

**economistas**

Consejo General

**REAF-REGAF** Asesores Fiscales

Σ economistas y titulados mercantiles

# POR UN SISTEMA FISCAL TRANSPARENTE, ORDENADO Y PREVISIBLE PARA EL FOMENTO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

CF

SUGERENCIAS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL

DICIEMBRE 2013



# PRESENTACIÓN

El día 5 del pasado mes de julio el Consejo de Ministros creó la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario, encargándole la elaboración de un informe con propuestas que debería ser entregado antes de finales de febrero de 2014.

Con este motivo –teniendo en cuenta que el Consejo General de Economistas es una corporación de derecho público que entre sus funciones tiene la de colaborar con las Administraciones Públicas mediante la realización de estudios, emisión de informes y dictámenes que se le soliciten o por propia iniciativa– hemos considerado que deberíamos contribuir a los trabajos de la Comisión aportando, a través de nuestro órgano especializado en el asesoramiento fiscal, REAF-REGAF, una notas sobre el diagnóstico de la situación actual de nuestro sistema tributario, partiendo de los datos comparados del mismo con los países de la UE y de la OCDE, una serie de reflexiones a partir de aquél y, finalmente, sugerencias acerca de las líneas que, según nuestro parecer, deben orientar la reforma.

Para ello –y bajo la dirección de D. Luis Caramés, Catedrático de Economía Aplicada de la USC, y coordinado por D. Ángel Hermosilla– nuestro equipo técnico ha intentado sintetizar las consideraciones y opiniones del Consejo Directivo del REAF-REGAF, contando con la ayuda de destacados profesionales del mundo tributario. A todos ellos deseamos expresarles nuestro agradecimiento por su inestimable colaboración.

Siendo conscientes de la valía de los miembros de la Comisión creada por el Ministerio y del enorme reto que afrontan –acrecentado por el escaso tiempo del que disponen para terminar su trabajo– nuestra única pretensión es aportar nuestro punto de vista, con la intención de incrementar los inputs que puedan barajar en la realización de su tarea, y propiciar el debate sobre esta reforma que debería servir para financiar al Estado sin entorpecer el crecimiento económico firme y sostenido que necesitamos.

Valentí Pich Rosell  
 Presidente del Consejo General de Economistas

Jesús Sanmartín Mariñas  
 Presidente de REAF-REGAF Asesores Fiscales del CGE

# INTRODUCCIÓN

La salida de una crisis recesiva en los países de la zona euro exige reconocer que la reducción de los déficits presupuestarios no pasa sólo por políticas de austeridad. El crecimiento y el nivel de los tipos de interés son dos factores importantes para asegurar la sostenibilidad de la deuda. Debe reforzarse la solidaridad en la zona euro para frenar la especulación sobre los países más frágiles. La coordinación de las políticas presupuestarias tiene que hacerse más efectiva, y aquéllos que tienen margen de maniobra deberán emprender políticas económicas más expansivas, al tiempo que la acción del BCE habrá de ganar peso y coordinarse también con las políticas de los gobiernos de la zona euro, anclando el tipo de interés en un nivel suficientemente bajo que favorezca el crecimiento y un refinanciamiento menos costoso de los déficits.

El aporte de liquidez así conseguido es imprescindible para que el sistema bancario pueda superar sus dificultades de financiación en los mercados. También el BCE, al igual que hace la Reserva Federal o el Banco de Inglaterra, podría detentar una cartera de títulos públicos superior al 10 por ciento del PIB, de tal manera que aumentase su capacidad para reducir la prima de riesgo, incrementando las compras de valores públicos en el mercado secundario.

La fiscalidad no es ajena a este contexto. Los impuestos interaccionan, producen efectos deseados e indeseables, el reparto de la carga fiscal no es neutral ni respecto a la equidad ni a la eficiencia. A su vez, la crisis también pone en primer plano la financiación de la protección social. Por lo tanto, excluida una revolución fiscal, que siempre tiene –entre otras consecuencias– un interregno recaudatorio incierto, hay que inclinarse por una reforma. Ello sin ocultar que la crisis actual, en muchos aspectos parecida a la de los años 30, necesitaría seguramente un nuevo pacto fiscal como el experimentado por las sociedades americana y europea en el primer tercio del siglo XX. Pero hoy las circunstancias son más complejas, también en el ámbito fiscal, la economía está globalizada y los sistemas se han vuelto más sofisticados e interdependientes. Sin embargo, más allá de cuestiones técnicas, se hace imprescindible restaurar un semblante de equidad y de esfuerzo compartido en estos tiempos de crisis económica y financiera profunda. No habrá adhesión social a las medidas de consolidación fiscal y de reforma impositiva si no se transmite una intención real de buscar, al lado de la eficiencia, una justicia fiscal mayor.

En un país donde es frecuente legislar de manera muy coyuntural, abordar una reforma fiscal debería requerir una mayor vocación de permanencia, de tal manera que el urgente socorro ante las dificultades presupuestarias no determine el espíritu y la letra de la nueva/as norma/as. El impuesto, como sostiene la mejor doctrina y ratifica la experiencia, debe ser justo, simple y eficaz, acompañándose todo ello de una Administración que facilite el cumplimiento de los deberes tributarios, sin provocar presión fiscal indirecta y luchando realmente contra el fraude. En la lucha contra el fraude no podemos olvidarnos de que debe implicar decisiones supranacionales. Paraísos fiscales, subcapitalización y uso fraudulento de precios de transferencia son referencias ineludibles para una política antifraude eficaz y comprometida, que ayudaría a la suficiencia y a la equidad.

El sistema fiscal debe ser concebido como un todo, de manera global, dotado de coherencia y neutralidad. Y cuando observamos en qué ha quedado la filosofía y la práctica de la reforma Fuentes Quintana-Fernández

## INTRODUCCIÓN

Ordóñez, aun admitiendo que las circunstancias han cambiado a lo largo de los años –en especial, nuestra pertenencia a la UE– y que estamos sumidos en una profunda crisis económica y financiera, lo que encontramos es un conjunto de tributos que ha perdido sistemática, erosionado en sus bases sin una lógica favorecedora del crecimiento y francamente mejorable en términos de equidad y de eficiencia, pesando excesivamente sobre el factor trabajo.

Otro punto importante que debería figurar en la agenda reformativa es el que se refiere al abandono de estériles nominalismos. Ningún propósito redistributivo tiene operatividad en ausencia de crecimiento económico. Por lo tanto, el sistema fiscal debe financiar el sector público, es verdad, pero de manera coherente con los factores determinantes de ese crecimiento. En este sentido, con el paso de los años ha ido ganando predicamento y reconocimiento empírico la idea de que una palanca eficaz para las tareas públicas redistributivas es el gasto, superando así la visión unidimensional de ciertos tributos en esa línea. Será siempre mejor usar políticas de gasto para redistribuir que fiar este objetivo a unos impuestos que, a la postre, pueden acabar dañando los incentivos a ahorrar y a invertir.

Luis Caramés Vieitez

Catedrático de Economía Aplicada de la USC

# ÍNDICE



09 **SITUACIÓN ACTUAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO**

13 **REFLEXIONES PARA ACOMETER LA REFORMA**

17 **LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

Intensidad de la reforma .....	17
Simplificación de tributos .....	17
Diseñar el conjunto del sistema tributario en el que los diferentes tributos estén coordinados .....	17
Eficiencia del sistema .....	17
Reorganización y armonización de tributos .....	18
Armonización comunitaria .....	18
Impuesto sobre la Renta .....	18
Impuesto sobre Sociedades .....	20
Impuesto sobre el Valor Añadido .....	22
Impuestos Especiales y Tributación Medioambiental .....	23
Financiación Autonómica .....	23
Haciendas Locales .....	25
Fraude Fiscal y Administraciones Tributarias .....	26

29 **ANEXO I · GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL: ANÁLISIS COMPARADO CON LA UE**

Evolución de los ingresos fiscales .....	29
Estructura y evolución del sistema fiscal .....	31
Principales figuras tributarias .....	42
Presión fiscal sobre las familias .....	46

49 **ANEXO II · REFORMAS FISCALES EN EUROPA**

# SITUACIÓN ACTUAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

## PRIMERO

Según los datos contenidos en el ANEXO I, nuestro país se ha ido acercando a los ratios de presión fiscal de la UE y de la OCDE en los años anteriores a la crisis, hasta 2007, sufriendo después un acusado descenso y manteniéndola, desde 2010 hasta ahora, solo en parte y con altibajos, a base de medidas normativas. En concreto, la suma de ingresos tributarios más cotizaciones sociales llegó a ser en 2007 el 37,1% del PIB, y en 2009 había caído el porcentaje hasta el 30,7%, si bien se espera llegar al 33% en 2013. Esta bajada ha sido mucho más acusada que en la UE. Así, por ejemplo, en la UE27 la presión fiscal en 2011 alcanzaba el 38,8%, y en nuestro país era del 31,4% del PIB, mientras que en 2007 en la UE27 era de 39,4 y en España del 37,1%. Por lo tanto, en nuestro caso, la caída ha sido de 5,7 puntos frente a 0,6 en la UE.

“En 2011 la presión fiscal en UE27 era del 38,8% y en España del 31,4%”

## SEGUNDO

Analizando el balance que dentro de los ingresos tiene cada componente, Impuestos indirectos (II), directos (ID) y cotizaciones sociales (CS), llegamos a la conclusión de que, mientras que en la UE estos componentes se reparten prácticamente por terceras partes, en nuestro país se descompensa el balance a favor de las CS, un 38%. Como vemos, el peso de las CS es muy elevado en España respecto al total de los ingresos fiscales, siendo el único componente que está al mismo nivel que en los países de nuestro entorno en porcentaje sobre el PIB: en 2011 el 12,1% del PIB en España, frente al 12,7 de media en la UE.

“Las cotizaciones sociales tienen más peso en los ingresos públicos en nuestro país que en la UE”

## TERCERO

La tasa de imposición implícita sobre el consumo –ingresos de impuestos al consumo como IVA y especiales divididos entre el gasto en consumo final de los hogares– en España es inferior a la media comunitaria: en 2011 el 14%, frente al 20,1% en la UE.

“La tasa de imposición implícita sobre el consumo en España es del 14% y en la UE del 20,1%”

## CUARTO

La carga fiscal sobre los trabajadores en España es especialmente elevada y creciente. Así un trabajador medio soltero soporta una carga fiscal –IRPF más CS– sobre las rentas del trabajo del 41,4% en nuestro país, por el 35,6% de media en los de la OCDE; si se trata de una pareja con dos hijos y un solo perceptor, entonces la carga fiscal es del 35,4% en España por el 24,9% en la OCDE, siendo estos datos referidos a 2009. Este hecho es aún más grave si tenemos en cuenta el elevado índice de paro que tenemos.

“La carga fiscal sobre el trabajo en España es más elevada que la media de la OCDE.”

## QUINTO

Por impuestos, en 2011 el IVA aporta el 17,2% de los ingresos fiscales totales, el IRPF el 23,7% y el Impuesto sobre Sociedades (IS) el 5,9%, mientras que en la UE27 estos porcentajes son el 18,4, el 23,5 y el 6,4%, respectivamente.

## SITUACIÓN ACTUAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

“Los tipos de IVA en España están alineados con el resto de la UE”

“El marginal máximo de nuestro IRPF es de los más elevados del mundo”

“Nuestros tipos nominales son mucho mayores que los efectivos, especialmente en el Impuesto sobre Sociedades”

“Tenemos unos tributos muy complejos y sometidos a continuas modificaciones”

## SEXTO

En cuanto a los tipos de las principales figuras impositivas, en el IVA España ha pasado de tener unos tipos medios bajos a alinearse con los países de la UE por efecto de las subidas aprobadas en 2010 y en 2012.

## SÉPTIMO

En el IRPF nuestros tipos han seguido el mismo camino que en la UE pero de forma más abrupta, con un descenso de 13 puntos porcentuales en el marginal máximo en el periodo 1995-2010 y un aumento de 9 puntos en el 2010-2013, mientras que la UE tuvo en los mismos plazos una bajada de 7,4% puntos y una subida de 2,9 puntos. En 2013 podemos afirmar que nuestro marginal máximo, del 52%, se encuentra entre los más elevados del mundo, el quinto de la UE, por no hablar del 56% que aplican algunas Comunidades Autónomas.

## OCTAVO

En el IS los tipos han ido cayendo en toda la UE, aunque ese descenso ha sido más acentuado en Europa que en España. Así, en 2013 nuestro tipo nominal es del 30%, por encima del medio de la UE, el 23,2%.

## NOVENO

En general, nuestros tipos nominales son elevados con respecto a los tipos efectivos. Eso ocurre en el IRPF, pero también en IVA, con bastantes bienes y servicios a los que se aplican exenciones, tipos reducidos y super reducidos, y más todavía en el Impuesto sobre Sociedades, en el que el tipo nominal nada tiene que ver con el efectivo: en 2011 el tipo efectivo sobre el resultado contable positivo, en empresas que no tributan en régimen de grupos fue del 16,7%, y para los grupos fiscales fue del 8,8%, según el Informe de Recaudación Tributaria 2012. Esto se debe a los ajustes negativos del resultado contable, a la aplicación de deducciones y bonificaciones y a la existencia de tipos especiales, dando como resultado un tributo poco transparente.

## DÉCIMO

Aunque sea un tópico, probablemente aplicable a todos los sistemas fiscales, el que tenemos actualmente es muy complejo. Es así por varias razones: por un lado, porque se intenta, en unos casos, que cada impuesto se adapte a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes. Desde luego, ello sucede en el IRPF, lo cual y hasta cierto punto es coherente con el mismo, pero es que también se pretende que ocurra en otros como IVA o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, donde no tiene razón de ser. Por otro lado, qué decir de los continuos cambios normativos. Siendo cierto que los impuestos devienen obsoletos por los cambios en la realidad económica y social, no es conveniente modificarlos continuamente, sin demasiado rigor al implementar cambios muchas veces contradictorios y en demasiadas ocasiones de

## SITUACIÓN ACTUAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

dudosa aplicación en lo referente al número de contribuyentes a los que afectan, a la incidencia cuantitativa en cuota y sin que se evalúe el éxito o fracaso respecto al objetivo de política económica que se persigue.

### UNDÉCIMO

Nuestro sistema impositivo, por la estructura administrativa territorial de Estado que tenemos, conformada en tres niveles, Central, Autonómico y Local, y la corresponsabilidad que se quiere dar a cada una de estas Administraciones, tiene ciertas diferencias por razón de territorio. Sobre todo en lo referente a las Comunidades Autónomas esto tiene consecuencias: diferencias de tributación radicales en determinados impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y complejidad por la capacidad tributaria cedida a estos entes. Asimismo, esta estructura hace que el sistema pierda flexibilidad porque al estar determinados tributos afectos en todo o en parte a la financiación autonómica o local, su reforma alteraría los ingresos tributarios de estos entes, lo cual obliga a negociaciones o compensaciones antes de cambiar cualquier aspecto relacionado con esos tributos.

“La estructura administrativa, con tres niveles, condiciona el sistema tributario (ST)”

### DUODÉCIMO

Aunque el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas ha evolucionado hacia una mayor corresponsabilidad fiscal y autonomía por la parte de los ingresos, sin embargo, la financiación a través de los Fondos (de garantía, de suficiencia, de cooperación y de competitividad), y que el Fondo de Garantía se nutra con el 75% de los recursos tributarios de las Comunidades, hace que, al final, se financien solo con el 20% de sus ingresos tributarios, procediendo el resto de transferencias. La consecuencia, una reducida autonomía tributaria, unida a la falta de transparencia por la multitud de Fondos que se utilizan y por su complejísima distribución, nos da un sistema claramente mejorable.

“La financiación autonómica es poco transparente”

### DECIMOTERCERO

La imposición medioambiental, que en España se construye fundamentalmente a través de los Impuestos Especiales, con algún impuesto estatal recientemente implantado y con los impuestos propios autonómicos, es bastante caótica.

“La imposición ambiental es un tanto caótica”

### DECIMOCUARTO

Por las causas apuntadas, falta de transparencia, cambios normativos constantes (padecemos un auténtico *sudoku* normativo, habiendo contado más de 400 impactos normativos tributarios en los últimos cinco años) y falta de estabilidad de las normas, entre otras, nuestro sistema tributario tiene unos niveles de litigiosidad alarmantes que consumen recursos materiales y humanos, añadiendo costes a la Administración y a los agentes económicos.

