Estudio sobre

FISCALIDAD JUSTA

como herramienta de lucha contra la pobreza y la exclusión social

EAPN

EUROPEAN ANTI POVERTY NETWORK ES

European Anti-Poverty Network (EAPN) es una Plataforma Europea de Entidades Sociales que trabajan y luchan contra la Pobreza y la Exclusión Social en los países miembros de la Unión Europea. La EAPN busca permitir que aquellas personas que sufren la pobreza y la exclusión social puedan ejercer sus derechos y deberes, así como romper con su aislamiento y situación, y tiene como objetivo principal situar ambas cuestiones en el centro de los debates políticos de la Unión Europea.

En España, la Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en el Estado Español (EAPN-ES) es una organización horizontal, plural e independiente que trabaja para trasladar este objetivo a la realidad española y por incidir en las políticas públicas, tanto a nivel europeo como estatal, autonómico y local. Actualmente está compuesta por 19 redes autonómicas y 18 entidades de ámbito estatal, todas ellas de carácter no lucrativo y con un componente común: la lucha contra la pobreza y la exclusión social. En total, EAPN-ES engloba a más de ocho mil entidades sociales en todo el Estado.

Entre nuestros objetivos, al igual que entre los objetivos de EAPN en Europa, se encuentra el de implantar un método de trabajo en Red para trabajar de manera conjunta y aunar esfuerzos para la consecución de mayores y mejores resultados en la lucha por la erradicación en España de la pobreza y la exclusión social.

Título: Estudio sobre fiscalidad justa como herramienta de lucha contra la pobreza y la exclusión social

Fecha: 2020

EAPN ESPAÑA
C/ Tribulete, 18 Local, 28012 Madrid
91 786 04 11 - eapn@eapn.es
www.eapn.es

Se permite la reproducción total o parcial de este documento siempre y cuando se citen las fuentes, respetándose el contenido tal y como está editado sin ningún tipo de tergiversación o cambio.

Esta publicación ha recibido el apoyo económico del Ministerio de Sanidad, Consumo y Bienestar Social, dentro del Programa de subvenciones con cargo a la asignación tributaria del I.R.P.F. Programa *Sensibilización contra la pobreza y derecho al empleo* (Expediente: Exp.101/2019/190/2) La información contenida en la publicación, no refleja la posición oficial del Ministerio. Ni el Ministerio ni ninguna persona que actúe de conformidad con el Ministerio podrán ser responsables del uso que se realice de la información contenida en la publicación.

Coordina: **María Alonso Cuervo.** Gerente EAPN España

Este estudio fue elaborado a partir de las sesiones de fiscalidad celebradas el 21 de mayo y 11 de junio de 2020 y en la que participaron:

- **Alarcón Garcia Gloria.** Profesora titular de Economía Aplicada Universidad de Murcia.
- **Bravo Fernández Carlos.** Secretario de Políticas Públicas y Protección social. CCOO.
- **Casanovas Combalia Xavier.** Director Cristianisme i Justice. Fundación Lluis Espinal.
- **Cantero Cerezo Alicia.** Responsable incidencia política Greenpeace España.
- **Cruzado Catalán Carlos.** Presidente Ghesta.
- **De Dios Fernandez Lupiañez Juan. I**nspector de Trabajo y Seguridad Social.
- **De Villota Gil Escoin.** Profesora titular Economía aplicada. Universidad Complutense.
- **Fresnillo Sallan Iolanda.** Responsable de Políticas de Eurodad.
- **Gimeno Ullastres Juan .** Catedrático Economía Aplicada. Uned
- **Labandeira Villot Xavier.** Catedrático de Economía. Universidad de Vigo.
- **Labeaga Azcona José María.** Catedrático de Análisis Económico. Uned.
- **Madariaga Venegas Alex. Asesor fiscal.** Funcionario excedente Agencia Tributaria catalana
- **Ruiz Rodriguez Susana.** Responsable Justicia Fiscal en Oxfam Internacional.
- **Zubiri Oria Ignacio.** Catedrático Hacienda Pública Universidad del País Vasco.

