzarse a través de un diseño del sistema tributario que simplificara la imposición societaria, facilitara la gestión de sus obligaciones tributarias, redujera las distorsiones de la imposición en sus decisiones de inversión y de organización empresarial, contribuyera a su internacionalización, reforzara su capitalización y favoreciera su esfuerzo innovador.

IV. Economía digitalizada y actividades emergentes: nivelación de la tributación y fomento de la innovación

La transformación tecnológica y digital plantea importantes desafíos para los sistemas tributarios, pero también nuevas oportunidades para fomentar la innovación, el emprendimiento y el crecimiento. La tecnología siempre ha transformado la economía y, a juicio del Comité, en la medida en que aquella mejore la eficiencia, la libre competencia y la satisfacción de las necesidades en un entorno medioambiental y socialmente sostenible, la tributación debe contribuir a su desarrollo.

A diferencia del resto de capítulos de este Libro Blanco, el capítulo IV presenta la particularidad de abordar un fenómeno -complejo, heterogéneo y en constante evolución- sobre cuya importancia económica y social no existe duda, pero frente al que las respuestas normativas, regulatorias y fiscales, son todavía incipientes. A ello hay que añadir que el carácter transversal de la economía digital (o digitalizada) imprime una importante dificultad en el análisis, al verse afectados la práctica totalidad de los impuestos del sistema, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. En este marco, el objetivo ha sido identificar los elementos del sistema tributario en los que la actuación se considera más necesaria, partiendo de los datos sobre la dimensión económica de los nuevos modelos de negocio y actividades emergentes en España, las novedades regulatorias a nivel europeo y nacional en el terreno digital, las experiencias de Derecho comparado, los informes de organismos internacionales, europeos y nacionales, así como las aportaciones realizadas en la fase de consulta pública.

Las premisas que fundamentan el examen y realización de propuestas concretas en este capítulo son dos. En primer lugar, contribuir a nivelar de forma justa y eficiente la tributación de las acti-

vidades digitales con o sin residencia fiscal en España, favoreciendo su desarrollo en un entorno de igualdad de oportunidades. En segundo lugar, fomentar la transformación digital de las pequeñas y medianas empresas, las iniciativas emprendedoras y las nuevas actividades, reduciendo la complejidad y creando un marco favorable a la innovación. En todo caso, el Comité es consciente de que la tributación es sólo uno de los elementos para alcanzar estos objetivos, teniendo que colaborar en ello el resto de las políticas públicas y el dinamismo de la sociedad en su conjunto. Un principio fundamental presente en todo este análisis es simplificar lo más posible el cumplimiento y aplicación del sistema tributario en su adaptación a la economía digital y el fomento de la innovación, en el entendido de que la claridad normativa y la facilidad para su cumplimiento son un elemento central de la reforma fiscal.

Economía digitalizada y nivelación de la tributación

La primera parte del capítulo IV aborda la nivelación de la tributación de la economía digital. Tras sintetizar los retos que ésta plantea a los principios y conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional (movilidad de bases imponibles, inexistencia de un nexo que legitime el gravamen donde se realiza la actividad económica, valoración de activos intangibles o caracterización a efectos fiscales de las rentas, tratamiento fiscal de los datos, entre otros) y las dificultades que tales retos generan en términos de sujeción tributaria, identificación de sujetos pasivos, calificación, cuantificación y control de la deuda tributaria, se examinan distintas opciones de reforma y se efectúa un conjunto de propuestas para evitar que las empresas deslocalizadas compitan deslealmente con las establecidas en territorio español, así como con la economía “tradicional”. Tales opciones se presentan teniendo en cuenta la doble dimensión de los distintos modelos de negocio (comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios; modelos de negocio digitales de empresas no residentes que rentabilizan los datos de usuarios locales; cripto activos, tokens e ICO –*Initial Coin Offering*–) y los impuestos afectados por la transformación digital (impuestos sobre el consumo, impuestos sobre la renta de sociedades y personas físicas e impuestos sobre la propiedad).