“Padecemos un auténtico *sudoku* normativo”



## SITUACIÓN ACTUAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

“Elevado nivel de economía sumergida que lastra la recaudación”

“La Administración tributaria tiene una elevada productividad”

## DECIMOQUINTO

Según diferentes estudios que utilizan formas distintas de medir nuestra economía sumergida, todo parece indicar que nos movemos en un porcentaje que ronda el 20% del PIB, lo cual puede estar drenando al sistema cerca de 60.000 millones de euros anuales de ingresos que, para hacernos una idea, es más de lo que se recauda por IVA. Y ello a pesar de tener una Agencia tributaria bien pertrechada en medios técnicos, y muy eficiente si la comparamos con las de otros países occidentales. En todo caso, parece que nuestra economía sumergida, como poco, está 4,5 puntos por encima de la media de la UE. Simplemente con que pudiéramos controlar el nivel de economía sumergida para llegar a la media UE, conseguiríamos más de 15.000 millones de euros de recaudación adicional.

## DECIMOSEXTO

La AEAT es intensiva en tecnología, de tal forma que cada empleado de la misma atiende a 1.928 ciudadanos, mientras que en la UE el promedio es de 896 habitantes/funcionario. En cuanto al coste, entre 2002 y 2009, España dispone de la cuarta Administración más barata de la UE15, gastando 0,78 u.m por cada 100 u.m. recaudadas, mientras que la media de la UE es de 1,02 u.m. Así España gastó en Administración tributaria, en 2009, un 0,134% del PIB, mientras que el promedio de la UE es del 0,3% del PIB. La conclusión es que tenemos una Administración tributaria barata comparativamente y con una productividad elevada.

# REFLEXIONES PARA ACOMETER LA REFORMA

A la vista del panorama descrito y resumido en el apartado anterior, antes de diseñar un nuevo sistema tributario, nos hacemos las siguientes reflexiones:

## PRIMERA

El ideal de un sistema tributario es que, además de poder aportar los recursos necesarios para atender las necesidades de gasto público –suficiencia– sea neutral y progresivo. Neutral en cuanto que incida lo menos posible en el comportamiento de los agentes económicos, lo cual va ligado a la equidad, excepto en algunos casos en los que se quieran incentivar determinados sectores o cuando se desean corregir externalidades negativas; y progresivo en cuanto que persigue la redistribución de la renta y la riqueza, si bien este objetivo no se ha de pretender alcanzarlo con todos y cada uno de los tributos del sistema, sino a través del sistema en su conjunto.

“Necesitamos un ST eficiente, neutral y progresivo”

## SEGUNDA

Teóricamente se trataría de diseñar un sistema que sirva para recaudar un nivel de gastos que todos decidiremos en función del Estado que queramos tener, con más o menos servicios. Dicho sistema debería ser lo suficientemente flexible para que pudiera financiar cualquier nivel de gasto, al menos dentro de un rango determinado. No debemos perder de vista que un sistema fiscal tiene dos vertientes, la del gasto y la del ingreso, íntimamente relacionadas aunque, por nuestra actividad de asesores fiscales, nos centraremos en la parte del ingreso, en el sistema tributario que, por supuesto, tiene que ser coherente con el nivel de gasto. Sin embargo, el que la parte del gasto no sea la que ahora nos ocupa, ello no debe impedirnos hacer constar que es vital seguir una política de austeridad para que el esfuerzo recaudador pueda financiar el gasto productivo, palanca de un crecimiento sostenible, y que no se pierda por una ineficiente asignación de recursos.

“El ST tiene que ser coherente con el nivel de gasto público”

## TERCERA

Habrà que implantar el nuevo sistema impositivo teniendo en cuenta nuestra actual situación, caracterizada, al menos, por las siguientes restricciones: atravesamos una crisis económica profunda desde 2007 que ha incrementado los gastos y ha deteriorado los ingresos tributarios; la organización descentralizada de la Administración del Estado que nos hemos dado por la Constitución; nuestro país se encuentra inmerso en una economía globalizada y forma parte de la UE, por lo que también hay que contar con que no podemos contravenir las normas comunitarias en algunos aspectos tributarios –IVA, Impuestos Especiales, Directiva matriz-filial, protección de mercado único, imposibilidad de incentivos

“El ST está condicionado a la situación económica”

## REFLEXIONES PARA ACOMETER LA REFORMA

“El ST deberá incentivar el trabajo y la previsión para la jubilación”

“Tenemos un sistema basado en la autoliquidación con excesivos costes de cumplimiento de obligaciones formales”

“Para favorecer el crecimiento debe primarse la tributación indirecta”

“Sería conveniente analizar la efectividad de los múltiples incentivos fiscales”

“Debemos incentivar el aumento del tamaño de las empresas”

que se puedan calificar como ayudas de Estado, etc.-; y finalmente, un porcentaje de paro elevadísimo, lo cual nos lleva a fijar como objetivo primordial de política económica, y la tributaria forma parte de ella, el crecimiento y la creación de empleo.

## CUARTA

Nuestra población está cada vez más envejecida, por lo que la necesaria adaptación del sistema de pensiones a esta demografía, si no cambian las condiciones económicas, conducirá a la disminución de las prestaciones de jubilación en un futuro no muy lejano. En este contexto, parece evidente que hay que incentivar el trabajo y la previsión para la jubilación.

## QUINTA

El sistema tributario que tenemos se ha basado en la autoliquidación, lo que supone que los agentes económicos soporten muchos costes de cumplimiento con el fisco por la elaboración de declaraciones, la práctica de retenciones y la obligación de presentar declaraciones informativas.

## SEXTA

El sistema tributario parece agotado en sus posibilidades de incrementar la recaudación, al menos reiterando las subidas de tipos impositivos. Solo podremos incrementar los ingresos si la economía entra en senda de crecimiento. Para favorecer éste existe un cierto consenso en que es preferible inclinar la balanza hacia impuestos indirectos y hacia el gravamen de la riqueza que hacia la tributación de salarios y beneficios.

## SÉPTIMA

Dudamos de que los múltiples incentivos fiscales que se contemplan en nuestros tributos, y que distancian la recaudación efectiva de la que nominalmente se podría alcanzar, estén consiguiendo los objetivos pretendidos a través de ellos, tales como incrementar la inversión, redistribuir la renta, mejorar el medio ambiente, etc. Por un lado, no parece que tengamos datos fiables sobre el cumplimiento de estos objetivos y, por otro, en muchos casos se trata de incentivos que aprovechan personas o empresas que, en todo caso, seguirían la conducta incentivada.

## OCTAVA

Otro dato significativo de nuestra realidad es que contamos con un elevadísimo número de empresas en relación a nuestra población y al tamaño de nuestra

## REFLEXIONES PARA ACOMETER LA REFORMA

economía, si nos comparamos con los países de nuestro entorno. La mayor parte de esas empresas –más del 93%– tienen menos de 10 trabajadores y 1.763.000 no tienen ningún empleado. La reflexión inmediata, en este caso, es que, para el bien de nuestra economía, si el sistema tributario tiene que incentivar algo, una de las cosas debe de ser el aumento de la dimensión de nuestras empresas.

### NOVENA

Las rentas del ahorro están producidas por unos determinados bienes y derechos adquiridos con rentas que han tributado en el IRPF o que se han adquirido devengándose el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, parece razonable que el sistema tributario establezca una tributación coordinada de la riqueza, de su transmisión lucrativa y de la renta del ahorro.

“Tributación coordinada de riqueza y rentas del ahorro”

### DÉCIMA

El fraude fiscal es la gangrena de un sistema tributario. No solo le resta recaudación, sino que el mal ejemplo de los incumplidores, en una economía de mercado como la nuestra, incentiva el fraude de los que vienen tributando correctamente al intentar competir con aquéllos. Siendo conscientes de que no existen recetas mágicas para solucionar el problema, tenemos que dedicar muchos esfuerzos a reducir la economía sumergida y el fraude porque estaremos contribuyendo a cumplir, de manera muy directa, los principios de equidad y suficiencia.

“Cumplir los principios de equidad y suficiencia por la reducción del fraude”

# LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Con apoyo en el diagnóstico realizado de nuestro actual sistema tributario y en las reflexiones del apartado anterior, nos atrevemos a enunciar unas líneas de reforma a seguir:

## INTENSIDAD DE LA REFORMA

Como hemos expresado, tanto en el diagnóstico como en las reflexiones, nos parece casi imprescindible realizar una reforma integral del sistema pero, cuando pensamos en la misma, da vértigo la posible pérdida de recaudación que pudiera ocasionar y que nos abocaría a salirnos de la senda de reducción del déficit que tantos sacrificios nos está costando mantener.

1

Por ello, aunque abogamos por una profunda reforma, antes se debería cuantificar con precisión la incidencia recaudatoria de las medidas a tomar, adoptando una postura conservadora en el sentido de optar por una reforma gradual cuando no se pueda asumir el coste de la misma en un primer momento.

## SIMPLIFICACIÓN DE TRIBUTOS

Siendo conscientes de que esto es un lugar común y de que es fácil decirlo y muy difícil conseguirlo, parece fundamental cambiar radicalmente la orientación en este sentido.

2

Proponemos que una de las líneas que oriente la reforma sea la simplificación, que tiene ventajas evidentes como la transparencia, disminución de la litigiosidad, la seguridad jurídica o la disminución de costes de gestión y de cumplimiento, y debe perseguirse en un doble sentido: dentro de cada tributo, intentando que disminuyan las excepciones y regímenes especiales y, en general, con una mayor estabilidad legislativa, bajando el ritmo de producción normativa e intentando que solo se produzcan cambios cuando sean sustanciales y tengan unos objetivos claros y cuantificables.

## DISEÑAR EL CONJUNTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL QUE LOS DIFERENTES TRIBUTOS ESTÉN COORDINADOS

3

Se necesita un diseño conjunto y coordinado del sistema para poder conseguir, por ejemplo, el objetivo de progresividad, para rebajar la tributación total de los salarios o de los inmuebles. También será preciso tener una visión del conjunto si queremos una tributación eficiente y neutral del ahorro, ya que habrá que contemplar cómo se grava la riqueza, las transmisiones lucrativas y la renta que producen los productos de ahorro.

## EFICIENCIA DEL SISTEMA

Parece que todos estamos de acuerdo en que nuestro sistema tributario ha agotado su capacidad de recaudar más. Estamos convencidos de que los tipos nominales que tenemos son muy elevados y los efectivos no lo son tanto. Este hecho no nos hace atractivos como receptores de las inversiones que tanto necesita nuestra economía.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

4

Por lo tanto, la reforma debería dirigirse en dos sentidos: hacia el ensanchamiento de bases eliminando exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones y regímenes especiales y hacia la bajada generalizada de tipos nominales.

### REORGANIZACIÓN Y ARMONIZACIÓN DE TRIBUTOS

Hemos visto que la organización y financiación en tres niveles administrativos ha dado lugar a un puzle de tributos inconexos y a unas diferencias territoriales que, en algunos casos y por su importancia, pueden ser perjudiciales. Este hecho se ha agravado porque las disfunciones no se corrigen al estar determinados tributos asignados a éste o a aquél nivel de Administración.

5

Proponemos un nuevo reparto de la tarta de impuestos cedidos total o parcialmente y de las competencias normativas sobre los mismos, así como la armonización, por ejemplo, de la tributación medioambiental y de determinadas tasas municipales o autonómicas.

### ARMONIZACIÓN COMUNITARIA

6

Para no crear inseguridad jurídica, seguramente lo más conveniente cuando se implanta una nueva medida tributaria en nuestro país, que pudiera entrar en conflicto con la normativa o jurisprudencia comunitaria, será consultarla en la UE. Asimismo, deberemos estar preparados para reaccionar rápido si tenemos indicios de que una norma que estamos aplicando puede estar en contra de alguna Directiva.

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Uno de los temas nucleares que deberíamos plantearnos es si se mantiene un impuesto dual o no, con una tributación diferenciada de las rentas del ahorro a un tipo fijo o con tarifa casi plana como la actual.

7

Teniendo en cuenta, como hemos expresado anteriormente, que nuestro país está plenamente inserto en una economía globalizada, y que dentro de la UE se sigue en casi todos los países este sistema y se compite en cierta medida a la baja, no parece conveniente abandonar esta dualidad.

8

- Al hablar de la tributación del ahorro, una idea que se baraja cada vez más es la de darle un tratamiento unitario con la tributación de la riqueza, mediante la imputación de rentas presuntas en el IRPF de determinados bienes y derechos improductivos, de tal forma que se consiga un incremento de la progresividad a la vez que un claro incentivo a la dinamización económica. Esto ya se hace en alguna medida cuando se imputa una renta estimada por los inmuebles urbanos del contribuyente que no sean la vivienda habitual ni los inmuebles arrendados o afectos.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- 9 En caso de que se mantuviera un impuesto patrimonial independiente del IRPF, proponemos que esa imputación de rentas inmobiliarias sea suprimida de este último.
- 10 • Se debería simplificar el mecanismo de compensación de rentas para determinar la base imponible. Sobre todo cuesta trabajo comprender la razón de tantas restricciones a compensar rentas dentro de la base del ahorro.
- 11 • Otro elemento que habrá que abordar es la tarifa a la que tributa la renta general. Sin duda, como hemos dicho anteriormente, si queremos un tributo atractivo para las personas que puedan venir a residir aquí, deberíamos rebajar los tipos marginales máximos y elevar los importes a partir de los que se empiezan a aplicar los distintos tipos de la tarifa, de tal forma que los marginales más elevados no se giren desde rentas superiores a 53.000 euros, sino desde rentas liquidables más elevadas.
- 12 • Para que este problema no se reproduzca en el futuro, proponemos que se establezca la deflatación anual obligatoria de la tarifa. También deberían deflactarse otros parámetros del tributo como los mínimos personales o los límites de rentas o de bases que se establezcan para aplicar reducciones, deducciones o bonificaciones.
- 13 • Como la rebaja de la tarifa conlleva una pérdida de recaudación y, en este momento, es posible que no sea asumible en su totalidad, la reforma también debería tender a limpiar el tributo de reducciones, bonificaciones y deducciones, manteniendo únicamente algún incentivo al trabajo (reforzado en el caso de madres con hijos de corta edad) y a la previsión social.
- 14 • La forma de instrumentar los mínimos personales y familiares debería ser transparente y suficiente para sacar del impuesto a las rentas bajas.
- 15 • El régimen de estimación objetiva entendemos que, por los ya mencionados problemas de fraude, y como consecuencia de que nuestros pequeños empresarios cada vez están más preparados, debería circunscribirse a contribuyentes de muy pequeña dimensión (para lo que habría que reducir los umbrales cuantitativos de aplicación) y cuyos clientes sean fundamentalmente consumidores finales. Con esta medida a la vez contribuiremos a que disminuya la atomización de nuestras pymes.
- 16 • Al estar nuestra economía cada vez más internacionalizada, se podría flexibilizar la exención de las rentas obtenidas por residentes cuando trabajan en el extranjero, por ejemplo si los desplazamientos se realizan para elaborar estudios con estrategias de inversión en nuevos mercados o para desplazamientos de consejeros ejecutivos.
- 17 • A la vez, sería conveniente dulcificar la tributación de aquellos residentes que, por un trabajo en el extranjero, han dejado de serlo, respecto de rentas que siguen obteniendo en España como,

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

por ejemplo, el arrendamiento de inmuebles, siempre vinculado a su regreso como residentes. Esta medida ayudaría al retorno de este valioso capital humano.

18

- También se podría pensar en algún incentivo tendente a potenciar la contratación de seguros médicos privados, además de la exención que existe para estos seguros cuando se instrumentan como retribuciones en especie, con la intención de rebajar los costes sanitarios del Sistema Público de Salud.

19

En esta línea, se podría retomar la idea, utilizada en algún tiempo, de aplicar deducciones simbólicas que ayudan a controlar los ingresos de determinados profesionales cuando prestan servicios a particulares.

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

20

- Lo primero que nos debemos plantear es si seguimos con el modelo "tradicional" para gravar los beneficios de las sociedades. Desde nuestro punto de vista, lo más conveniente, adoptando una actitud de prudencia, sería continuar con el modelo que tenemos y que predomina en la OCDE, consistente en hacer tributar a la renta neta (ingresos menos gastos incluyendo entre estos la periodificación de los activos del inmovilizado), determinando la base imponible sintéticamente (a partir del beneficio global de la empresa sin distinguir fuentes de renta) y con arreglo al criterio de residencia (gravando la renta mundial de la compañía).

21

- Abogamos por determinar la base imponible a partir del resultado contable, como se hace actualmente, que parece lo más práctico, si bien la norma fiscal debe tener la flexibilidad suficiente para adaptarse a los cambios normativos e interpretativos de la legislación contable que se ha hecho casi tan volátil como la tributaria.

22

- Lo deseable sería acercar la base imponible al resultado contable, suprimiendo la mayor parte de los ajustes existentes en la actualidad.