Además de los artículos elaborados:

» *Fiscalidad energético-ambiental.* **Xavier Labandeira, José Maria Labeaga, Alberto Gago y Xiral López Otero.**

» *Competencia fiscal en el seno de la UE*. **Alex Madariaga.**

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN 9

2. SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA 10

2.1 Origen de los impuestos 10

2.2 Sistema tributario 10

2.2.1 Principios 11

2.3 Presupuestos públicos y deuda 12

2.4 Presupuesto en el seno de la UE 13

2.5 Política fiscal 15

3. SITUACIÓN IMPOSITIVA EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.COMPETENCIA FISCAL 16

3.1 Financiación de las Comunidades autónomas 16

3.1.1 Régimen foral País Vasco y Navarra 16

3.1.2 Régimen común 17

3.2 Asignación de recursos a las CCAA 19

3.3 Efectos de la capacidad normativa en las CCAA de régimen común 20

3.4 Otros regímenes especiales 23

3.5 Financiación de las entidades locales 23

4. LA COMPETENCIA FISCAL EN EL SENO DE LA UE Y A NIVEL MUNDIAL 24

4.1 Paraísos fiscales. La dificultad de la delimitación internacional del concepto paraíso fiscal 24

4.1.1 Los paraísos fiscales en la legislación española 28

4.1.2 Los paraísos fiscales y la UE 29

4.1.3 Los convenios para evitar la doble imposición 30

4.2 El proyecto BEPS de la OCDE 30

4.3 La UE y la lucha contra la evasión y elusión fiscal 33

4.3.1 La fiscalidad en los tratados 33

4.3.2 El procedimiento legislativo en materia fiscal 33

4.3.3 La armonización fiscal 35

4.3.3.1 La fiscalidad de las empresas 35

4.3.3.2 La equidad y la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa 36

4.3.3.3 La fiscalidad de las personas físicas. El impuesto sobre la renta 37

4.3.3.4 La fiscalidad de los intereses bancarios y de otro tipo de carácter transfronterizo 38

4.3.3.5 El impuesto sobre el valor añadido (IVA) 38

4.4 Avances e iniciativas en la normativa fiscal de la UE 40

4.4.1 Normativa fiscal y lucha contra el fraude 40

4.4.2 Iniciativas y avances de la Comisión Europea 42

4.4.3 La cooperación reforzada 43

5. FRAUDE FISCAL Y LABORAL 44

5.1 Economía sumergida 44

5.2 Fraude laboral 46

5.3 Fraude fiscal 48

5.4 Proyecto de ley contra el fraude fiscal 49

6. LOS NUEVOS MODELOS ECONÓMICOS 51

6.1 Gravar los beneficios de la Economía digital 51

6.2 Impuesto a las digitales en España 52

6.3 Impuesto a las digitales en la UE 53

6.4 Impuesto a las Transacciones Financieras 54

6.4.1 Antecedentes históricos 54

6.4.2 Impuesto a las Transacciones Financieras en España 55

6.4.3 Situación en la UE 56

7. FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL 58

7.1 Introducción 58

7.2 La importancia de la fiscalidad energético-ambiental en la transición energética. ¿Modificaciones puntuales o reformas fiscales verdes? 60

7.3 La fiscalidad energético-ambiental en España 62

7.4 Fiscalidad energético-ambiental, impactos distributivos y mecanismos de compensación 64

7.5 Propuestas de reforma de la fiscalidad sobre los carburantes y la aviación 68

7.6 Resultados de las propuestas 70

7.6.1 Igualación de los tipos impositivos aplicados sobre gasolina y diésel 70

7.6.2 Igualación de los tipos impositivos aplicados sobre la gasolina y el diésel y elevación de los mismos hasta el nivel medio de la gasolina en los principales países europeos 73

7.6.3 Impacto distributivo de las subvenciones para la adquisición de coches de energías alternativas 76

7.6.4 Impacto distributivo del impuesto sobre la aviación de 50 euros/tonelada de CO^2 77

7.7 Conclusiones 79

7.8 ANEXO. Datos y metodología empleados en las simulaciones 80

8. REFORMA FISCAL CON PERSPECTIVA DE GÉNERO 81

8.1 Antecedentes 81

8.2 Razones para una reforma fiscal 82

8.2.1 La opinión de la ciudadanía 82

8.2.2 La suficiencia del sistema 82

8.2.3 La equidad del sistema 84

8.2.4 Transparencia, eficiencia y eficacia 84

8.3 Impacto de género en la fiscalidad 85

8.3.1 Situación de la renta y el empleo en las mujeres 86

8.3.2 Impuesto sobre la renta de las personas físicas 86

8.3.2.1 Otras consideraciones 88

8.3.3 Impuesto sobre el valor añadido 89

9. PROPUESTAS PARA UNA FISCALIDAD JUSTA, PROGRESIVA Y SUFICIENTE EN LA LUCHA CONTRA LA POBREZA, LA DESIGUALDAD Y LA EXCLUSIÓN SOCIAL 91