El volumen de negocio del comercio electrónico transfronterizo se ha más que triplicado en la última década, mostrando una estructura de mercado fuertemente concentrada en empresas no residentes en España a efectos fiscales. En el ámbito de la imposición indirecta, la tradicional falta de adecuación del IVA a una economía cada vez más global y digital ha generado problemas de distorsión de la competencia, fraude fiscal y costes de cumplimiento. La reciente reforma del tratamiento fiscal del comercio electrónico en la Directiva IVA y su transposición en España ha fortalecido el principio de tributación en destino e introducido instrumentos para mejorar el cumplimiento voluntario, como los sistemas de ventanilla única y las obligaciones de registro de operaciones de plataformas digitales o mercados en línea (*marketplaces*) y operadores postales.

Las propuestas del Comité se dirigen a clarificar la normativa del nuevo régimen fiscal del comercio electrónico del IVA en ciertos aspectos, reforzar la cooperación administrativa y asistencia mutua dentro de la UE y con países terceros, equiparar el tratamiento fiscal entre actividades digitales y no digitales y explorar nuevas fórmulas para limitar las posibilidades de elusión que, pese a la reforma, siguen existiendo en el comercio electrónico. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las plataformas de la denominada economía colaborativa a efectos de IVA depende del tipo de servicio que aquellas lleven a cabo, como intermediarias o prestadoras de otro tipo de prestaciones de servicios contratados a través de ellas. La casuística es amplia y especialmente compleja, particularmente en operaciones internacionales, por lo que merece un tratamiento específico que la Comisión Europea pretende abordar a lo largo de 2022, adaptando el marco del IVA a “la economía de las plataformas”. El Comité valora positivamente esta iniciativa y recomienda su apoyo activo por las autoridades españolas.

En lo que concierne a la imposición directa sobre la renta empresarial, en algunos tipos de comercio electrónico (bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito radicados en el país de mercado -promoción, almacenaje, logística-) un problema analizado por el Comité es la posible elusión del estatus de establecimiento permanente (EP) y, por tanto, de la tributación sobre la renta en el país de destino de los bienes mediante el aprovechamiento de las excepciones para actividades de carácter auxiliar o uso indebido de acuerdos de comisión o estrategias similares.

La Acción 7 del Plan BEPS dio lugar a la introducción de cambios en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE en materia de tributación de la renta y el patrimonio (2017), posteriormente incorporados en el Convenio Multilateral. Aunque estos cambios puedan hacer que algunos modelos de comercio electrónico caigan dentro del concepto de EP, se trata de una solución insuficiente que no tendrá apenas impacto en los casos de grupos multinacionales que operen con estructuras totalmente desmaterializadas, sin presencia física en España. Pese a las limitaciones apuntadas, el Comité realiza en este punto propuestas orientadas a actualizar la definición doméstica de EP para adaptarla al contexto internacional y contrarrestar prácticas abusivas en aquellos casos en que no haya convenio en vigor, así como a avanzar hacia la generalización de instrumentos de certeza jurídica sobre la existencia y asignación de beneficios a los EP.

La principal carencia del concepto de EP frente a los modelos de negocio digitalizados sigue siendo la exigencia de una presencia física o “lugar fijo de negocios” en el Estado donde se realiza la actividad económica. Los trabajos desarrollados a nivel internacional y europeo para avanzar hacia un concepto de EP digital no han fructificado y han evolucionado hacia una solución (Pilar I) consistente en la asignación de unos mínimos derechos impositivos a las jurisdicciones de mercado respecto al beneficio residual de un número muy reducido de grandes grupos multinacionales, pertenecientes o no al sector digital.