23

No obstante, se tendrá que seguir limitando la deducibilidad de algún tipo de gastos y contemplar ciertos ajustes negativos por razón de liquidez (operaciones a plazo) o para corregir el efecto de la inflación (corrección monetaria), y regular, como ahora, el registro contable de un gasto posterior a su devengo admitiendo su deducibilidad salvo que ello produzca una menor tributación, pero sin tener en cuenta para ello la prescripción.

24

- Respecto a algunos gastos se propone lo siguiente:
  - Amortizaciones:
    - Simplificar el cálculo de la amortización fiscal estableciendo una tabla muy reducida de coeficientes.
    - Eliminar los sistemas acelerados de amortización.



## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- Suprimir las amortizaciones libres.
- Y posibilitar la solicitud y aceptación de planes especiales cuando estén justificados.
- 25 - Deterioros y provisiones: suprimir los ajustes negativos, impidiendo la deducibilidad de todo gasto que no se haya registrado contablemente.
- 26 - Gastos financieros: mejorar técnicamente la limitación a la deducción de estos gastos tal y como se configura en la actualidad que, por ejemplo, discrimina a las empresas de mayor tamaño y puede incentivar la fragmentación de las mismas, u optar por la subcapitalización para todo tipo de endeudamiento, esto es, tratar como retribuciones de fondos propios a los gastos financieros que se correspondan con un nivel de endeudamiento superior a cierto nivel. Con esta media, que está suficientemente contrastada en el derecho comparado, se incentiva la autofinanciación de las empresas y se profundiza en la neutralidad del impuesto. Estos sistemas nos parecen preferibles a la adopción de un tipo de base imponible ACE (Allowance for Corporate Equity), como se recomienda en el Informe Mirrlees, cuya implantación podría ocasionar una considerable pérdida de recaudación.
- 27 • Por lo que se refiere a la valoración de operaciones, en lo que respecta a los precios de transferencia y operaciones vinculadas, debido a los costes de gestión que tienen para los sujetos pasivos, proponemos suprimir las obligaciones de documentación en operaciones interiores y dejarlas solo para las transfronterizas.
- Regímenes especiales:
  - 28 - La tendencia debería ser la de ampliar el ámbito de aplicación del régimen general, recogiendo dentro de él los especiales que solo se diferencian en aspectos muy concretos. Esto podría realizarse, por ejemplo, con el de empresas de reducida dimensión, de capital riesgo, instituciones de inversión colectiva, entidades de tenencia de valores extranjeros, minería o hidrocarburos.
  - 29 - El régimen de arrendamiento financiero podría suprimirse, amortizando la adquisición de bienes por este sistema como cualquier otra adquisición financiada.
  - 30 - En cuanto al régimen especial de entidades exentas, total o parcialmente, podría integrarse también en el general, estableciendo tipos reducidos.
- Tipos impositivos:
  - 31 - Rebajar el tipo general para hacer el impuesto más atractivo al inversor foráneo (aunque somos conscientes de que esto puede provocar problemas, por la disminución del patrimonio neto, a entidades con créditos fiscales en su activo, por ejemplo, con origen en bases negativas pendientes de compensación, aspecto este que habrá que solucionar).

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

32

- Reducción en paralelo de los tipos correspondientes a algunas entidades que venían tributando en los regímenes especiales que proponemos suprimir, como entidades exentas, parcialmente exentas o empresas de reducida dimensión.

33

- Respecto a las pymes, y como uno de los problemas de nuestro tejido empresarial es el pequeño tamaño de las empresas, se podría aplicar un tipo general y un tipo reducido para el incremento de base imponible que haya tenido la entidad respecto al ejercicio anterior o, alternatively, una reducción de tipo condicionada al incremento de plantilla.

34

- El régimen de grupos fiscales tiene un coste recaudatorio de cerca de 50.000 euros y la mayor parte de los países no cuentan con uno similar. Por lo tanto, podría barajarse la posibilidad de que las entidades que, voluntariamente, se acojan al mismo sean gravadas a un tipo superior al general.

35

- Bonificaciones: supresión de las mismas, excepto la correspondiente a Ceuta y Melilla siempre que la actividad desempeñada en dichas ciudades por la compañía no esté especialmente conectada a dichos territorios, como sucede por ejemplo con las empresas navieras, excluyendo también a las actividades financieras o de seguros. Asimismo, debería mantenerse el régimen fiscal especial de Canarias, por sus especiales características insulares.

36

- Deducciones. Supresión de la totalidad excepto:
  - La inversión por beneficios recientemente implantada para incentivar la capitalización e inversión de las empresas.
  - La deducción por I+D+i, aunque revisándola para que no se beneficien de ella, o se beneficien en menor medida, las entidades que por su objeto social van a realizar indefectiblemente este tipo de actividad, con o sin incentivo.
  - La de donativos a entidades sin ánimo de lucro, aunque reduciendo el tipo aplicable para que el porcentaje de deducción no supere al tipo de gravamen del Impuesto.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

37

- El IVA, por su neutralidad, debería llegar a tener una mayor importancia recaudatoria en relación a los impuestos directos. Para ello, como el margen de subida de tipos es escaso, habría que reducir lo más posible los bienes y servicios que tienen tipos reducidos y eliminar exenciones. Sin embargo, nos damos cuenta de que esta medida tiene un recorrido limitado al ser difícil de llevar a cabo por su impopularidad y, aunque la pérdida de progresividad del sistema que produciría, teóricamente podría solventarse con ayudas directas a los colectivos afectados, esto es muy difícil de gestionar.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

38

- También sería deseable revisar alguno de los regímenes especiales, como el del Recargo de Equivalencia, o el Simplificado, este último en la misma línea expuesta para la Estimación Objetiva en el IRPF.

39

- En cuanto al régimen del criterio de caja, regulado recientemente, por la complejidad que añade proponemos analizar durante un año su funcionamiento y el número de sujetos pasivos que optan a su aplicación y plantearnos si merece la pena mantenerlo.

## IMPUESTOS ESPECIALES Y TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

40

- El Impuesto sobre Hidrocarburos y los impuestos sobre la energía deben gravar el contenido energético del producto y la contaminación que producen, a fin de incentivar el ahorro.

41

- Se debería tender a que el Impuesto sobre Hidrocarburos contemple con más precisión los elementos contaminantes, teniendo en cuenta por ejemplo el contenido en azufre.

42

- El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, tributo local, también debería adaptarse para gravar los elementos de transporte no solo por su potencia, sino por la contaminación que emiten.

43

Asimismo debería revisarse su ámbito territorial, ya que algunos Ayuntamientos lo utilizan para localizar en su término municipal empresas con grandes flotas, solo para beneficiarse de los tipos muy reducidos que implantan.

- Por lo que se refiere a los tributos medioambientales en sentido estricto, son las Comunidades Autónomas las que han explotado esta vía estableciendo tributos propios, lo que nos ha conducido a tener un cierto caos normativo en este campo.

44

Por lo tanto, la propuesta es la reorganización de todos estos gravámenes sobre el uso del agua, los residuos o la contaminación en sus diferentes formas desde el Estado, para que las Comunidades puedan utilizar la capacidad normativa que se les ceda según sus necesidades recaudatorias y según las características específicas de su territorio.

## FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

45

- Para terminar con la evidente falta de transparencia del sistema (ha llegado a ser ininteligible), con varios Fondos de compleja dotación y distribución, sería necesario eliminar reasignaciones de recursos a través de Fondos que no respondan a criterios de equidad ni de solidaridad interterritorial.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

46

- Debería aumentar la parte de recursos tributarios de las Comunidades que retienen para su financiación, dotando el Fondo de Garantía con recursos adicionales por el Estado.

47

- El modelo de reparto de tributos Estado-Comunidades podría ser parecido al actual con tributos cedidos total o parcialmente, con cierta capacidad normativa para las Autonomías, y tributos propios de éstas. No obstante, sí deberíamos intentar preservar cierta coherencia, de tal forma que si se decide que el Impuesto sobre Sucesiones o el Impuesto sobre el Patrimonio, cedidos en su totalidad y con amplia capacidad normativa a las Comunidades, tienen un lugar en el sistema tributario, existan en todas ellas y, aunque puedan establecer diferencias, las mismas no sean radicales. En esta línea, como hemos dicho anteriormente, los tributos medioambientales deberían poder utilizarlos o no las Autonomías, pero ajustándose a unos modelos preestablecidos, para que se graven de manera parecida en todos los territorios los mismos hechos imposables.
- El objetivo último de todas las Administraciones del Estado es que tengamos un país más rico y próspero, que dé pie al desarrollo personal y profesional y procure ayuda a los colectivos o personas menos favorecidos.

48

Por ello, aunque sea preciso avanzar en la corresponsabilidad fiscal de las Administraciones, también será necesario que el principio de lealtad institucional deje de ser algo meramente retórico para concretarse jurídicamente. De esta forma, cualquier decisión sobre ingresos públicos de una Administración debería cuantificarse, ver su impacto en otras y, en su caso, proceder a la correspondiente compensación.

- Por lo que se refiere a algunos impuestos cedidos:
  - El Impuesto sobre el Patrimonio quedaría pendiente de la integración o no en el IRPF de la tributación sobre la riqueza. En el caso de que se decidiese su supervivencia con una regulación parecida a la vigente, proponemos las siguientes modificaciones:

49

- Además de establecer unos parámetros mínimos de tributación en todo el territorio común, debería mejorarse técnicamente la exención del valor de las empresas familiares.

50

- Modificar la valoración de los inmuebles (para que sea la misma independientemente del momento en el que se hayan adquirido).

51

- Rebajar la tributación de los bienes y derechos que producen rentas por las que se tributa en el IRPF.

52

- Coordinar la tributación con este último impuesto de los inmuebles sometidos a imputación de renta, así como con el IBI, que no deja de ser otro impuesto sobre la riqueza.

53

- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: si se decidiera que tiene un sitio en el sistema tributario, lo más sensato podría ser que sufriera un proceso de armonización, a la vez que se revisan técnicamente algunos aspectos como la reducción de la transmisión de la empresa familiar. Esta reducción, tal y como se configura en la actualidad, está condicionada a multitud de requi-

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

sitos, en muchos casos meramente formales, cuando debería vincularse a cuestiones como el mantenimiento de empleo u otros parámetros de la actividad.

54

Alternativamente podría pensarse, para las transmisiones "*mortis causa*", en un tributo meramente censal y que los bienes adquiridos por herencia entren a valor histórico en el patrimonio del heredero o legatario, difiriendo la tributación en el IRPF de la ganancia al momento en el que sean nuevamente transmitidos.

55

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- La modalidad de Transmisiones Patrimoniales puede tener sentido en cuanto grava transmisiones fuera del ámbito empresarial (que ya tributan en IVA) y también se justifica si se mantiene el gravamen de las transmisiones lucrativas "*inter vivos*".

56

- La de Actos Jurídicos Documentados está claramente desfasada por venir ligada indefectiblemente a la documentación formal de la operación, por lo que proponemos su supresión o, en algún caso, sustituirla por una tasa o precio público.

57

- Lo mismo podemos decir de la modalidad de Operaciones Societarias que entorpece la creación, liquidación, el aumento o la disminución del tamaño de las empresas y, además, está en parte desactivada por la exención de la constitución de sociedades y de la ampliación de capital o aportación a los fondos propios de las mismas.

## HACIENDAS LOCALES

58

- Los ingresos impositivos de las corporaciones locales se nutren fundamentalmente del IBI, tributo que recae sobre la riqueza, por lo que deberíamos enmarcarlo en la imposición global de la misma.

- Este tributo, desde nuestro punto de vista, tendría que homogeneizarse en la base imponible (el valor catastral), porque dicho valor además tiene incidencia en otros tributos como en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el de la Renta o en Sucesiones y Donaciones. Actualmente, por las actualizaciones del valor catastral, que se realizan en distintos momentos y con diferente periodicidad en unos u otros municipios, tiene un defecto de transparencia, ya que los contribuyentes no saben si pagan un impuesto elevado o no, porque esto no solo depende del tipo, sino de que la base se haya fijado en uno u otro momento.

- El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, potestativo para los Ayuntamientos, grava un incremento de valor del suelo cuando se transmite un inmueble que ya tributa como ganancia patrimonial en el IRPF y con mayor perfección, por lo que debería desaparecer.

59

- Por ello proponemos su eliminación o, como alternativa, se podría establecer la posibilidad de que las Haciendas Locales pudieran regular un recargo en el IRPF sobre estas ganancias patrimoniales.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

- El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, como apuntamos anteriormente, tiene un problema de deslocalización por competencia fiscal que habría que solucionar.

60

Por otra parte, dado que su justificación puede ser la medioambiental, se podría avanzar en este sentido y, solo si se eliminara el Impuesto sobre el Patrimonio, podría tener sentido atender al valor del vehículo para determinar la cuota a pagar.

- Tasas: en el ámbito de la Administración Central, en el de la Autonómica y, más aún, en el de las Corporaciones Locales, las tasas son una buena herramienta tributaria para financiar servicios o la utilización del dominio público por los ciudadanos que los aprovechan. Sin embargo, existen muchas tasas que gravan lo mismo y, sin embargo, la forma de calcular el importe del tributo es muy diferente en unas localidades que en otras.

61

- Por ello, sería conveniente una cierta armonización en determinadas tasas que aplican la mayor parte de Ayuntamientos.

## FRAUDE FISCAL Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

62

- La lucha contra el fraude fiscal no se gana con recetas mágicas ni solo con medidas normativas. Es una labor que requiere un esfuerzo a largo plazo en líneas diferentes, si bien hay que reconocer el trabajo realizado hasta la fecha.

63

- El primer paso debería de ser la concienciación ciudadana, empezando por el sistema educativo y continuando con una apertura de la AEAT y otras Administraciones tributarias, a la sociedad, saliendo en mayor medida a los medios de comunicación para formar opinión, sin perder de vista, naturalmente, los límites que el deber de sigilo impone.

64

- En esta labor de concienciación también habrá que profundizar en iniciativas de colaboración entre empresas y Administración, al estilo del Foro de Grandes Empresas o del Foro de profesionales tributarios, promoviendo la adopción de códigos de buenas prácticas tributarias, estudiando entre el contribuyente y la AEAT la fiscalidad de algunas operaciones antes de llevarlas a cabo, o promoviendo acuerdos previos.

65

Interesa tanto a contribuyentes como a la Administración que los criterios interpretativos que esta última considera ajustados a derecho sean conocidos con rapidez, con ello se conseguirá que la mayor parte de los contribuyentes los apliquen y que no tengamos la sensación de inseguridad que se produce cuando hemos de dedicar horas y horas a esclarecer la tributación de determinadas operaciones, mientras la Administración actúa tan pronto en un sentido como en el contrario. A este respecto, bien podría servir de ejemplo el problema suscitado en torno a la tributación de socios y administradores.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

66

- Persistir en la formación de los funcionarios al servicio de la Administración tributaria para conseguir que tengan una elevada especialización y trasladar este esfuerzo también a la esfera judicial en lo atinente a fiscales, jueces y agentes judiciales.
- A cada forma de fraude habrá que darle una solución diferente. Así podremos distinguir dos clases de fraude, el de contribuyentes perfectamente censados y el de los que se mantienen al margen del sistema tributario:
  - Dentro del fraude cometido por los obligados tributarios perfectamente censados y que presentan sus liquidaciones pero que, en algún caso, omiten bases, las disminuyen artificialmente o aprovechan indebidamente incentivos fiscales podemos distinguir, a su vez, el de los contribuyentes de dimensión pequeña o media y el correspondiente a grandes contribuyentes, incluso con estructuras internacionales y que aplican una planificación fiscal agresiva.

67

El fraude de los contribuyentes medianos o pequeños habrá que intentar atajarlo con más recursos humanos y procedimientos de control masivos.

68

El de los grandes contribuyentes se puede atacar con modificaciones normativas, con personal altamente cualificado y con cooperación internacional, siendo en ambos casos suficientes los procedimientos administrativos. Cuando nos referimos a estructuras multinacionales, y para evitar el vaciado de las bases imponibles nacionales, en un contexto de economía globalizada, no queda más remedio que trabajar junto a nuestros socios en la UE y en la OCDE, adoptando las medidas normativas que podamos, pero siendo conscientes de que las mejores soluciones se logran con una política antifraude coordinada entre los distintos Estados.

69

- Para el fraude de los obligados tributarios que actúan fuera del sistema tributario o que lo usan para enriquecerse a su costa no sirven los procedimientos administrativos, no son eficaces, teniéndose que recurrir a medidas cuasi policiales, por lo que será necesaria una estrecha colaboración con el Ministerio del Interior.

70

- A la vista de los datos que ya hemos reflejado en este trabajo, nuestra Administración tributaria tiene una productividad muy elevada, y el incremento de recursos humanos que proponemos, si bien aumentará el gasto, producirá una subida muy superior de ingresos.