9.1 Competencia fiscal en las comunidades autónomas de régimen común y foral 91

9.2 Competencia fiscal en el seno de la UE y a nivel mundial 92

9.3 Fraude fiscal y laboral 93

9.4 Fiscalidad energética-ambiental 94

9.5 Reforma fiscal con perspectiva de género 95

9.6 Impuesto transacciones financieras y servicios digitales 97

1. INTRODUCCIÓN

Sin una fiscalidad justa no es posible cubrir las inversiones sociales que requiere un estado de bienestar.

La fiscalidad ha tenido un importante papel a lo largo de la historia. En épocas recientes, y como consecuencia del derrumbe económico y la necesidad de reconstrucción provocada por las dos guerras mundiales, los países establecieron políticas fiscales capaces de inyectar fondos a sus maltrechas economías. Así, en Estados Unidos durante el periodo 1930-1980, la presión fiscal se mantuvo en torno a un 82 % y una situación parecida, con elevados niveles de presión fiscal, ocurrió en Europa. Sin embargo, las reformas implementadas a partir de la crisis del petróleo (1973) reducen los tramos de progresividad e incrementan las bonificaciones y exenciones. La consecuencia de todo ello es un impacto negativo sobre la recaudación y la pérdida de equidad y progresividad.

En España, la reforma fiscal de 1977 supuso una modernización de nuestro sistema tributario, que llevaba varios años de retraso respecto a Europa, y sobre ella se construyeron las bases de nuestro Estado del Bienestar. Sin embargo, las siguientes reformas llevadas a cabo fueron conduciendo a consecuencias similares a las que se produjeron a nivel mundial tras la mencionada crisis del 73.

De nuevo, la crisis financiera de 2008 ha supuesto un incremento de la desigualdad, poniendo en peligro los derechos reconocidos en la Constitución y debilitando nuestro Estado del Bienestar, algo que se está agravando todavía más a causa de la crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19.

Desde la EAPN, como entidad que trabaja en defensa de los derechos de las personas, y conscientes del papel que juega la fiscalidad como herramienta para equilibrar el presupuesto de las Administraciones públicas (con base en el principio de suficiencia y de equilibrio financiero), y como importante instrumento en la lucha contra la pobreza, hemos apostado por elaborar este Estudio, configurado como un mapa de la fiscalidad que aborda, desde el ámbito nacional al internacional, todas las figuras impositivas de mayor relevancia.

Simultáneamente queremos denunciar los abusos que se producen con el fin de evitar el pago de impuestos. Llamamos a la responsabilidad social, a la ética, a la transparencia y al buen gobierno, tanto a nivel individual como colectivo, y reclamamos de las Administraciones Públicas que ejerzan el control de las grandes bolsas de fraude, a la vez que se refuerza la colaboración entre los Estados.

Por otra parte, consideramos imprescindible que los gastos y los ingresos públicos sean controlados por la ciudadanía. Su evaluación permite conocer y medir el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para las políticas públicas, así como su eficacia y eficiencia, en línea con lo recogido en el art. 31.2 de la Constitución: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

La transparencia y la rendición de cuentas son los instrumentos a disposición de la ciudadanía para participar y controlar, para conocer cómo se organizan las instituciones, cómo se financian y cómo distribuyen sus ingresos (Molina, 2015). Ambas otorgan legitimidad y credibilidad al sistema político democrático, permiten vigilar que éste sirva al bien común y contribuyen a que gobernantes, legisladores y funcionarios públicos atiendan al interés general antes que a sus intereses particulares (Emmerich, 2011).