En España, los negocios digitales que rentabilizan los datos de los usuarios locales a través de negocios paralelos de marketing/publicidad y el cobro de comisiones por intermediación por parte de plataformas digitales está dominado por un reducido número de empresas multinacionales, en muchos casos sin sede ni establecimiento permanente en nuestro país, pudiendo caer en el ámbito del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) que, como es sabido, grava la prestación de servicios de publicidad online, intermediación online y servicios de transmisión de datos-. El IDSD fue la respuesta de España, y otros países, a la paralización de los trabajos a nivel internacional y europeo para afrontar los retos de la fiscalidad de la economía digital. No obstante, se trata de una figura controvertida por distintas razones económicas y jurídicas, que no está cumpliendo con las estimaciones recaudatorias iniciales. El impuesto nació con carácter provisional, aplicándose mientras no entrasen en vigor las normas que incorporasen una solución global para la tributación internacional de los grupos multinacionales. Tras el acuerdo alcanzado sobre los Pilares I y II en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE/G20 el 8 de octubre de 2021, España se ha comprometido políticamente a retirar el impuesto en el momento en que entre en vigor el Pilar I o, de no hacerlo antes, el 31 de diciembre de 2023. No obstante, en un contexto de incertidumbre internacional sobre el contenido final del Pilar I y los efectos jurídicos reales de los compromisos políticos adquiridos por cada jurisdicción, el Comité considera que las autoridades españolas deben actuar con prudencia y acompañar la eliminación del impuesto a la clarificación del panorama internacional. Además, los compromisos políticos asumidos no son incompatibles con el apoyo a la propuesta de Directiva anunciada por la Comisión Europea para aplicar de forma coordinada en toda la UE el acuerdo sobre el Pilar I, pues ello puede facilitar la retirada uniforme y simétrica de los impuestos nacionales sobre servicios digitales, evitando comportamientos distorsionadores y protegiendo en mayor medida el poder tributario de los Estados miembros en sus relaciones intracomunitarias.

Con la desaparición del IDSD, el gravamen de los servicios digitales incluidos en su ámbito de aplicación sólo será posible a través de la implantación efectiva del Pilar I (y siempre que se cumplan los umbrales y nexos establecidos en el referido Pilar) o, en caso de que la multinacional tenga su residencia en la UE, mediante el avance en el proyecto *Business Europe Framework Income Taxation* (BEFIT). El Comité considera que el tratamiento de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas en ocasiones por su menor fiscalidad, sería en general mucho más justo y eficiente si se avanzara en el proyecto BEFIT y se estableciera un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, basado en una base imponible común y en su distribución entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. En este sentido, el Comité anima al Gobierno español a tener una posición activa en el seno de la UE a favor de los avances en materia de armonización de la tributación societaria.

El Comité también ha abordado la relevancia de la calificación fiscal como canon o beneficio empresarial de determinados servicios digitales (computación o almacenamiento en la nube;

adquisición de licencias de impresión 3-D, etc.) cuando el prestador de los servicios no tiene su residencia fiscal en España. La tradicional posición española en el seno de la OCDE, favorable a la tributación de los cánones en el país de la fuente (esto es, en el país donde reside la persona o entidad que los paga) ha encontrado reflejo en la mayoría de nuestros convenios de doble imposición. El Comité considera que debería trabajarse a nivel internacional a favor de una clarificación en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) sobre en qué casos estas rentas constituyen cánones o beneficios empresariales, así como impulsar una evolución del concepto de canon que abarque algunos de los servicios digitales más comunes; impulsar la incorporación en el MC OCDE de una cláusula de sujeción al impuesto que permita gravar los cánones en el Estado de la fuente cuando no sean gravados de forma efectiva en el Estado de residencia; y apoyar las propuestas de la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/49/CEE, a fin de que la no retención en fuente de los pagos se condicione a la sujeción efectiva a gravamen de tales rentas en el Estado miembro de residencia.

En el caso particular de las plataformas de economía colaborativa, el Comité ha tenido en cuenta, además de los problemas relacionados con la tributación de la propia plataforma en la imposición indirecta y directa ya mencionados, las dificultades de identificación de las rentas obtenidas por los usuarios de las plataformas a efectos de garantizar su tributación. La nueva obligación de información a cargo de las plataformas digitales establecida en la DAC 7 puede ser de utilidad a estos efectos. Sin embargo, más allá de las obligaciones de comunicación de información a cargo de determinadas plataformas digitales, el Comité considera que, en determinados tributos (ITPAJD, IRNR), podría resultar más efectivo atribuir la condición de sustituto o retenedor a la plataforma digital, con la finalidad de simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y facilitar la recaudación.