71

- Si bien las sanciones tributarias cumplen la función básica de disuadir a los obligados tributarios de cometer infracciones, en algunas ocasiones su dureza impide la regularización en conformidad de situaciones tributarias irregulares. Por ello proponemos una revisión de la normativa sobre infracciones y sanciones y, ante todo, que la Administración aplique con exquisito cuidado el procedimiento sancionador y destierre cualquier atisbo de automatismo en su imposición.

72

- Como nuestras Administraciones tributarias disponen ya de mucha información, obtenida a costa de los obligados tributarios, antes de implantar cualquier obligación formal nueva deberíamos considerar si ello es totalmente imprescindible y, en caso contrario, no hacerlo.

## LÍNEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

73

- Otro aspecto de la gestión tributaria y la prevención del fraude está ligado al modelo de Administraciones tributarias que debemos tener. Por la experiencia internacional, parece que el modelo de Agencias tributarias es el más utilizado –por lo que sería conveniente seguir en esa línea– si bien podría ser discutible la autonomía de la que se les dota para organizarse internamente y aplicar de manera eficiente y eficaz el sistema tributario.

En nuestro país es posible que la cuestión crítica sea saber cómo organizar a las Administraciones tributarias en un sistema descentralizado con tres niveles de Administración en cuanto a ingresos tributarios.

74

Desde luego, ya se siga optando por una AEAT que gestiona todos los tributos, excepto algunos cedidos totalmente y los tributos propios autonómicos, o se opte por Administraciones de cada Comunidad Autónoma, es de vital importancia preservar la independencia, la centralización de la información y el acceso a la misma por las diferentes Administraciones tributarias, piedra sobre la que pivota todo el control tributario.

75

En este sentido, una posibilidad siempre apuntada, que permitiría controlar la información y aprovechar las indudables economías de escala (aplicaciones y sistemas informáticos, procedimientos, atención y asistencia al contribuyente, etc.) sería el modelo de Consorcios de Agencias Autonómicas con la AEAT, a través del que, quizás, se podría lograr una implicación más activa de las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria y en la lucha contra el fraude sin incurrir en pérdidas de información ni incremento de costes.



## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

## EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES

La evolución de los ingresos fiscales en España ha experimentado entre los años 1995 y 2011 tres etapas claramente diferenciadas, en paralelo a la marcha de la economía. La primera corresponde al período de pre-crisis, 1995-2007, cuando su peso específico sobre el conjunto del PIB crece progresivamente, desde el 32,1% hasta el 37,1%, alcanzando el máximo de los últimos casi veinte años. En 2008 se invierte la tendencia y se registra una intensa caída de este ratio, que lo lleva a situarse en un 30,7% en 2009. Cabe apuntar que se trata de la mayor caída registrada dentro de los países de la OCDE en estos años. En el período 2010-2011 se recupera dicho porcentaje, primero con un incremento y más tarde con un leve descenso, hasta representar un 31,4%. Las distintas medidas de consolidación fiscal aplicadas posteriormente han elevado el peso de los ingresos tributarios sobre el PIB significativamente, hasta situarlo por encima del 33% en el año 2013.

La evolución de los ingresos fiscales en el conjunto de la Unión Europea, y especialmente en la zona euro, se ha caracterizado entre 1995 y 2011 por unos rasgos diferentes a los de España. Primero el peso específico de éstos sobre el PIB crece hasta alcanzar su máximo en 1999 (41,2% en la Unión Europea y 20,6% en la zona euro). Posteriormente, desciende hasta 2004, para subir más tarde y volver a caer con la crisis hasta 2010. En 2011 el ratio se incrementa significativamente hasta alcanzar niveles de pre-crisis, tendencia que se mantiene en 2012 y 2013 dadas las necesidades de consolidación fiscal de los diferentes países. En los últimos años el comportamiento de los ingresos ha diferido notablemente entre los distintos tipos de impuestos. Así, han crecido los que inciden sobre el consumo, por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), han descendido primero y luego crecido los que afectan al trabajo, con un alza en los máximos del Impuesto sobre la Renta Personal, y han disminuido los relativos al capital. Desde otro punto de vista, han aumentado su peso específico sobre el PIB los impuestos directos, y, en menor medida, los impuestos indirectos y las contribuciones sociales.

Puede apuntarse que a pesar de que los ingresos fiscales registran una disminución en su importancia en términos de PIB tanto en España como en el conjunto comunitario en el período 1995-2011, la pérdida es algo mayor en el primer caso que en el segundo (0,7 puntos porcentuales frente a 0,4 puntos en la Unión Europea y 0,2 puntos en la zona euro). Ello se explica, principalmente, por el impacto de la crisis en los ingresos tributarios, que es mucho más intensa en el caso español. Así, por ejemplo, el ratio en el período 2007-2010 refleja una caída de 5,7 puntos porcentuales en España y de 0,6 puntos en la Unión Europea y 0,6 puntos en la zona euro.

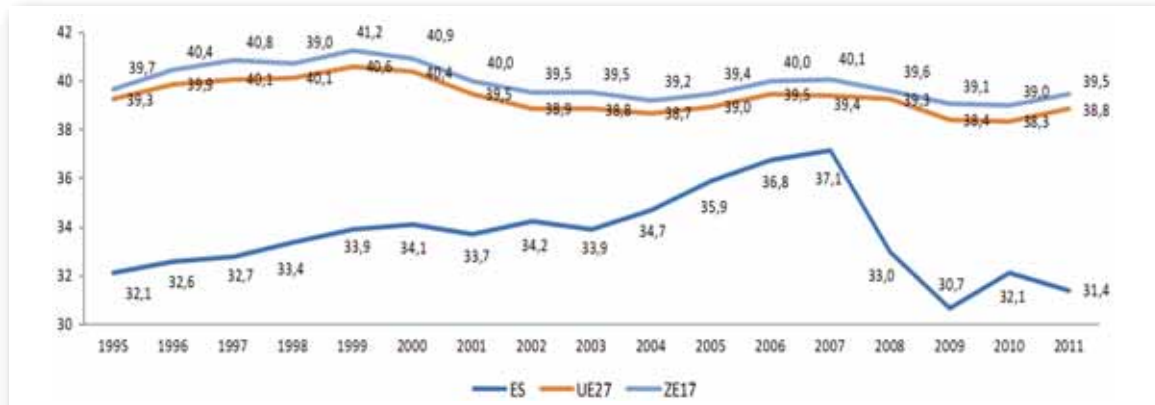
Varias razones explican esta evolución dentro del conjunto comunitario. Entre las más importantes están los cambios en la actividad económica –que afectan al nivel del empleo, a las ventas de productos, ...– y en la legislación tributaria –que inciden sobre los tipos, las bases imponibles, las exenciones, ...– así como las modificaciones en los niveles del PIB. Sin duda, la crisis ha impactado de manera intensa en los ingresos fiscales de los diferentes países comunitarios en todos los sentidos (niveles, composición, legislación, ...) y España es un claro ejemplo al respecto, por las graves consecuencias que ha tenido en este caso.

Puede afirmarse que el modelo fiscal español paraliza el proceso de convergencia con el modelo comunitario que venía experimentado hasta 2007 y en estos años últimos se ha alejado de él.

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

## Evolución de los ingresos fiscales en España y en la Unión Europea. 1995-2011 (% sobre PIB)

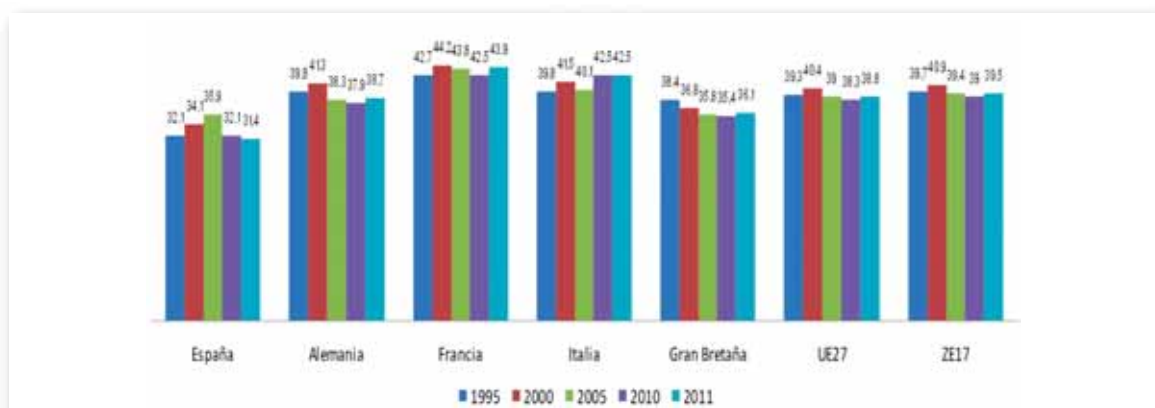


Fuente: Comisión Europea.

Datos de 2011 reflejan que los ingresos fiscales suponen en España el 31,4% del total del PIB, por debajo de lo que representan tanto en la Unión Europea (38,8%) como en la zona euro (39,5%). Por tanto, la carga fiscal española resulta un 19% inferior a la comunitaria y un 20,5% menor a la de la zona euro. España ocupa la posición 21 en el ranking de la Unión Europea según este ratio, que está encabezado por Dinamarca (47,7%). Dentro del conjunto de la OCDE España se sitúa en la posición 19 en base a este indicador. Cabe señalar, no obstante, las importantes diferencias entre los distintos países comunitarios. El peso específico de los ingresos fiscales sobre el PIB es por lo general significativamente mayor en los países comunitarios más avanzados, que integran la zona euro, con las excepciones de España, Irlanda y Grecia, cuyos ratios son de los más bajos. Puede afirmarse que las diferencias entre España y países como Alemania, Francia, Gran Bretaña o Italia son sustanciales. No sucede lo mismo en comparación con los países no europeos de la OCDE más desarrollados. En este caso, el nivel de España resulta superior a países como Estados Unidos, Japón e, incluso, Canadá.

Según datos del año 2011, los ingresos fiscales en España representan el 6,8% del total de los ingresos fiscales de la Unión Europea y el 9,0% del global de los relativos a la zona euro. Dicha importancia no se corresponde

## Evolución de los ingresos fiscales en España y en países comunitarios. 1995-2011 (% sobre PIB)



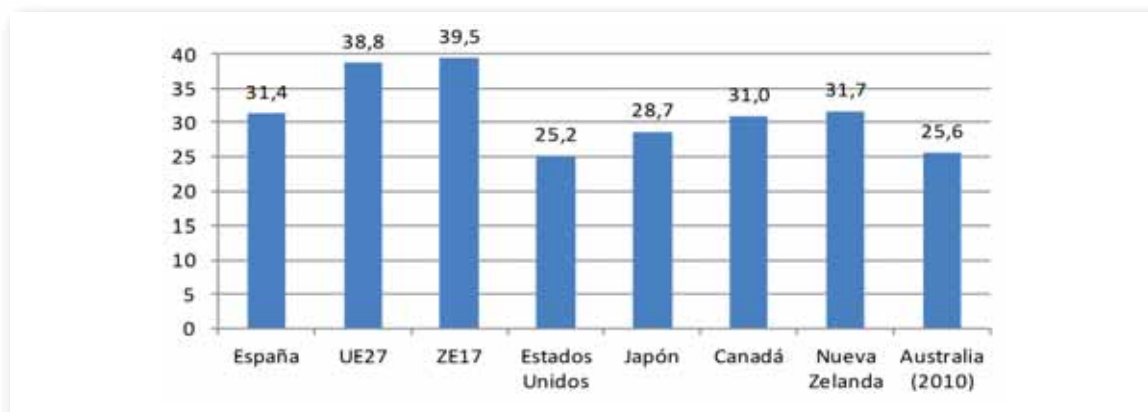
Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

# GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

con la relevancia que tiene España en el contexto comunitario en términos de población (9,4% en 2010) y de PIB (7,9% en 2012).

**Peso específico de los ingresos fiscales en España, Unión Europea y varios países de la OCDE 2011 (% sobre PIB)**



Fuente: Comisión Europea, Eurostat y OCDE.

## ESTRUCTURA Y EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL

### 1. SEGÚN TIPO DE IMPUESTOS (DIRECTOS, INDIRECTOS Y CONTRIBUCIONES SOCIALES)

A pesar de que a grandes rasgos los diferentes países desarrollados presentan unas características muy similares de sus estructuras fiscales, en la medida que se basan, fundamentalmente, en obtener ingresos de impuestos sobre las rentas, el gasto, los beneficios empresariales o la propiedad local, los distintos países comunitarios presentan importantes diferencias entre sí. Puede señalarse que los países más tradicionales y avanzados, que configuran el núcleo duro de la Unión Europea, se caracterizan por unos rasgos similares en cuanto a la relevancia de los impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales, que son significativamente distintos a los de los nuevos países incorporados a la Unión Europea más recientemente. En éstos, por ejemplo, los impuestos directos tienen un peso específico sobre el total muy bajo. Asimismo, dentro del primer grupo también se observan diferencias, como por ejemplo que en los países del norte de Europa los impuestos directos son más relevantes sobre el total de los ingresos fiscales y las cotizaciones sociales menos importantes. Por otro lado, no puede olvidarse que las necesidades de consolidación fiscal de los últimos años ha impulsado una tendencia alcista en las tasas de los diversos tipos de impuestos hasta 2013, como es el caso del IVA o del Impuesto sobre la Renta Personal.

La divergencia entre la evolución del modelo fiscal español y la del comunitario presenta singularidades destacables al analizar en profundidad la estructura del sistema según tipo de impuestos. Si bien el acercamiento ha sido la tónica dominante en las tres clases de figuras tributarias hasta el principio de la crisis, la marcha posterior denota un distanciamiento, que es más notable en los impuestos indirectos y, sobre todo, directos.

## ANEXO I

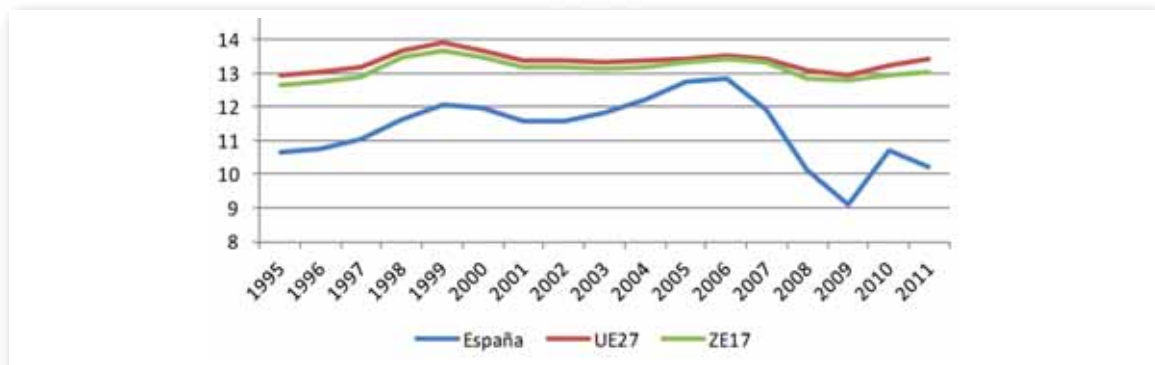
## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

IMPUESTOS INDIRECTOS

El peso específico de los ingresos fiscales correspondientes a los impuestos indirectos sobre el PIB crece en España de manera progresiva y con alguna ligera excepción hasta su máximo en el año 2006 (12,8%), para luego descender intensamente y situarse en el mínimo en 2009 (9,1%). En 2010 se incrementa, pero posteriormente vuelve a caer. En el caso de la Unión Europea la evolución muestra cierta estabilidad con escasas variaciones en torno al 13% del PIB. Las diferencias más sobresalientes entre los ingresos fiscales obtenidos mediante los impuestos indirectos en relación al PIB entre España y la Unión Europea se produce en los últimos años, especialmente en 2009 (3,8 puntos porcentuales). En 2011 un 6,4% de los ingresos fiscales vía imposición indirecta de la Unión Europea se concentra en España.