Hay que tener en cuenta que, en última instancia, el control de ingresos y gastos públicos facilita la medición del impacto conseguido respecto a la cohesión social, el crecimiento inclusivo y el bienestar de la ciudadanía.

> *Como decía Krugman "Pagar impuestos es una muestra de salud democrática: si hay democracia, se pagan impuestos, justos, progresivos y suficientes. Si no es así, la democracia se debilita".*

2. SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA

2.1 ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

De los antecedentes históricos que tenemos constancia, lo primero en gravarse con impuestos fue la tierra, que era la más importante fuente de riqueza. Posteriormente los impuestos se extendieron al comercio y las actividades liberales, tales como el arte y la medicina y, en último lugar, se gravó el trabajo manual.

Roma creó el impuesto de capitación, que se recaudaba por igual a cada persona, sin tener en cuenta la renta, la riqueza o cualquier otro criterio, y cuya recaudación se vendía o subastaba entre los ricos banqueros que adelantaban el total de la cantidad. Así pasó en Grecia, Roma, Egipto y Babilonia.

Tras la caída del Imperio Romano, el mundo volvió a una economía de subsistencia. La vida regresó al campo y el sistema impositivo retrocedió. Comenzó a pagarse en especie: partes alícuotas de cosecha o ganado, porcentajes que percibía el señor de vasallos y colonos arrendatarios de sus tierras. El señor natural podía ser un noble, un eclesiástico o el rey mismo. Los tributos se imponían por el concepto de ocupación o uso de tierras de señorío, de patronazgo real o de propiedad alodial o comunal. Nada escapó a la voracidad feudal[1].

2.2 SISTEMA TRIBUTARIO[2]

El Estado y las Administraciones Públicas necesitan ingresos para hacer frente a los distintos gastos públicos que marcan las políticas públicas, y las principales fuentes de ingresos son los tributos (tasas[3], contribuciones especiales[4], impuestos[5]), los ingresos patrimoniales, transferencias (fondos de la UE, fondos de convergencia de la UE y los fondos de compensación interterritorial a las CA con menores recursos) y la deuda pública.

La finalidad principal de los tributos es la obtención de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos que recoge el artículo 31 de la CE. Asimismo, puede y, de hecho, persigue en la práctica, otras finalidades extrafiscales (STC 19/2012, de 15 de Febrero). Esta función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero sí puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica[6] (artículos 40.1 y 130.1 de la CE).

Esta finalidad extrafiscal se materializa, con carácter general, en disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas o bien en estimular actuaciones protectoras de determinado propósito; así lo ha reconocido el TC en varias resoluciones, en particular, por ejemplo, admitiendo que determinados impuestos especiales (al tabaco y otros) pueden cumplir el fin social de desincentivar el consumo nocivo, erigiéndose el tributo en instrumento de la política sanitaria (STC 197/1992 de 19 de noviembre)[7] .

1 https://curiosfera-historia.com/historia-de-los-impuestos

2 Edit. Tecnos. Derecho Financiero y Tributario 5ª edición. Merino Jara Isaac y Lucas Duran Manuel. Es el conjunto de tributos que permiten financiar las actividades y servicios que presta la Administración en sus distintos niveles.