De forma diferenciada de los gravámenes por consumo o renta, en algunos territorios (Reino Unido, Colorado, Pensilvania, Nueva York, Barcelona) se ha planteado un gravamen sobre las empresas/plataformas comercializadoras de comercio electrónico de bienes físicos, residentes o no, así como sobre los servicios de entregas a domicilio *—delivery—*, en función del número de envíos. Se trata de propuestas preocupadas por los posibles problemas de aumento de tráfico, contaminación, congestión y ordenación territorial y urbanística generados por el comercio electrónico. En opinión del Comité, esta es una opción que, pese a sus limitaciones, podría explorarse, teniendo en cuenta en su diseño su correcta configuración legal, el tipo de actividades sujetas y los mecanismos para su gestión.

La primera parte del capítulo IV se cierra con el examen y realización de propuestas relacionadas con los cripto activos, tokens e ICO. El Comité considera urgente la necesidad de intervenir normativamente en este ámbito de la economía digital, dado el elevado riesgo de inmunidad fiscal de las manifestaciones de capacidad económica que derivan de la titularidad y operaciones realizadas con cripto activos. Tras un examen de los principales tipos y características de los

cripto activos, sus usos principales y la expansión del mercado de cripto activos en los últimos años, se abordan los dos problemas principales que se plantean desde la perspectiva tributaria: la falta de transparencia de estas operaciones y las personas y entidades que intervienen en ellas; y la incertidumbre sobre la calificación y cuantificación a efectos fiscales de los derechos, operaciones y transacciones relacionados con ellos.

Respecto al primer problema, el Comité considera necesario apoyar las iniciativas de la OCDE y la UE para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información sobre cripto activos, así como ampliar el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 a otros cripto activos, además de las criptomonedas, en línea con las propuestas de Reglamento MiCA (Mercados de Criptoactivos) y DAC 8. Respecto al segundo problema, a corto plazo podría proporcionar mayor seguridad jurídica a los operadores económicos facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los cripto activos utilizando la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en la Ley General Tributaria. No obstante, el Comité entiende necesario y urgente aprobar un marco normativo sustantivo sobre los cripto activos (que podría ser objeto de adaptación cuando se apruebe la propuesta de Reglamento, que permita su adecuada calificación jurídico-tributaria y de las operaciones subyacentes. Asimismo, considera necesario adaptar distintas figuras impositivas (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de cripto activos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con los mismos e incorporar reglas específicas de valoración.

Actividades emergentes y fomento de la innovación

La segunda parte del capítulo IV analiza y realiza propuestas de mejora para incentivar fiscalmente la innovación, el emprendimiento y las actividades emergentes. Estas actividades se caracterizan por generar efectos externos positivos, pero se desarrollan en un ambiente de incertidumbre, alto riesgo, elevada probabilidad de fracaso y, en caso incluso de éxito, generación de pérdidas a corto y medio plazo, con expectativas de generación de beneficios desplazadas en el tiempo. La política tributaria puede actuar para minimizar esos riesgos e incentivar la voluntad de innovar y emprender, creando un marco propicio para su desarrollo. En concreto, tras realizar un breve panorama de la innovación y el emprendimiento en España y en el entorno comparado, el Comité ha seleccionado tres áreas de actuación: (i) medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre; (ii) medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación; y (iii) medidas tributarias complementarias.