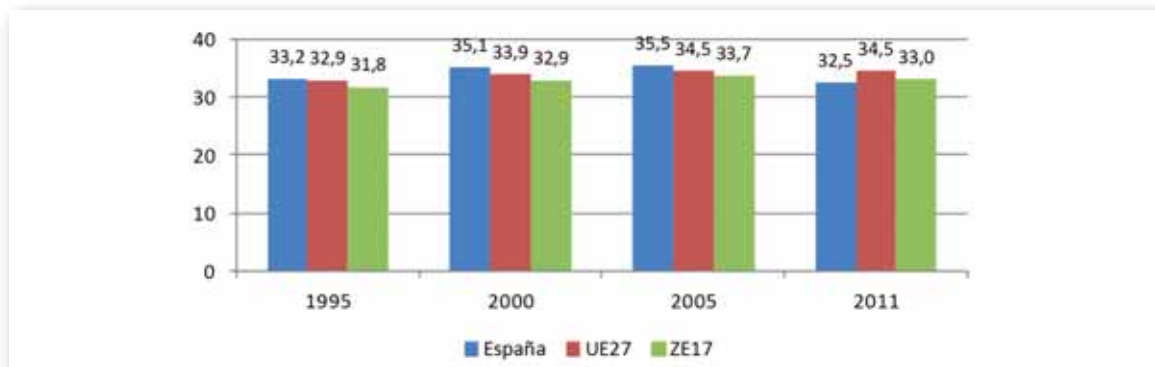
En el año 2011 un 32,5% del total de los ingresos tributarios en España tienen por origen los impuestos indirectos, por debajo del 34,5% del conjunto de la Unión Europea, pero cercano al 33,0% de la zona euro. Según este ratio, España ocupa la posición 23 en el ranking de la Unión Europa, por encima de países como Alemania. No obstante, cabe señalar que los cambios fiscales introducidos en 2012 en la imposición indirecta, sobretodo vía IVA, han permitido reducir recientemente la distancia con la media comunitaria.

#### Evolución del peso específico de los impuestos indirectos en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)



Fuente: Comisión Europea.

#### Evolución del peso específico de los impuestos indirectos en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)

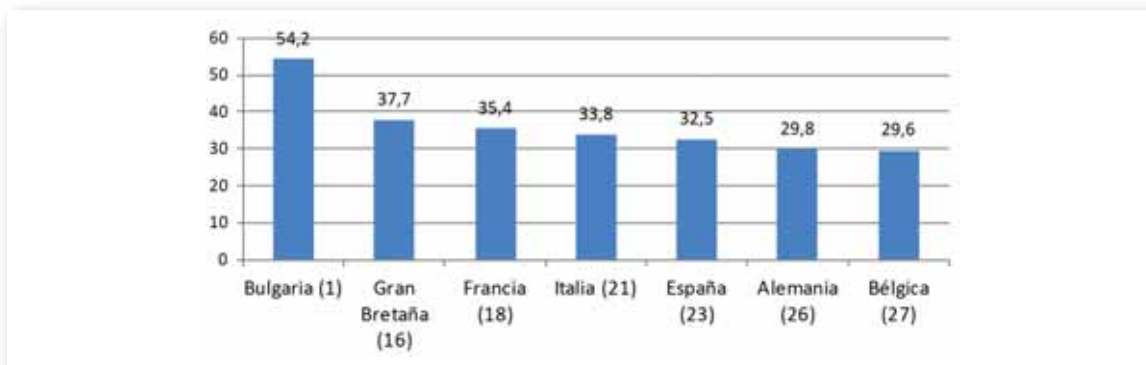


Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

# GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

**Importancia de los impuestos indirectos en España y en otros países de la Unión Europea- 2011**  
 (% sobre el total de los ingresos fiscales y posición en el ranking europeo)



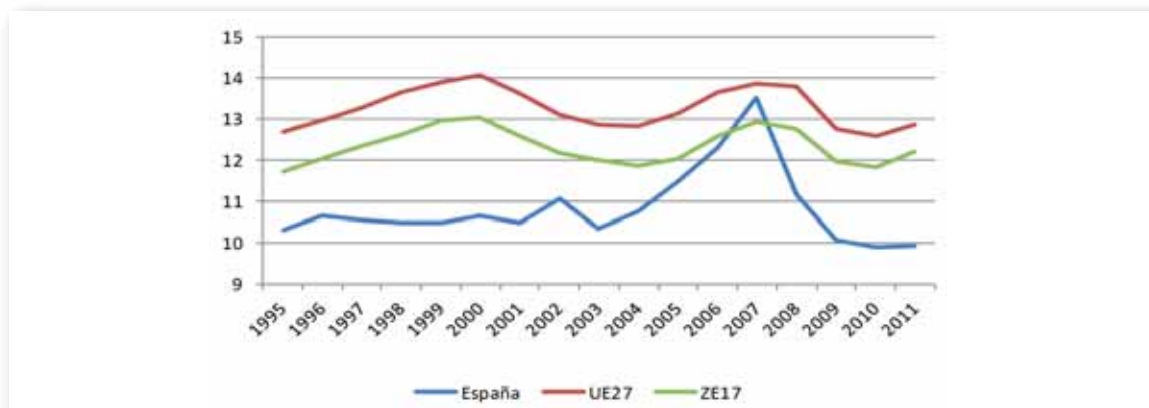
Fuente: Comisión Europea.

### IMPUESTOS DIRECTOS

En el período 1995-2011 los impuestos directos en España han registrado tres etapas claramente diferenciadas en términos de ingresos sobre el PIB. Hasta el año 2003 su evolución se mantuvo bastante estable, en porcentajes del 10-11%. Desde entonces entran en una inercia fuertemente alcista, que sitúa el ratio sobre el PIB en un máximo de un 13,5% en 2007. Posteriormente, su relevancia desciende en picado hasta estabilizarse en 2010 y 2011 (9,9%). La evolución en el caso de la Unión Europea ha sido distinta, con altibajos menos intensos que en España, aunque con una tendencia al alza en 2011-2012. En 2011 los ingresos obtenidos vía impuestos directos suponen un 12,9% del PIB en el conjunto comunitario, 3,0 puntos más que en España. Cabe añadir que en este año un 6,5% de los ingresos de la Unión Europea obtenidos con figuras tributarias directas tiene por origen España.

Según datos de 2011, un 31,6% del total de los ingresos fiscales en España proceden de la imposición directa, por debajo del 33,2% de la Unión Europea, pero por encima del 30,9% de la zona euro. De acuerdo con este porcentaje, España se sitúa en la posición 11 del conjunto comunitario, por encima, por ejemplo, de Alemania y Francia.

**Evolución del peso específico de los impuestos directos en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)**

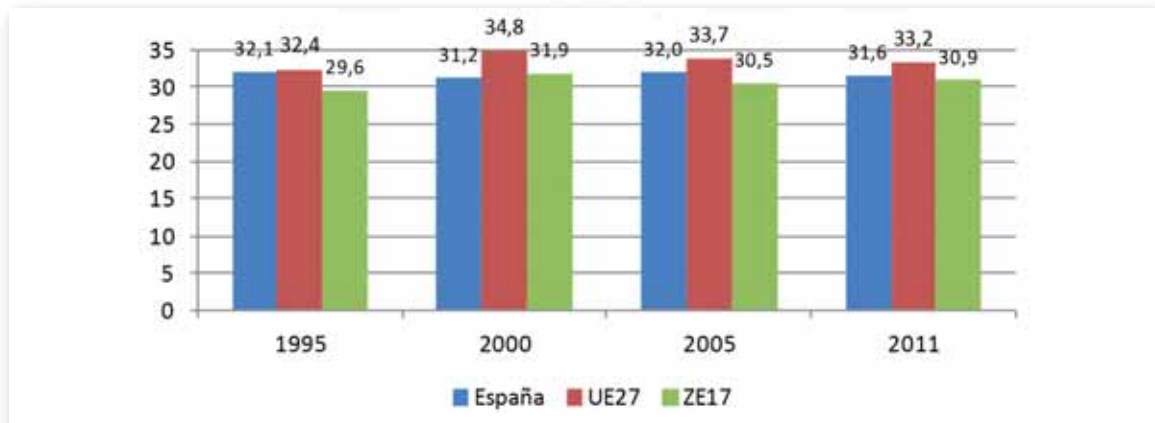


Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

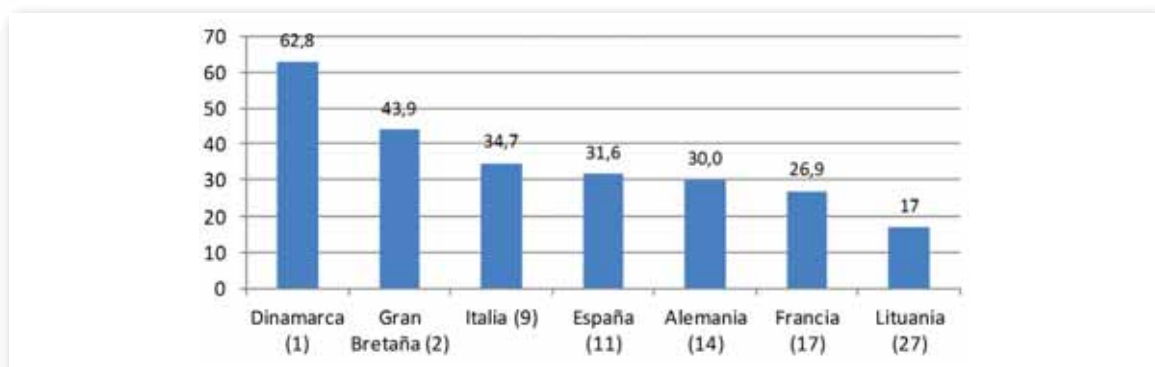
## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

Evolución del peso específico de los impuestos directos en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)



Fuente: Comisión Europea.

Importancia de los impuestos directos en España y en otros países de la Unión Europea- 2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales y posición en el ranking europeo)



Fuente: Comisión Europea.

### COTIZACIONES SOCIALES

En España las cotizaciones sociales son las que han experimentado un comportamiento más regular y estable de todos los tipos de figuras tributarias en el período 1995-2011 en términos de ingresos fiscales sobre PIB, y la que más han convergido respecto a la media comunitaria, aunque no así en relación a la zona euro. A lo largo de estos años los ingresos obtenidos sobre el total del PIB se han mantenido en torno a un 12%, reduciendo su distancia en comparación a la Unión Europea, hasta por debajo de 1 punto porcentual en la última década y, en menor medida, la zona euro (alrededor de 2 puntos). Cabe señalar que esta convergencia se explica, especialmente, por el descenso de relevancia de esta tipología impositiva dentro de la Unión Europea y de la zona euro, tendencia que ha continuado en el año 2012.

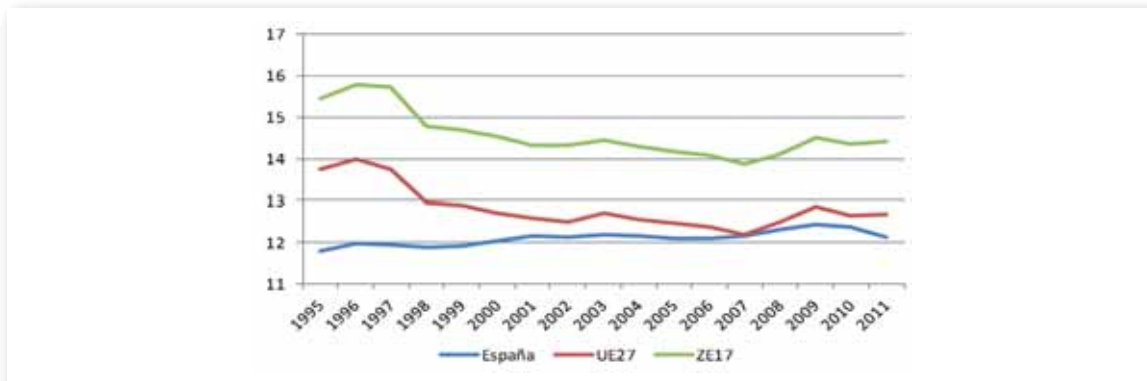
ANEXO I

GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

En 2011 los ingresos recaudados vía cotizaciones sociales representan un 12,1% del PIB total, frente al 12,7% de media comunitaria y al 14,4% de la zona euro. Un 8,1% de la recaudación total de la Unión Europea por esta vía tiene lugar en España.

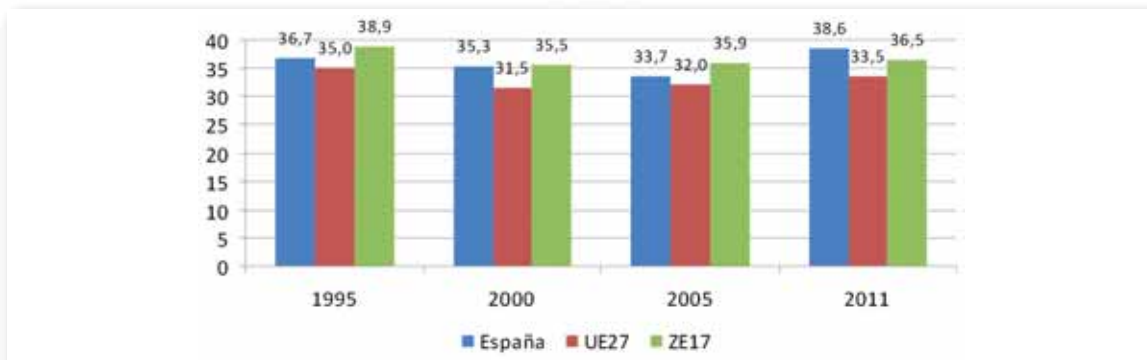
La relativa regularidad y estabilidad de su evolución y la convergencia en relación a la Unión Europea en términos de ingresos sobre PIB no se cumple al analizar su importancia sobre el total de los ingresos tributarios. En este caso, en el período 1995-2011 se observa en España un incremento significativo (1,9 puntos porcentuales), frente al descenso relativo que ha caracterizado la relevancia de esta figura tanto en la Unión Europea como en la zona euro (1,5 puntos y 2,4 puntos, respectivamente). En 2011 un 38,6% del total de los ingresos fiscales en España se obtienen a través de las cotizaciones sociales, porcentaje que supera la media comunitaria y de la zona euro (33,5% y 36,5%, respectivamente). Según este ratio, España ocupa la posición 5 del conjunto comunitario, por detrás de Alemania, pero por encima de Francia, Italia y Gran Bretaña.

Evolución del peso específico de las cotizaciones sociales en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)



Fuente: Comisión Europea.

Evolución del peso específico de las cotizaciones sociales en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)

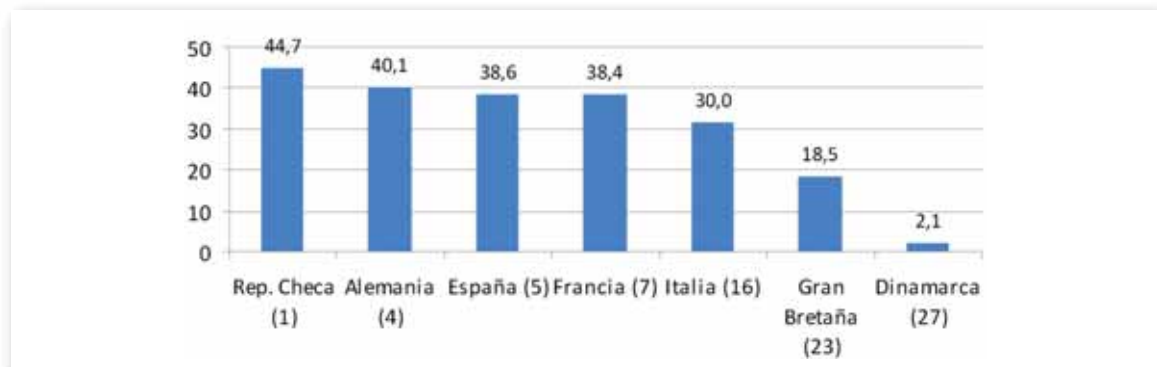


Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

Importancia de las cotizaciones sociales en España y en otros países de la Unión Europea- 2011  
(% sobre el total de los ingresos fiscales y posición en el ranking europeo)



Fuente: Comisión Europea.

## 2. SEGÚN TIPO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA (CONSUMO, TRABAJO Y CAPITAL)

### IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO

La evolución de la imposición sobre el consumo en España en términos de ingresos sobre PIB se ha caracterizado en el período 1995-2011 por un incremento de su importancia hasta poco antes del inicio de la crisis, a pesar del descenso registrado a principios de siglo. Esto permitió un acercamiento en relación a la media comunitaria y de la zona euro, y alcanzar el 10,0% en 2005. Posteriormente, su peso específico disminuyó intensamente hasta situarse en un 7,3% en 2009. Cabe señalar, en este sentido, que la imposición sobre el consumo es una de las tipologías tributarias que más se ve afectada por ciclos económicos recesivos. En 2010 la importancia vuelve a incrementarse, pero al año siguiente registra una nueva caída, que se supera con un aumento en 2012. Por su parte, los ingresos fiscales vía impuestos sobre el consumo no han experimentado grandes variaciones ni en la Unión Europea ni en la zona euro, excepto la ligera inflexión en 2009. No obstante, se ha de apuntar que desde 2009 las medidas implementadas en la mayoría de países comunitarios para incrementar la recaudación tributaria se han concentrado, fundamentalmente, en la imposición sobre el consumo. En el año 2011 los ingresos obtenidos vía fiscalidad sobre el consumo suponen un 8,4% del PIB en España, por debajo del 11,2% de media comunitaria y del 10,8% de la zona euro. España aporta un 6,3% del total de los ingresos recaudados por imposición sobre el consumo del conjunto de la Unión Europea.