3 Prestación de un servicio administrativo individualizado; por ejemplo, pasaporte, basuras, etc.

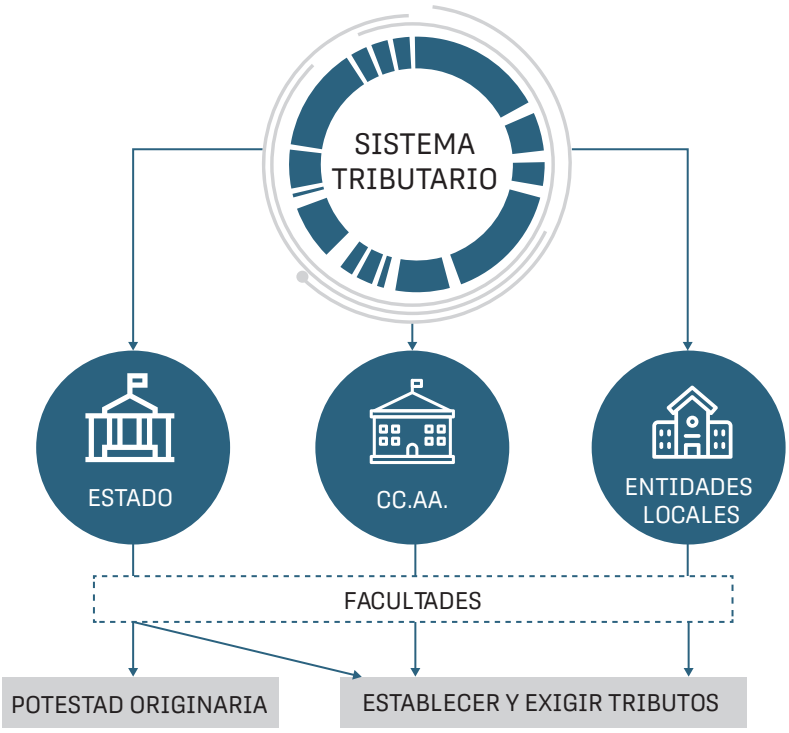
4 Contribución especial: Tributo específico a cambio de una actuación pública que produce una mejora sustancial en los bienes de los afectados. Por ejemplo, Urbanización de determinadas fincas.

5 Cantidades que se tienen que pagar de acuerdo con los principios que emanan del art. 31.1 de nuestra Constitución, y que se destinan a cubrir los objetivos fijados por el resto de las políticas económicas del Estado. Específicamente, mediante los impuestos el Estado obtiene los recursos necesarios para invertir en las políticas sociales.

6 Puesto que el sistema tributario y sus figuras tributarias concretas forman parte de los instrumentos del Estado para la consecución de los fines económicos y sociales que ordena la Constitución. Acciones realizadas por los gobiernos para garantizar la igualdad de oportunidades entre las personas y mejorar el Estado de bienestar en áreas tales como educación, sanidad, vivienda, rentas, y otras.

7 Fuente: Colex. Iberley.

GRÁFICO 1



2.2.1 PRINCIPIOS

El sistema tributario se basa en los siguientes principios constitucionales recogidos en el art. 31, apartados 1 y 3 de la Constitución. Los tres últimos son aplicables a las comunidades autónomas y entidades locales, y se establecen ante la coexistencia de distintos niveles de Administración con capacidad de autogobierno para poder garantizar el correcto funcionamiento del sistema tributario y evitar desequilibrios por razón de territorio.

Generalidad, capacidad económica e igualdad

Todas las personas están obligadas a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su nivel de ingresos, renta o riqueza e igualdad o paridad. La capacidad económica se mide por el patrimonio; por los ingresos que se obtengan, ya sean de trabajo, de capital o de actividades económicas profesionales y/o empresariales, y por el consumo que se realiza. Cada una de estas fuentes se grava con un impuesto específico.

Progresividad

Cada tributo se concreta en varios tipos de gravamen en lugar de uno solo y, de este modo, a medida que aumenta la base sobre la que se calcula, aumenta el impuesto a pagar. En sentencias del Tribunal Constitucional se indica que en un sistema tributario pueden existir impuestos que no sean progresivos, siempre que el conjunto el sistema sea progresivo.

Confiscatoriedad

Más que un principio es un límite; se prohíbe la carga fiscal exorbitante.

Reserva de ley

El impuesto solamente puede establecerse por una ley, no por una norma de rango inferior.

Autonomía financiera

Libertad para obtener ingresos y realizar gastos.

Coordinación

Entre tributos estatales, autonómicos y locales.

Solidaridad interterritorial.

Vela por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.

Estabilidad presupuestaria

El principio de estabilidad presupuestaria, que es una versión del tradicional principio de equilibrio presupuestario, fue adoptado en España a raíz de la normativa comunitaria en el año 2001, y ha ido adquiriendo un creciente protagonismo. Sin embargo, se ha aprovechado para limitar progresivamente el **principio de autonomía financiera de las comunidades autónomas** que, como consecuencia, ha perdido importancia hasta el punto de que ya se puede considerar como de segundo grado[8].