Respecto a las medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre, el Comité entiende que, en este ámbito, es imprescindible avanzar todo lo posible en la simplificación de trámites y de gestión del sistema impositivo y en la clarificación de obligaciones tributarias. En esa direc-

ción, el Comité ofrece propuestas, entre otras, la creación de una ventanilla única tributaria electrónica para la declaración y pago de todos los tributos, tasas y cotizaciones; el refuerzo y agilización del sistema de consultas digitales y la potenciación y reducción del plazo de respuesta de las consultas tributarias escritas de la Dirección General de Tributos (DGT); la clarificación normativa de la fiscalidad de determinadas actividades emergentes, en especial algunas manifestaciones propias del consumo colaborativo; la consideración de las plataformas digitales como sustitutas del contribuyente en determinados impuestos para facilitar el cumplimiento y la posibilidad de establecer ciertos umbrales para excluir de gravamen determinadas rentas de muy escasa cuantía o actividades de solidaridad. Asimismo, se propone exportar el modelo “sandbox” al ámbito tributario, facilitando las iniciativas innovadoras y anticipándose a los posibles conflictos o dificultades de interpretación que puedan generarse, evitando el freno al emprendimiento derivado de las dudas ante la fiscalidad de actividades emergentes.

Dentro todavía de este primer bloque de medidas, la reducción de las obligaciones tributarias es, a juicio del Comité, indispensable para incentivar la innovación y el emprendimiento. Los costes de cumplimiento son una carga adicional derivada de la tributación muy relevante para las empresas y, especialmente, para el emprendimiento, mayor cuanto menor es la dimensión de la empresa. En algunos casos los requerimientos tributarios formales desincentivan –o desplazan a la economía informal– la realización de actividades por cuenta propia que pueden contribuir positivamente a desarrollar el espíritu emprendedor e innovador. Aun siendo consciente de sus ventajas e inconvenientes, el Comité aconseja, atendiendo a la experiencia comparada y la reflexión técnica (económica y jurídica) en este ámbito, que se exploren nuevas vías para continuar reduciendo los costes indirectos. Ello podría hacerse a través de tres tipos de medidas: (i) la introducción de un umbral o franquicia (en el entorno de los 3.000 euros y de carácter flexible en consonancia con la regulación europea) en materia de IVA -acompañado de un sistema sencillo de información de las operaciones-; (ii) la articulación de un régimen fiscal opcional que exonere de obligaciones formales en materia de IRPF a las rentas de actividades económicas de reducida cuantía (en el entorno de los 3.000 euros) sobre cuyo importe íntegro se aplicaría una única deducción fija por gastos en un porcentaje no superior al 5%; y (iii) la introducción de una exención en materia de ITPO para las transacciones de reducida cuantía –bienes usados y de segunda mano–, compatible con la mejora de la información y colaboración efectiva de las plataformas intermediarias.

Empleadas de forma coordinada, estas medidas de simplificación para este tipo de rentas esporádicas y de reducida cuantía contribuiría, con un coste recaudatorio muy reducido, al desarrollo de la iniciativa emprendedora y de la economía colaborativa -para sus usuarios y para las empresas emergentes nacionales que podrían acceder a un mercado en el que crecer y desarrollarse- sin introducir diferencias de trato injustificadas entre distintos rendimientos o sectores, siendo positivas para fomentar el uso compartido de activos, la obtención de pequeñas rentas complemen-

tarias y para sacar de una zona gris multitud de actividades de pequeña cuantía que en la actualidad constituirían en España una infracción tributaria si no se declarasen.

Por otra parte, tras analizar el panorama del emprendimiento y la innovación en España, se ha constatado que nuestro país está por debajo de los países de nuestro entorno en términos de actividad emprendedora total y se encuadra entre los “innovadores moderados” (tercero de los cuatro niveles en los que se clasifican los países, en el puesto 21 de 38 países evaluados) en el cuadro de indicadores de innovación elaborado por la Comisión Europea (2021). Es necesario crear un entorno más favorable para el emprendimiento y la innovación en España que contribuya a la creación y crecimiento de este tipo de empresas y al desarrollo económico del país, mejorando nuestro posicionamiento internacional. En este sentido, el Comité realiza propuestas focalizadas en la mejora de los incentivos a la inversión, el tratamiento fiscal de la remuneración, la compensación de pérdidas y los beneficios fiscales a la I+D+i.