La evolución de la tasa de imposición implícita sobre el consumo<sup>1</sup> entre 1995 y 2011 en España y en la Unión Europea ha sido similar a la de su importancia en términos de ingresos sobre PIB. Para los últimos años se

1. La tasa de imposición implícita sobre el consumo es el ratio entre todos los ingresos procedentes de los impuestos al consumo (IVA, energía, tabaco y alcohol, ...) y el gasto en consumo final de los hogares.

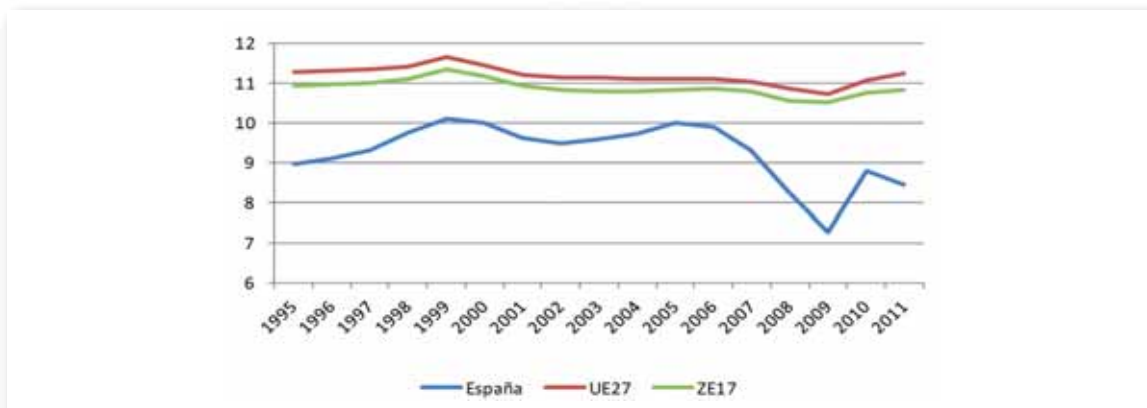


## ANEXO I GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

denota una caída neta en España, frente a un ligero aumento en el caso comunitario, cosa que aleja los tipos españoles de la media de la Unión Europea. En 2011 la tasa es de un 14,0% en España, significativamente por debajo del 20,1% de media comunitaria y del 19,4% de la zona euro.

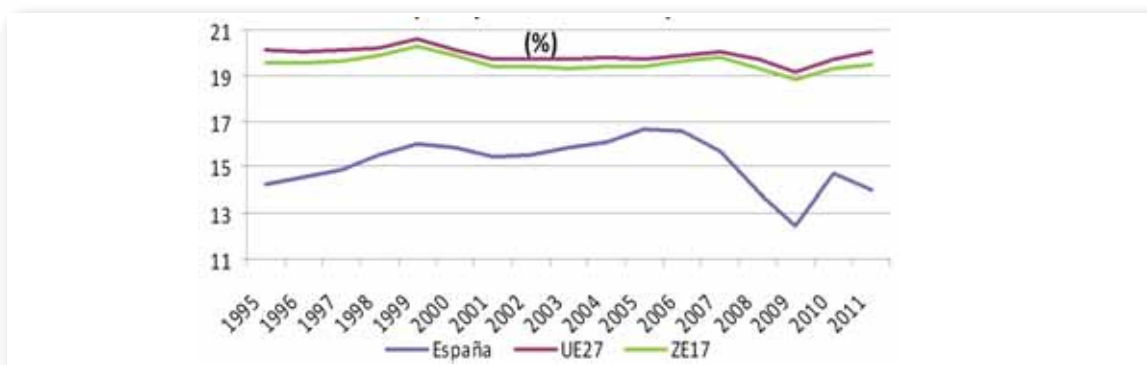
Según datos de 2011, un 26,9% del total de los ingresos fiscales en España proceden de la imposición sobre el consumo, porcentaje inferior al 29,0% de la Unión Europea y al 27,4% de la zona euro. En el período 2000-2011 cabe señalar que mientras que la relevancia de la imposición sobre el consumo disminuye en España, aumenta en el conjunto comunitario. De acuerdo con este porcentaje, España se sitúa en la posición 24 de la Unión Europea, superando, únicamente, a Francia, Italia y Bélgica.

Evolución del peso específico de los impuestos sobre el consumo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)



Fuente: Comisión Europea.

Evolución de la tasa de imposición implícita sobre el consumo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (%)

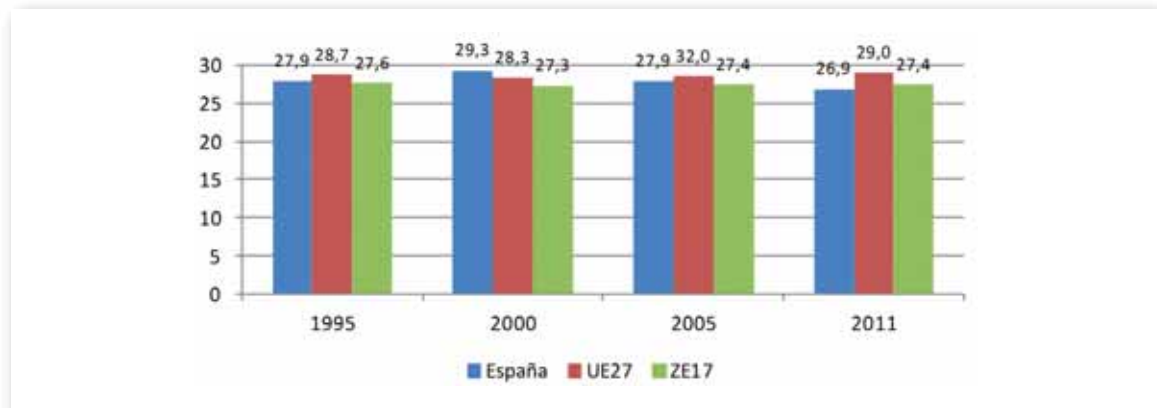


Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

Evolución del peso específico de los impuestos sobre el consumo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% el total de los ingresos fiscales)



Fuente: Comisión Europea.

### IMPOSICIÓN SOBRE EL TRABAJO

La evolución de la imposición sobre el trabajo en España ha experimentado una progresión neta ascendente entre 1995 y 2011 en cuanto a ingresos sobre PIB, lo que, junto al descenso registrado en la Unión Europea, ha aproximado la importancia de esta tipología de figura tributaria a la media comunitaria. El ratio en el caso español pasa de un 16,1% a un 17,2%, mientras que en la Unión Europea disminuye ligeramente de un 20,6% a un 19,7% y en la zona euro de un 21,4% a un 20,9%. Tanto el incremento de España como la leve caída comunitaria no se corresponde con la reducción del alto coste del trabajo que hubiera sido lo recomendable en una época de crisis y de elevadas tasas de paro. España aporta un 7,3% del global de los ingresos obtenidos por imposición sobre el trabajo del conjunto de la Unión Europea.

El comportamiento de la tasa de imposición implícita sobre el trabajo<sup>2</sup> en el período 1995-2011 en España y en la Unión Europea ha sido similar al peso específico de los ingresos sobre PIB, aunque la evolución en el caso español muestra una mayor irregularidad fruto de los efectos de la crisis económica. De hecho, cae en 2008 y 2009, para volver a incrementarse posteriormente. Entre los años 2000 y 2011 la tasa registra un aumento de 2,7 puntos porcentuales en España, frente a descensos de 0,6 puntos tanto en el conjunto comunitario como en la zona euro. A pesar de la notable alza, en 2011 la tasa es de un 33,2% en España, inferior al 35,8% de la Unión Europea y al 37,7% de la zona euro.

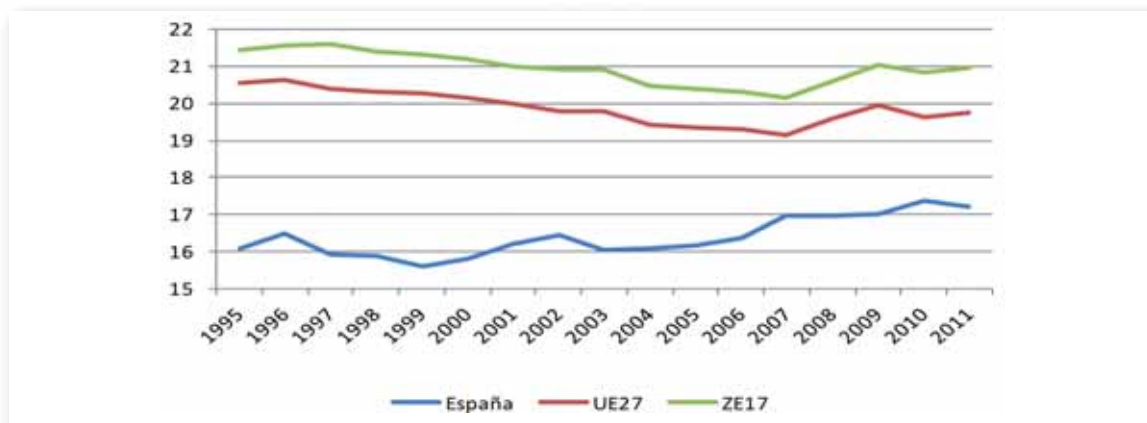
Un 54,8% del total de los ingresos fiscales de 2011 en España proceden de la imposición sobre el trabajo, por encima del 50,8% de la Unión Europea y al 53,0% de la zona euro. Cabe apuntar que después de disminuir su relevancia en los tres casos entre 1995 y 2005, en España experimentó un fuerte ascenso hasta 2011 (9,8 puntos porcentuales), incremento que fue menor en la Unión Europea y en la zona euro (1,1 puntos y 1,3 puntos, respectivamente). España ocupa la posición 5 en el ranking comunitario en base al peso específico sobre los ingresos tributarios totales, por detrás de Suecia, Austria, Holanda y Dinamarca.

2. La tasa de imposición implícita sobre el trabajo es el ratio entre todos los ingresos procedentes de los impuestos (directos e indirectos) y las cotizaciones sociales pagados sobre las rentas del trabajo asalariado y la remuneración total de los asalariados.

## ANEXO I

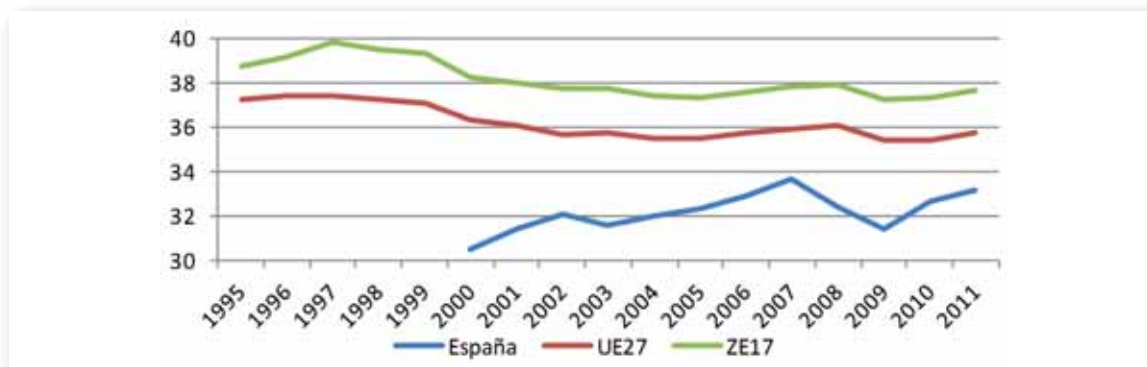
### GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

Evolución del peso específico de los impuestos sobre el trabajo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)



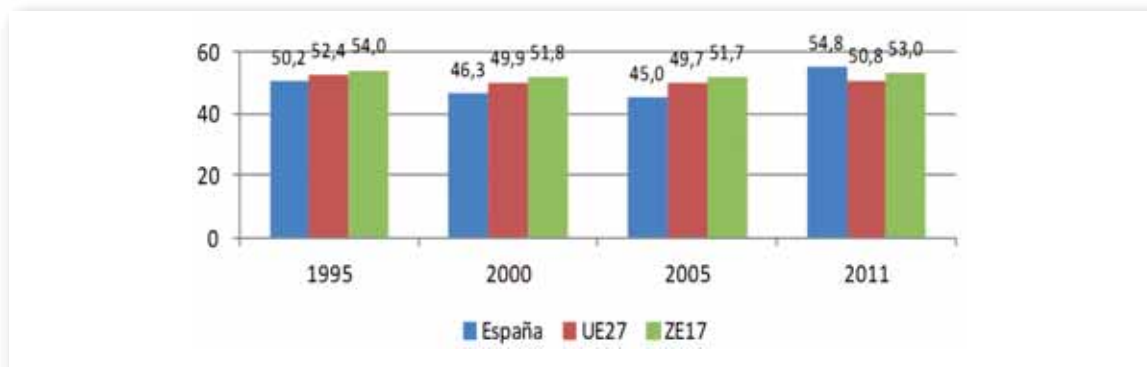
Fuente: Comisión Europea.

Evolución de la tasa de imposición implícita sobre el trabajo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (%)



Fuente: Comisión Europea.

Evolución del peso específico de los impuestos sobre el trabajo en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% el total de los ingresos fiscales)



Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

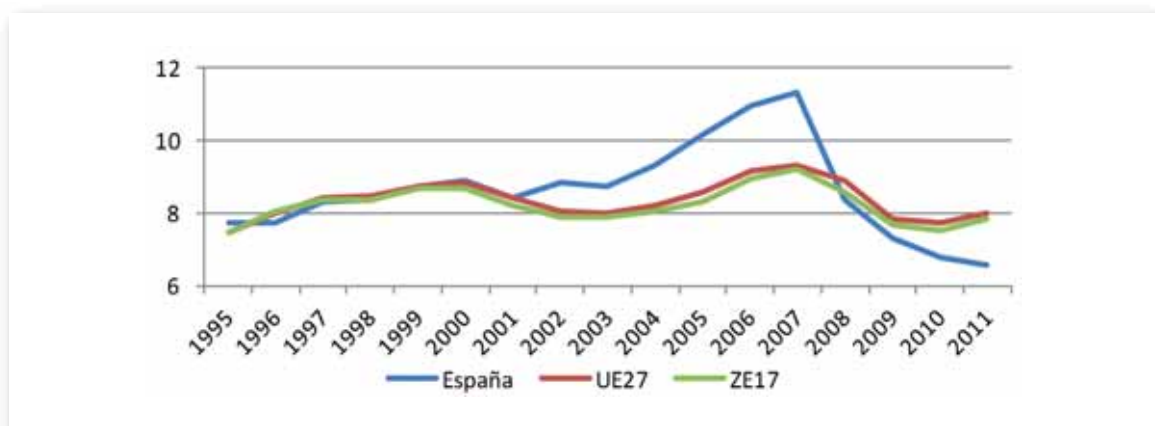
## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

IMPOSICIÓN SOBRE EL CAPITAL

La evolución de la imposición sobre el capital en España en el período 1995-2011 se ha caracterizado por tres fases diferentes. En la primera de ellas la marcha del ratio de ingresos fiscales sobre PIB se ha comportado de forma similar y a los mismos niveles que el conjunto de la Unión Europea y de la zona euro. A partir del año 2001 dicho porcentaje registra un importante aumento en el caso español hasta alcanzar su máximo en 2007 (11,3%), mientras que la media comunitaria y de la zona euro experimenta primero un leve descenso y, más tarde, un incremento, para situarse en 2007 en un 9,3% y un 9,2%, respectivamente. Con el inicio de la crisis se produce una caída en los ingresos fiscales sobre PIB, mucho más intensa en España, que lleva el ratio en 2011 al 6,6%. Por su parte, en la Unión Europea y en la zona euro el descenso se invierte en 2011, cuando el porcentaje crece ligeramente, hasta situarse en el 8,0% y en el 7,9%, respectivamente. Los ingresos obtenidos por imposición sobre el capital en España representan el 7,0% del global de la Unión Europea.

El comportamiento de la tasa de imposición implícita sobre el capital<sup>3</sup> en España y en la zona euro muestra un perfil similar al de los ingresos sobre PIB. En 2000 y 2001 los porcentajes son parecidos, del 28-30%, pero a partir de entonces crecen intensamente en el caso español, hasta alcanzar el máximo en 2007, un 41,6%, mientras que en la zona euro caen ligeramente para luego crecer y situarse en un 30,8% en el mismo año. La tendencia bajista posterior de la tasa es más acusada en España, al tiempo que en la zona euro se recupera ligeramente en 2011 (28,9%).