No se deduce otra cosa de la doctrina constitucional cuando hace prevalecer el principio de estabilidad sobre el de autonomía y se obliga a dotar en los PGE de un **fondo de contingencia** para hacer frente a los desajustes presupuestarios. Esta cuestión había sido exigida por la UE, preocupada por la estabilidad presupuestaria de los Estados miembros. En este sentido, la normativa europea, que viene recogida en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, obligó a España en 2011 a modificar el art. 135 de la Constitución; a pesar de que la necesidad de un equilibrio presupuestario entre ingresos y gastos estaba ya recogida en la ley 5/2001, Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria en su art. 11[9]. España se convirtió así en uno de los países pioneros en incorporar en el texto de máximo rango legal, las normas de **disciplina presupuestaria de la Unión Europea.**

Justicia en el gasto público

El principio de justicia en el gasto público, está contenido en el art.31.2 de la Constitución y está centrado en la necesidad de procurar una asignación equitativa de los recursos públicos y la observancia del principio de igualdad en la distribución del gasto público. También debe tenerse en cuenta la necesidad de lograr los objetivos marcados con la mejor utilización posible de los recursos, es decir, eficacia y eficiencia en su uso, tal como vienen recogidas en el art. 7 de la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financieras (LOEPSF).

Finalmente, señalar también otros principios presupuestarios importantes como es el de unidad de caja, transparencia, sostenibilidad financiera y responsabilidad.

2.3 PRESUPUESTOS PÚBLICOS Y DEUDA

El presupuesto es la identificación de ingresos y gastos en un periodo concreto que suele corresponder al año natural y que es aprobado a través de una ley en las Cortes. Para la realización del gasto público, el Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales, necesitan realizar una planificación financiera previa al ciclo presupuestario, que consiste en la aprobación del presupuesto, ejecución y control posterior. En general, se tienen tantos presupuestos como entes y organismos existen, desde aquellos pertenecientes a la Administración local hasta los de la Unión Europea.

El manejo de los fondos públicos precisa rigor en su control y cada actividad debe ser minuciosamente planificada para cubrir las obligaciones comprometidas con los ingresos previstos. Si la previsión de ingresos no coincide con los gastos previstos se genera un **déficit presupuestario** que requiere acudir a financiación externa con el consiguiente endeudamiento, generación de intereses y dependencia de los mercados.

La positiva trayectoria del año 2019, marcada por algunos hitos en términos de gestión de la deuda pública[10], se vio truncada por el estallido de la crisis de la COVID-19. Para hacer frente a la pandemia y sostener los servicios públicos ha sido necesario aumentar las emisiones de deuda, lo que ha redundado en un fuerte incremento de las necesidades de financiación. A pesar de este contexto tan complejo, el Tesoro ha mantenido en todo momento el acceso al mercado y se ha logrado reducir los costes de financiación, alargar la vida media y diversificar la base inversora. De cara a

8 Citación recomendada: Pagès i Galtés, Joan (2019). Análisis jurídico de la utilización de la estabilidad presupuestaria como límite del principio de autonomía financiera. Revista Catalana de Dret Públic, (número especial), 73-100. doi: 10.2436/rcdp.i0.2019.3271

9 https://www.boe.es/eli/es/lo/2001/12/13/5/con

10 La emisión neta del Tesoro se situó por debajo de los 20.000 millones de euros, su nivel más bajo desde 2007; la emisión bruta se situó por debajo de los 200.000 millones de euros por primera vez desde 2011; la carga de intereses que asume el Estado disminuyó hasta suponer cerca del 2% del PIB, y la ratio de deuda de las Administraciones Públicas aceleró su senda descendente, cerrando el año en el 95,5%.

los próximos años, el Plan Nacional de Recuperación será vital para impulsar el crecimiento económico y poder retomar la senda de consolidación fiscal, así como para que se consolide y refuerce la confianza de los inversores en la economía española.

Respecto a la financiación autonómica, el Estado central realiza cada ejercicio una estimación de ingresos recaudados y lo adelanta a las CCAA. El saldo pendiente se liquida dos años después. La Constitución y demás legislación fijan las competencias financieras que pueden ser ejercidas por las CCAA y las corporaciones locales, tanto en el ámbito de los ingresos públicos como en el de los gastos[11].

A partir de la STC 76/1992 de 14 de mayo, en la que se indicó que la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) no podía utilizarse para aprobar cualquier tipo de norma o modificación legal, cada LPGE se tramita y aprueba con la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que se denomina Ley de Acompañamiento. Una consecuencia perversa de este proceso es la modificación anual de la legislación tributaria, que convierte la legislación en algo complicado y parcheado, que pone en riesgo la seguridad jurídica de las personas contribuyentes.