Respecto a los incentivos a la inversión, en España existen en el IRPF deducciones específicas para la inversión en empresas de nueva o reciente creación, a las que se añade la exención de la plusvalía obtenida por su venta en caso de reinversión en las mismas condiciones, y actualmente está prevista su ampliación por el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. Adicionalmente, la práctica totalidad de las CCAA y diputaciones forales con competencias han introducido deducciones en la cuota en términos muy similares. En este ámbito, dada la experiencia preexistente, debería procederse a la evaluación de los incentivos utilizando los microdatos de las experiencias a nivel nacional y autonómico para valorar su reformulación. Asimismo, se deberían analizar e implantar medidas de incentivo de la microfinanciación de pequeñas y medianas empresas emergentes, en línea con la experiencia comparada.

En cuanto al tratamiento fiscal de la remuneración, debería valorarse la reforma del actual tratamiento de las opciones sobre acciones en relación con los implantados en los países de nuestro entorno, así como las condiciones para acceder a los potenciales tratamientos especiales, si bien dicho proceso en la actualidad está condicionado por los resultados finales del Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes. En particular, debería valorarse la posibilidad de desplazar temporalmente el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra, en línea con lo propuesto en el Proyecto de Ley. Asimismo, el Comité reitera la valoración de la utilización de tipos de gravamen reducidos y del régimen de *patent box*, recomendando en ambos casos la evaluación de la experiencia existente respecto a la aplicación de estas medidas.

El Comité entiende que las empresas de nueva creación no deberían tener limitaciones a la compensación de pérdidas durante los primeros años de obtención de bases imponibles positivas. De igual forma, se les debería permitir la libertad de amortización durante sus primeros años de existencia (cinco o siete años, equiparándose al tratamiento de las empresas calificadas como emergentes). Adicionalmente, dentro de la propuesta de este Comité de reforma del actual

esquema de beneficios fiscales a la I+D+i en el IS, se prevén medidas específicas dirigidas a facilitar la aplicación de tales beneficios a las empresas innovadoras de reciente creación y a aquellas que impulsan procesos de innovación más disruptivos y que por la propia naturaleza del proceso inversor, reducen su base imponible en el IS durante el proceso e incluso incurren en pérdidas antes de obtener el resultado de su innovación. Por supuesto, todas estas medidas deberían venir acompañadas de las cautelas para evitar el falseamiento del carácter de empresa de nueva creación y el aprovechamiento fraudulento de estas medidas.

La segunda parte del capítulo IV se cierra con el análisis de los efectos de la globalización, las nuevas tecnologías y la digitalización sobre la movilidad internacional de determinado tipo de trabajadores y profesionales, la aparición de nuevas formas de trabajo a distancia y la aparición de nuevas actividades profesionales, así como sus consecuencias fiscales. El Comité parte de la necesidad de una mayor coordinación a nivel internacional y, en especial, europeo de las políticas fiscales de los Estados en el contexto de la movilidad transfronteriza de las personas físicas para sentar unas reglas comunes de juego que eviten distorsiones en la localización de las rentas personales. Sin perjuicio de esa premisa, el Comité ofrece un panorama general del crecimiento de estos fenómenos en los últimos años y de su creciente relevancia económica y realiza una serie de propuestas que permitan, de un lado, afrontar los problemas de deslocalización de las personas físicas residentes fiscales en España, y, de otro, coadyuvar al florecimiento del teletrabajo, la atracción y recuperación del talento y el fomento del emprendimiento y la innovación. Las cuestiones que se abordan en esta última parte del capítulo IV y sobre las que versan las diferentes propuestas son (i) el concepto de residencia fiscal de las personas físicas y los problemas de deslocalización; (ii) la tributación internacional de las rentas del trabajo y su falta de adecuación a la realidad del teletrabajo; (iii) la clarificación normativa del tratamiento fiscal del teletrabajo en España; (iv) la mejora de la competitividad internacional de España en la atracción de talento o capital humano cualificado a través de la reforma del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores impatriados; y (v) la clarificación del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los creadores de contenido digital.

V. Aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial

En el último capítulo del Libro Blanco se analizan los principales impuestos patrimoniales, así como la conveniencia y necesidad de ordenar el ejercicio de determinadas competencias relativas a los impuestos estatales sobre la riqueza, cuya regulación ha sido en parte cedida a las CCAA de régimen común, y se proponen posibles reformas en este ámbito.