### Evolución del peso específico de los impuestos sobre el capital en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% ingresos fiscales sobre PIB)



Fuente: Comisión Europea.

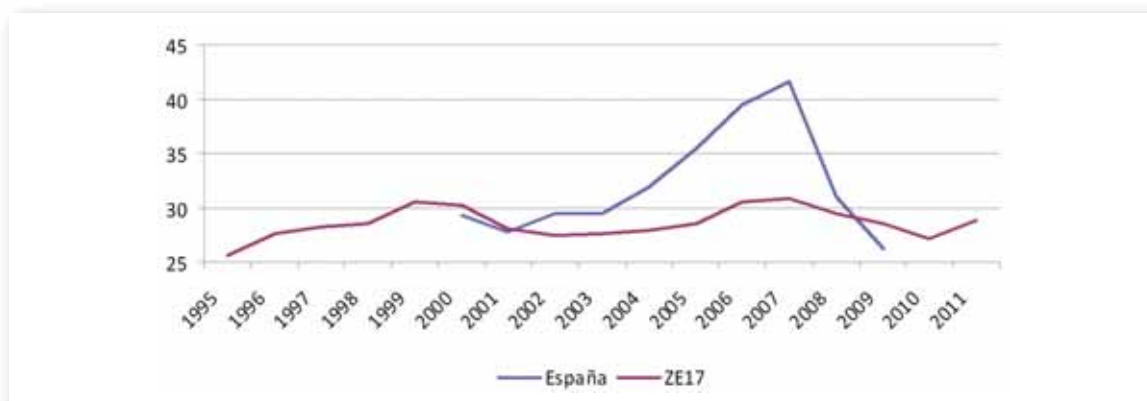
3. La tasa de imposición implícita sobre el capital incluye en el numerador los impuestos sobre las rentas del ahorro y la inversión de los hogares y sociedades y los impuestos relacionados con reservas de capital derivadas de los ahorros y de inversiones realizadas en periodos anteriores. El denominador es una aproximación de las rentas del capital y de las rentas profesionales mundiales de residentes de los Estados miembros a los efectos de la fiscalidad interior. Las tendencias de esta tasa reflejan una gran diversidad de factores, por lo que deben ser interpretadas con prudencia.

## ANEXO I

### GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

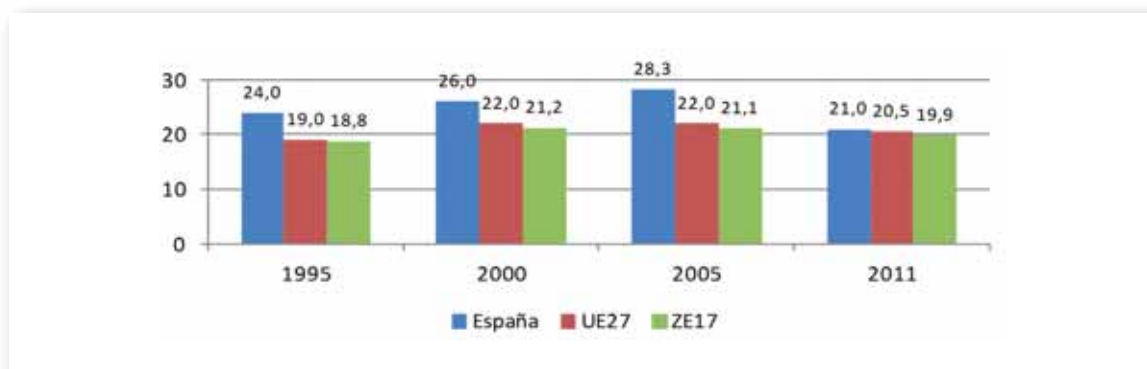
La evolución descrita en la imposición sobre el capital se repite al analizar su importancia sobre el total de los ingresos fiscales recaudados. Así, se observa un crecimiento en su peso específico entre 1995 y mediados de los años 2000, para caer intensamente con posterioridad en el caso de España y, con menor fuerza, en el conjunto comunitario y de la zona euro. Cabe señalar que hasta los últimos años la relevancia de esta imposición sobre el global de ingresos fiscales recaudados ha sido mayor en España que en la Unión Europea y en la zona euro. Así, en 2005 representaba un 28,3% en el primer caso, frente a un 22,0% y 21,1% en los otros dos casos. Sin embargo, en 2011 los porcentajes se aproximan bastante entre todos ellos (21,0%, 20,5% y 19,9%, respectivamente). Según este indicador, España ocupa la posición 11 en el conjunto de la Unión Europea.

**Evolución de la tasa de imposición implícita sobre el capital en España y en la Unión Europea 1995-2011 (%)**



Fuente: Comisión Europea.

**Evolución del peso específico de los impuestos sobre el capital en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% el total de los ingresos fiscales)**



Fuente: Comisión Europea.

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

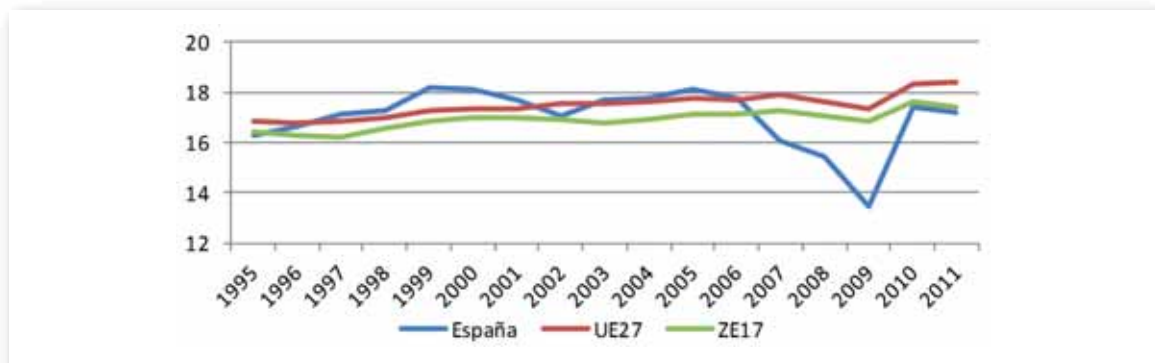
## PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS

## 1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tiene una importancia destacable en los sistemas fiscales de los diversos países comunitarios, importancia que, además, es creciente a lo largo del tiempo y, especialmente, en los últimos años. Según datos de 2011, en España aporta el 17,2% de los ingresos fiscales totales, porcentaje que se eleva al 18,4% en la Unión Europea. Dichos ingresos representan el 5,4% del PIB en un caso y el 7,1% en el otro. Entre los impuestos indirectos y dentro de la imposición sobre el consumo es la principal figura. En términos de ingresos fiscales, representa el 52,9% del total de la recaudación por impuestos indirectos y el 63,9% de lo recaudado por imposición sobre el consumo en España. En el caso de la Unión Europea, supone, respectivamente, el 53,3% y el 63,6%. Cabe añadir que España concentra el 6,3% del total de la recaudación por IVA del conjunto comunitario.

La evolución de su peso específico sobre el total de los ingresos fiscales en el período 1995-2011 se ha caracterizado en España por un ligero incremento hasta 2005 (18,1%) y una caída en picado posterior, hasta suponer el 13,5% en 2009, para recuperarse en 2010 y flexionar levemente a la baja en 2011. La marcha en el caso de la Unión Europea y de la zona euro ha presentado un ascenso progresivo, a pesar del retroceso de 2009. En 2011 el ratio de España (17,2%) se sitúa algo por debajo de la media comunitaria (18,4%) y en línea con la zona euro (17,4%).

## Evolución del peso específico de los impuestos del IVA en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)



Fuente: Comisión Europea.

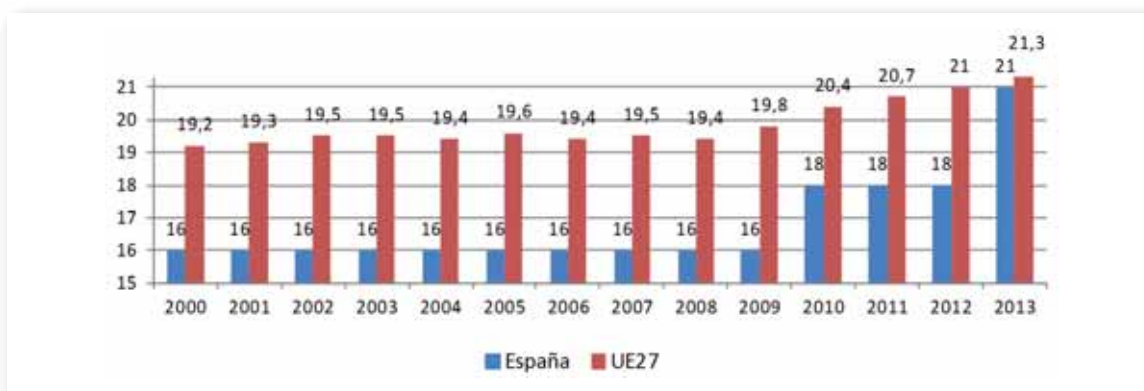
Los tipos impositivos del IVA han sido uno de los principales protagonistas de los sistemas fiscales de los países europeos en los últimos años, jugando un papel relevante en los procesos de consolidación fiscal emprendidos en la mayoría de ellos. Su progresión alcista es un hecho destacable desde el principio de la crisis económica. Puede afirmarse que mientras que en 2008 sólo Portugal modificó la tasa estándar, en 2009 fueron seis países, en 2010 ocho, en 2011 cuatro, en 2012 cuatro y en 2013 nueve. España no ha escapado a esta tendencia y, así, los tipos estándar han pasado del 16% de antes del año 2009, al 18% en el período 2010-2012, y al 21% en 2013. Cabe señalar que España ha pasado en cinco años de tener una tasa media del 19,2% por debajo de la

## ANEXO I

# GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

media comunitaria, a situarla prácticamente alineada. De hecho, entre 2008 y 2013 España es el segundo país de la Unión Europea que mayor aumento en términos de puntos porcentuales ha experimentado en su tipo estándar (5 puntos), junto a Rumanía (5 puntos) y tras Hungría (7 puntos).

### Evolución del tipo de IVA estándar en España y en la Unión Europea 2000-2013 (%)



Fuente: Comisión Europea.

## 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

Dentro de la estructura impositiva, el Impuesto sobre la Renta Personal es una de las figuras más importantes, después de las cotizaciones sociales. En España supone el 23,7% de los ingresos fiscales totales en 2011, porcentaje similar al 23,5% de la Unión Europea. A pesar de ello, su relevancia en términos de recaudación sobre PIB es menor en el primer caso que en el segundo (7,4% frente a 9,1%). El Impuesto sobre la Renta Personal es la principal figura de los impuestos directos, representando el 75% en el caso español y el 71,0% en la Unión Europea, así como de la imposición sobre el trabajo, suponiendo el 43,2% y el 46,3%, respectivamente. España concentra el 6,8% del total de los ingresos por Impuesto sobre la Renta del conjunto comunitario.

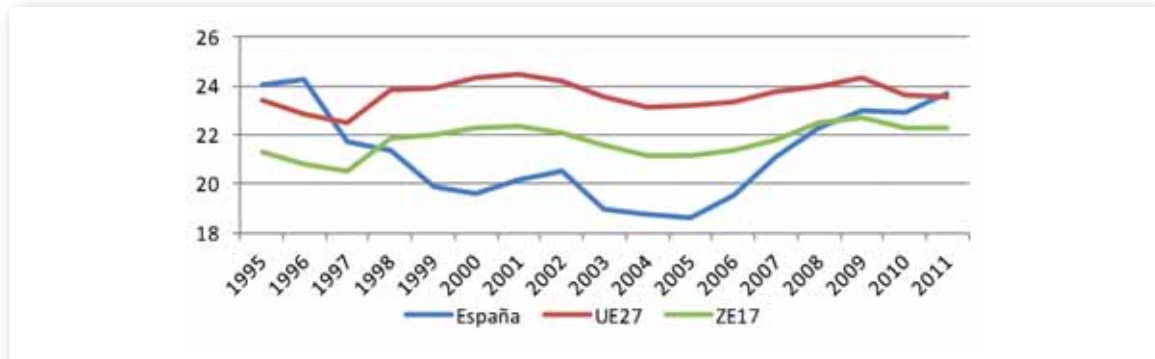
En el período 1995-2011 la evolución de la importancia del Impuesto sobre la Renta Personal en el sistema fiscal español ha pasado por dos etapas. Hasta 2005 su peso específico registra un descenso casi continuado, que le lleva a un mínimo de 18,6%. A partir de entonces recupera niveles, hasta situarse en la media, e incluso por encima, de la Unión Europea y de la zona euro. La evolución del Impuesto sobre la Renta Personal de estas últimas se ha caracterizado por altibajos más moderados y por escasas variaciones en términos netos como resultado del período.

Los tipos del Impuesto sobre la Renta Personal varían sustancialmente entre países dentro de la Unión Europea. En el caso concreto de los tipos máximos, la variación puede ir desde el 10% de Bulgaria hasta el 56,6% de Suecia según datos de 2013. Después de un descenso prolongado de las tasas del Impuesto sobre la Renta Personal, a partir del año 2010 existe una tendencia a incrementarlas en los diversos países. Cada año varios

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

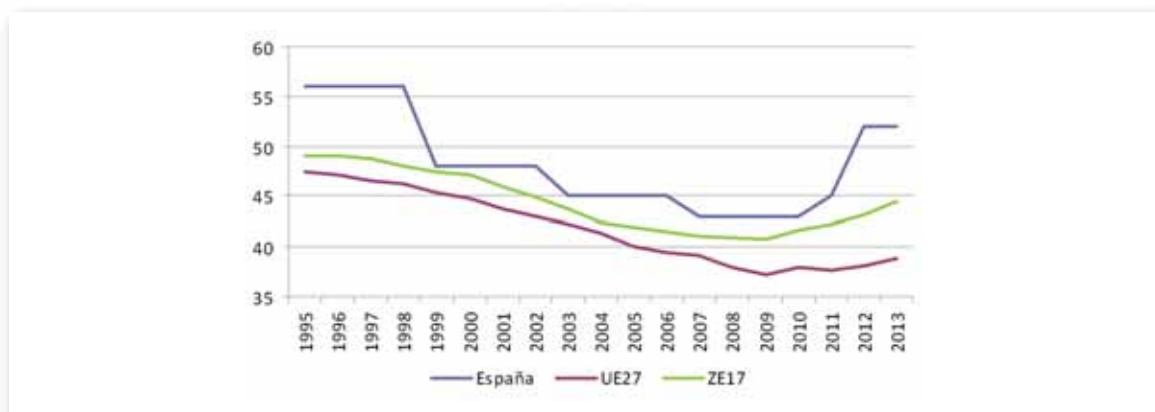
Evolución del peso específico del Impuesto sobre la Renta Personal en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)



Fuente: Comisión Europea.

de ellos aumentan sus tipos, con lo que en 2013 la media comunitaria alcanza su nivel más elevado desde 2008, un 38,7%, porcentaje que se sitúa en el 44,5% para la zona euro. España ha acusado más que el conjunto de la Unión Europea y de la zona euro tanto la caída de los tipos entre 1995 y 2010, como la subida posterior, mostrando siempre unas tasas superiores a las medias generales. Así, en el período 1995-2010 los tipos máximos españoles del Impuesto sobre la Renta Personal descienden en 13,0 puntos porcentuales, con un aumento de 9,0 puntos entre 2010 y 2013, mientras que la Unión Europea experimenta un descenso de 9,5 puntos y una subida de 1,0 punto, respectivamente (-7,4 puntos y 2,9 puntos la zona euro). En 2013 la tasa máxima de España se sitúa en el 52,0%, por encima del 38,9% de la Unión Europea y del 44,5% de la zona euro, es decir un 33,7% y un 16,8% más elevada, respectivamente. Se trata del quinto tipo más alto de la Unión Europea, por detrás de Suecia, Dinamarca, Bélgica y Portugal, y al mismo nivel que Holanda, y de una de las tasas más elevadas del mundo.

Evolución del tipo máximo del Impuesto sobre la Renta en España y en la Unión Europea 1995-2013 (%)



Fuente: Comisión Europea.