Los presupuestos deben ser aplicados a partir del 1 de enero de cada ejercicio. En caso de falta de acuerdo político se prorrogan automáticamente los del año anterior, y este proceso puede iterarse todo lo necesario.

Por otra parte, la ejecución del presupuesto tiene mecanismos de flexibilización que permiten modificar determinadas partidas presupuestarias. En este sentido, pueden utilizarse las llamadas **transferencias de crédito,** que permiten traspasar el importe previsto en una partida presupuestaria a otra. También existen los **créditos ampliables,** tales como subsidios de desempleo ante la Covid, o los créditos extraordinarios. Pueden citarse como ejemplos de modificaciones el gasto en Defensa y en I+D+i que, año tras año, siguen creciendo a cuenta de otras partidas.

Por último, para dotar de mayor transparencia, los PGE recogen los distintos beneficios fiscales estatales para su posterior evaluación, de cara a mantenerlos en vigor o derogarlos. Además, la transparencia mejoraría con la publicación por parte del Ministerio de Hacienda de la información completa del seguimiento de la ejecución del presupuesto, detallados según cada una de las partidas.

2.4 PRESUPUESTO EN EL SENO DE LA UE

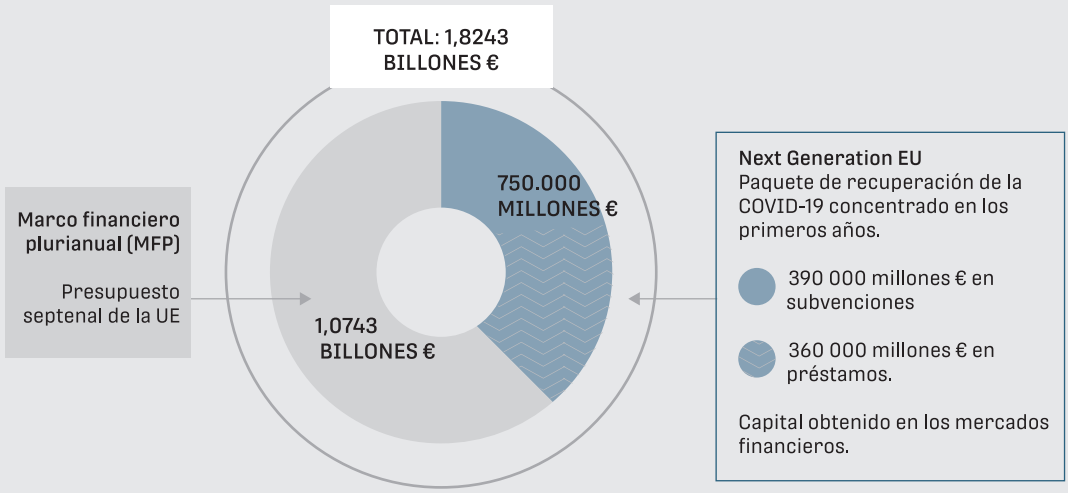
Como en cualquier otro organismo, el presupuesto está formado por una previsión de ingresos y una autorización de gasto. Debe aprobarse por unanimidad de los miembros del Consejo y, para ello, se necesita un plan financiero plurianual de al menos cinco años. Dentro de los gastos se incluye la financiación de instituciones europeas, un fondo de solidaridad, ayudas a la competitividad, ayudas a la ganadería, agricultura, medioambiente, política exterior y otras.

La mayor parte de los recursos del presupuesto se destinan a agricultura y ganadería (39%), fondo solidaridad (46%), acción internacional (7%) y administración de la UE (6%). También se ha establecido un sistema de compensación para aquellos países que aportan más, como sucedió en el caso de Inglaterra, que pasó a denominarse **cheque británico.** En estos momentos otros países tales como Alemania, Austria, Holanda o Suecia han solicitado esta compensación.