La puesta en práctica de dichas competencias, fundamentalmente en relación con el IP y el ISD, ha implicado una evolución que reclama una reflexión sobre la necesidad de encontrar un marco

óptimo de equilibrio entre la corresponsabilidad fiscal (como expresión de la autonomía financiera de las CCAA) y la exigencia de garantizar la aplicación de la imposición sobre la titularidad del patrimonio y su transmisión con criterios de eficiencia y equidad, de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución.

La imposición sobre la riqueza constituye el ámbito tributario en el que existen mayores diferencias en la práctica internacional, al tratarse de impuestos cuya naturaleza, características y objetivos son muy distintos. Ciertamente la riqueza, como índice de capacidad económica, puede ser gravada a través de instrumentos diferentes. Así, hay países que han establecido impuestos directamente sobre la tenencia de la riqueza (impuestos sobre propiedad inmobiliaria u otros elementos o impuestos periódicos sobre el patrimonio neto), otros que sólo gravan sus transferencias (herencias y donaciones o transacciones financieras y de capital), e incluso otros que no la gravan de ninguna forma.

En España, este tipo de imposición tiene un fuerte arraigo histórico y también presenta gran diversidad, siendo objeto de aplicación en los distintos ámbitos territoriales. El sistema vigente cuenta con impuestos de carácter personal, dinámicos, que gravan la transferencia de riqueza (ISD), e impuestos estáticos que gravan la tenencia de riqueza anualmente (IP). Además, existen impuestos de naturaleza real que gravan la tenencia de riqueza y su transferencia. Entre ellos, se encuentra el ITPAJD, de naturaleza estatal y cedido a las CCAA, y varios impuestos locales y autonómicos, incluidos lo de naturaleza extrafiscal.

Los objetivos de estos tributos son diferentes. El IP encuentra un fundamento anclado en el mandato constitucional contenido en el artículo 31 de la CE que, en interpretación del Tribunal Constitucional, exige “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. Este impuesto asume funciones tan importantes como promover una mayor eficiencia en la utilización del capital y completar el sistema fiscal con mayor justicia distributiva (complementaria de la aportada por el IRPF). Por su parte, el ISD, fundamentado en el aumento de capacidad económica asociado a una transmisión gratuita de bienes, tiene como objetivo básico fortalecer el principio de igualdad de oportunidades y la progresividad del sistema fiscal en su conjunto. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) junto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que grava las plusvalías inmobiliarias, son, por otra parte, piezas centrales para garantizar la suficiencia del sistema de financiación local, aunque su estudio no corresponde al presente Libro Blanco.

Por otra parte, desde la cesión de los impuestos patrimoniales a las CCAA, estos forman parte de los recursos para financiar los servicios transferidos a las mismas. Todas estas funciones, en suma, hacen que estos impuestos constituyan en la actualidad un instrumento complementario de la imposición sobre la renta, además de gravar un índice particular de capacidad económica y de cumplir una función de cierre del sistema tributario.

El capítulo V del Libro Blanco se centra en el análisis de la imposición sobre la riqueza de carácter personal, esto es, en el IP y en el ISD, y en las cuestiones relacionadas con la aplicación y concreción de la armonización de la tributación patrimonial. En relación con los fundamentos económicos y jurídicos de estos impuestos, hay que recordar que en España, al igual que en otros países de nuestro entorno, la desigualdad de riqueza es más amplia que la de la renta. La brecha entre los extremos se ha hecho más profunda desde los años de la crisis financiera, de manera que una proporción relevante y creciente de la riqueza se concentra en especial en la parte más alta de la distribución. En este contexto, el gravamen de la riqueza como manifestación de capacidad económica distinta de la renta y del consumo se justifica por motivos tanto de equidad como de eficiencia.