## ANEXO I

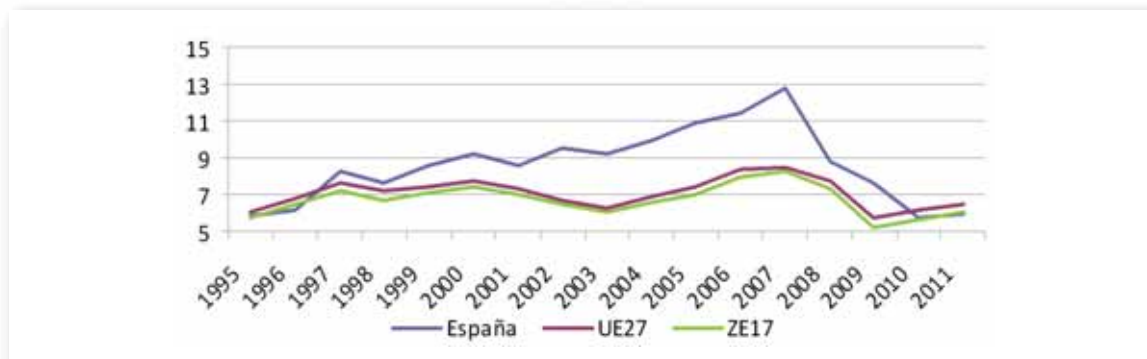
# GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En España el Impuesto sobre Sociedades representa según datos de 2011 un 5,9% de los ingresos fiscales totales, porcentaje cercano al 6,4% que supone en la Unión Europea y al 6,0% de la zona euro. Su importancia en términos de recaudación sobre PIB se sitúa en el 1,9% en España, frente a un 2,5% en el conjunto comunitario y un 2,4% en la zona euro. Dentro de los impuestos directos, representa el 18,8% del total de los ingresos en el caso español, por un 19,4% en la Unión Europea. España concentra el 6,3% de la recaudación comunitaria por el Impuesto sobre Sociedades.

La evolución de la importancia del Impuesto sobre Sociedades en el sistema fiscal español se ha caracterizado por dos etapas diferenciadas. Hasta 2007 su peso específico registra un aumento notable y superior al promedio comunitario, que le lleva a un máximo de un 12,8% (8,5% en la Unión Europea). Posteriormente, el ratio experimenta un descenso pronunciado, que sitúa el porcentaje en 2011 en el 5,9%, frente al 6,4% del conjunto de la Unión Europea.

**Evolución del peso específico del Impuesto sobre Sociedades en España y en la Unión Europea 1995-2011 (% sobre el total de los ingresos fiscales)**



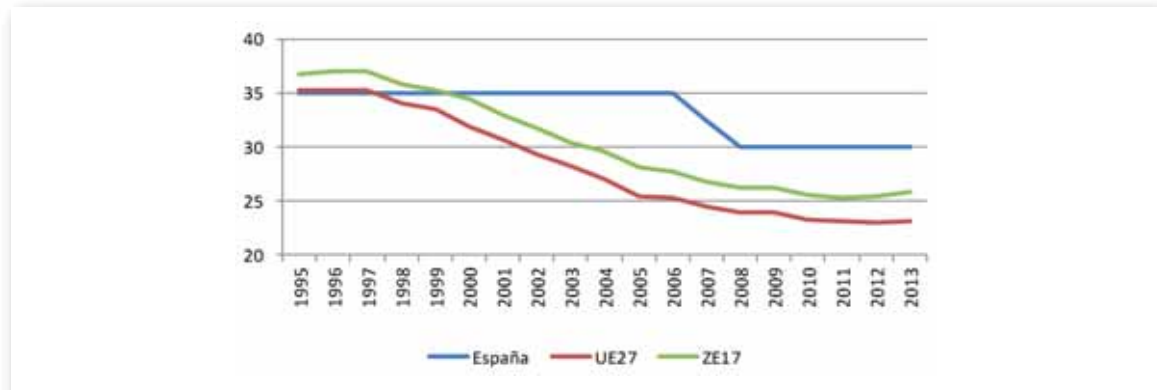
Fuente: Comisión Europea.

El Impuesto sobre Sociedades se caracteriza por una diversidad significativa entre los países de la Unión Europea en lo que se refiere a los tipos. Así, en 2013 las tasas máximas pueden ir de un 10% en Bulgaria y Chipre a un 36,1% en Francia. La tendencia generalizada desde 1995 es el descenso en los tipos, caída que ha sido más pronunciada en el conjunto de la Unión Europea y de la zona euro que en España. De hecho, la media comunitaria disminuye entre 1995 y 2013 en 12,1 puntos porcentuales y la de la zona euro en 10,9 puntos, mientras que en el caso español la reducción es de 5,0 puntos porcentuales. En el año 2013 la tasa máxima del Impuesto sobre Sociedades se sitúa en España en el 30%, por encima del nivel que alcanza en la Unión Europea y en la zona euro (23,2% y 25,9%, respectivamente). Cabe destacar que España ocupa la posición sexta dentro del conjunto comunitario en cuanto a tipo máximo de este impuesto, por detrás de Francia, Malta, Bélgica, Italia, Portugal.

## ANEXO I

## GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

Evolución de la tasa máxima del Impuesto sobre Sociedades en España y en la Unión Europea 1995-2013 (% sobre el total de los ingresos fiscales)

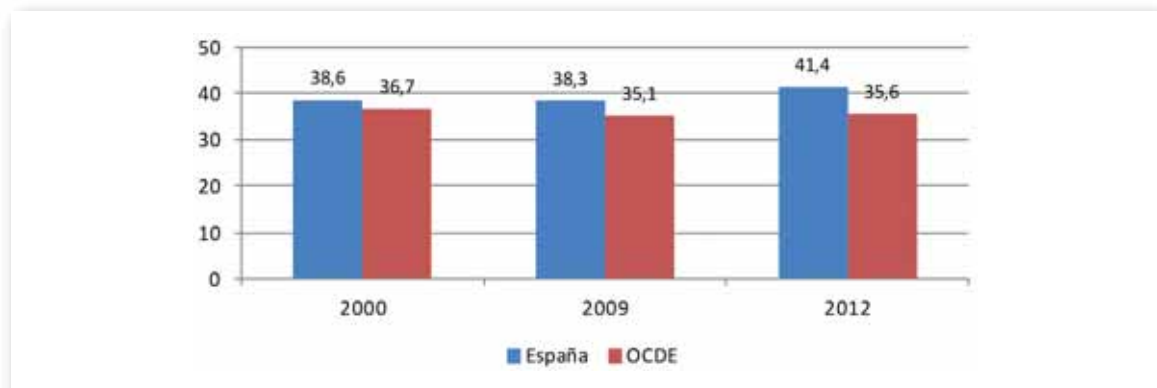


Fuente: Comisión Europea.

## PRESIÓN FISCAL SOBRE LAS FAMILIAS

Los trabajadores en España se enfrentan a una carga fiscal (Impuesto sobre la Renta Personal y cotizaciones sociales) especialmente elevada y creciente en los últimos años. Así, por ejemplo un trabajador medio soltero recibe una presión tributaria sobre las rentas del trabajo de un 41,4%, mientras que el promedio de la OCDE es de un 35,6%, lo que sitúa España en la posición 12 entre los países que configuran ésta. Además, la tendencia alcista de los últimos años ha sido más intensa en España que en el conjunto de la OCDE. Así, en el período 2009-2012 la presión se incrementa en 3,1 puntos porcentuales en el primer caso, y en 0,5 puntos en el segundo.

Carga fiscal para un trabajador soltero con 100% del salario medio en el sector privado en España y OCDE 2000-2012 (% sobre costes laborales)



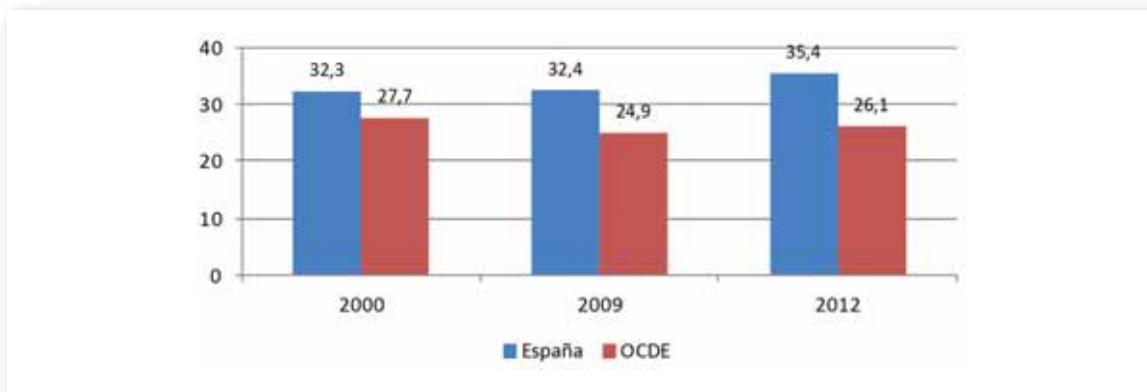
Fuente: OCDE

## ANEXO I

# GRANDES RASGOS DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL : ANÁLISIS COMPARADO CON LA UNIÓN EUROPEA

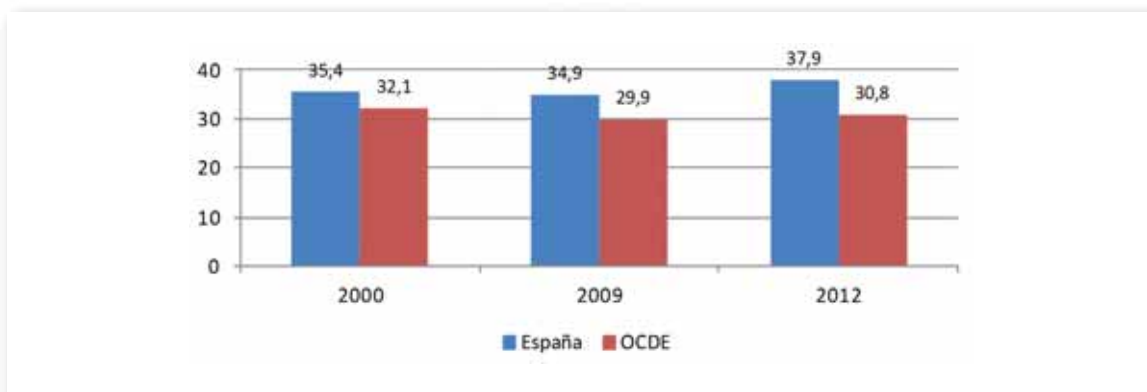
En el caso de una pareja con dos hijos y un solo perceptor que cobra el salario medio del sector privado, la carga fiscal en España se sitúa en el 35,4%, frente a un 26,1% de media en la OCDE, por encima del 32,4% y del 24,9% de 2009, respectivamente. Cuando en la pareja trabajan los dos, uno cobrando el total del salario medio del sector privado y el otro el 67%, la presión tributaria alcanza el 37,9% en España y el 30,8% en la OCDE, por encima del 34,9% y del 29,9% de 2009, respectivamente.

**Carga fiscal para una pareja con dos hijos y un perceptor con 100% del salario medio en el sector privado en España y OCDE 2000-2012 (% sobre costes laborales)**



Fuente: OCDE

**Carga fiscal para una pareja con dos hijos y dos perceptores con 100% y 67% del salario medio en el sector privado en España y OCDE 2000-2012 (% sobre costes laborales)**



Fuente: OCDE

## ANEXO II

### REFORMAS FISCALES EN EUROPA

El análisis de las reformas fiscales emprendidas en los últimos años en los diversos países que configuran la Unión Europea revela tendencias comunes entre ellos y ofrece una tipología de reformas alineadas con las principales recomendaciones de la Comisión Europea. En síntesis, éstas son las siguientes:

- Reducir la carga fiscal, con atención especial a los grupos más vulnerables. Se aconseja poner el énfasis sobre todo en disminuir la presión sobre el trabajo, a fin de favorecer la creación de empleo.
- Cambiar la fiscalidad sobre el trabajo hacia unas mayores bases “growth-friendly”.
- Ampliar las bases impositivas antes que incrementar las tasas o crear nuevos impuestos.
- Impulsar una acción sistemática encaminada a reducir la economía sumergida, combatir la evasión fiscal y potenciar una mayor eficiencia de la administración fiscal.
- Proponer la imposición ambiental como una de las vías para la consolidación fiscal.
- Reformar la imposición sobre los bienes inmuebles y las viviendas.
- Mejorar la gobernanza fiscal.

A grandes líneas, las reformas fiscales puestas en marcha están encaminadas a crear estructuras tributarias más “growth-friendly” y/o usar la fiscalidad para ayudar a la consolidación fiscal, junto a medidas de control del gasto. Precisamente, las necesidades emanadas de la crisis económica han obligado a buena parte de los países europeos, y sobre todo a los meridionales, a aumentar la presión fiscal con incrementos generalizados en casi todas las figuras tributarias, con especial intensidad en los impuestos indirectos. Por ejemplo, en el período 2012-2013 se han introducido cambios en la imposición sobre la renta, a menudo aumentando los tipos tributarios y, sobre todo, los tipos marginales máximos, introduciendo recargos o subiendo la base imponible. A pesar de ello, existe una tendencia creciente a bajar la carga fiscal en las rentas más bajas, mientras se aumenta en las más elevadas, introduciendo una mayor progresividad.

Cabe señalar que en el caso de los impuestos indirectos, mientras que más de la mitad de los Estados miembros introducen reformas del IVA en los últimos dos años, la mayoría de ellos incrementan significativamente los tipos legales en lugar de ampliar las bases. Además, los incrementos en las tasas de la imposición indirecta no han ido acompañados de bajadas en la imposición sobre el trabajo con el fin de reducir relativamente el alto coste laboral.

En general, todo lo anterior significa un cambio en la estructura tributaria, pasando de la imposición directa a la indirecta, con una subida de la presión fiscal global. De hecho, en los últimos años los cambios más importantes registrados en las estructuras tributarias a nivel internacional se han producido en el papel y la composición de los impuestos indirectos, destacando el aumento de protagonismo del IVA. Por otro lado, cabe señalar que la fiscalidad considerada generalmente menos lesiva para el crecimiento económico se ha incrementado en general, como es el caso de la imposición sobre el consumo, la propiedad o aspectos relacionados con el medio ambiente. En los dos primeros tipos de impuestos se han producido incrementos en la mayoría de países comunitarios. Finalmente, debe apuntarse que la mayoría de los países de la Unión Europea han puesto en marcha medidas para intensificar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión, así como para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

# HAN PARTICIPADO EN LA ELABORACIÓN DE ESTE DOCUMENTO

---

## DIRECCIÓN

Luis Caramés Vieitez

---

## CONSEJO DIRECTIVO REAF · REGAF ASESORES FISCALES

### PRESIDENTE

Jesús Sanmartín Mariñas

### VICEPRESIDENTE

Miguel Ángel Ruiz Ayuso

### VOCALES

Alejandro Bengio Bengio	Milagros Gómez Arévalo	Francisco José Roperó Parra
Miguel Ángel Calle Paineira	Arturo Hernández Ortega	Juan Ruiz Jiménez
Miquel Caneves Vanrell	Carmen Jover Díaz	José Luis Sánchez Cristobal
Ángel Chocarro Ábalos	Juan José Lagares Gómez-Abascal	Manuel Sánchez Rodríguez
Antonio Envid Miñana	Esther Luque Sánchez	Juan Manuel Toro Fernández
Agustín Fernández Pérez	Juan José Martín Álvarez	Francisco Valero Mir
Jesús Fernández-Bravo Pinto	Juan Pérez Melgar	Avelino Vázquez Parceró
Félix Carlos García Conzalo	Antonio Pérez Viera	

---

## AGRADECEMOS LA PARTICIPACIÓN DE

Jaume Menéndez Fernández	José María Coma Martorell	Jesús Quintas Bermúdez
Jesús Gascón Catalán	Leopoldo Pons Albentosa	Juan José Rubio Guerrero

---

## EQUIPO TÉCNICO

Coordinador: Ángel Hermosilla Pérez

Rubén Gimeno Frechel

Luis del Amo Carbajo

# POR UN SISTEMA FISCAL TRANSPARENTE, ORDENADO Y PREVISIBLE PARA EL FOMENTO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

**economistas**

Consejo General

**REAF-REGAF** Asesores Fiscales

Σ *economistas y titulados mercantiles*

Claudio Coello, 18 - 1º

28001 Madrid

Tel: 91 577 27 27

Fax: 91 577 80 97

[www.reaf-regaf.economistas.es](http://www.reaf-regaf.economistas.es)

5

El día 5 del pasado mes de julio, el Consejo de Ministros creó la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario.

Con este motivo, el REAF-REGAF, como órgano especializado del Consejo General de Economistas –bajo la dirección de D. Luis Caramés, Catedrático de Economía Aplicada de la USC, y con la colaboración de destacados profesionales del mundo tributario– realiza un diagnóstico de la situación actual, una serie de reflexiones sobre la misma y 75 sugerencias acerca de las líneas que, desde su punto de vista, deberían orientar la reforma para conseguir un sistema tributario transparente, ordenado y previsible para el fomento de la actividad económica.



SUGERENCIAS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA FISCAL

DICIEMBRE 2013