Gravar la riqueza es también un instrumento para que las personas situadas en la parte más alta de la distribución de la renta contribuyan más a la recaudación de ingresos públicos, en especial para gravar aquellos elementos que puedan escapar al IRPF. Además, puede jugar también un cierto papel como incentivo a la utilización más productiva del capital. La necesidad de que la riqueza contribuya al proceso de consolidación fiscal derivado del incremento del gasto público y del endeudamiento motivado por la pandemia del COVID-19, es una razón adicional para disponer de estos impuestos.

Actualmente, la riqueza personal contribuye de forma moderada a la suficiencia del sistema tributario y si bien su fortalecimiento no resolverá por sí solo las necesidades de financiación del gasto público sí es un factor legitimador del esfuerzo que ha de hacer la sociedad en su conjunto.

El IP y el ISD son los dos grandes impuestos estatales que dan cumplimiento al mandato constitucional de configurar un sistema tributario justo, que articule el deber que corresponde a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El fundamento jurídico, por tanto, de estas figuras tributarias, se encuentra en el propio artículo 31.1 de la Constitución española, con independencia de cuál fuere el origen histórico y los correspondientes precedentes normativos. En otras palabras, es la norma constitucional la que legitima su exigibilidad, a la vez que sienta los principios básicos del sistema tributario en el que se insertan, y de las propias figuras que componen dicho sistema.

Tras este análisis, se formulan propuestas de reforma que pretenden contribuir a mejorar la configuración y la aplicación de estos impuestos y conseguir una imposición sobre la riqueza personal moderna y acorde con las necesidades tan específicas que nuestra sociedad enfrenta en la actualidad.

En relación con el IP, el Comité recomienda un conjunto de mejoras para hacer frente al problema de las valoraciones y el tratamiento de las deudas. Además, se propone el mantenimiento del límite conjunto IRPF-IP, con la posible elevación del impuesto mínimo a pagar. En cuanto al mínimo exento se considera conveniente su incremento hasta un millón de euros, para gravar

solo la parte alta de la distribución de la riqueza. Por último, el Comité aboga por una reducción de la tarifa, manteniendo en todo caso su carácter progresivo.

En lo que se refiere a la necesaria reforma del ISD, entre otras propuestas para ampliar la base imponible, el Comité propone mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, aunque, al igual que sucede con la exención del patrimonio empresarial y profesional en el IP, urge a evaluar periódicamente la efectividad de este beneficio fiscal. Además, con el fin de evitar posibles abusos que conduzcan a su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, el Comité aconseja revisar la regulación de los requisitos exigidos para su aplicación; en particular, el establecimiento de un importe máximo de base imponible que pudiera beneficiarse de esta reducción. Y en la misma línea que en el IP, el Comité propone un mínimo exento alto y una escala de gravamen moderada para los grupos I y II de parentesco.

No obstante, el Comité considera que el mantenimiento del IP y del ISD con las reformas que se proponen no es la única alternativa a disposición de los decisores públicos. La supresión de dichos impuestos es posible, siempre que se articule de acuerdo con los principios constitucionales, en el sentido de garantizar el gravamen por otras vías o manifestaciones de la riqueza personal. En el caso de optar por la supresión, sería necesario analizar y calibrar dichas opciones, lo que excede el cometido de este Comité, que se limita a enunciarlas.

Finalmente, la reforma del IP y del ISD que el Comité sugiere al Gobierno en este Libro Blanco ha de acompañarse necesariamente de una diferente delimitación de la capacidad normativa de las CCAA de régimen común para asegurar el fortalecimiento de sus ingresos tributarios. Eso es lo que garantiza, en última instancia, el propio mantenimiento de la autonomía financiera en el largo plazo, porque se salvaguarda la continuidad de ambas figuras tributarias, adaptándolas a las nuevas realidades. En ese sentido, el Comité se inclina por la conveniencia de avanzar hacia una focalización de las competencias normativas de las CCAA en el ámbito del mínimo exento, las escalas de gravamen y posibles deducciones o bonificaciones de la cuota. Así, se mantiene la coordinación en todo el territorio de las bases imponibles y liquidables (excepto el mínimo exento) y se asegura un mínimo de gravamen efectivo.