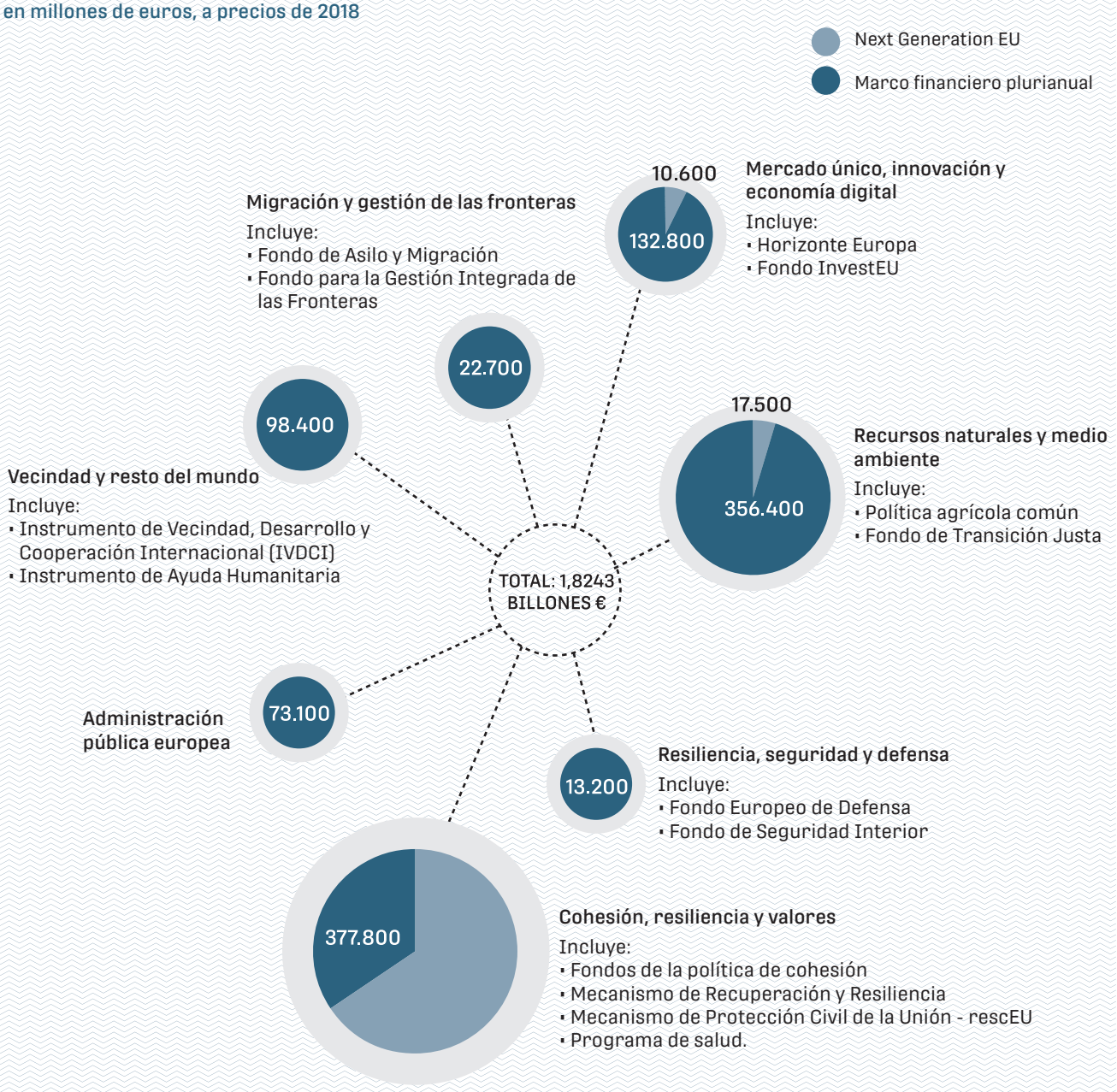
Por el lado de los ingresos, aproximadamente el 14% proviene de los derechos que gravan las importaciones y se perciben en las fronteras exteriores de la UE, es decir, derechos de aduana que se establecieron en el Tratado de Roma como principal fuente de ingresos. Aquí se incluyen los derechos de exacciones agrícolas y ganaderas, que se tratan como simples derechos de importación aplicados a los productos agrícolas de países terceros. Otro 14% de los ingresos proviene del IVA recaudado en cada Estado miembro y el resto, aproximadamente el 72%, de la renta bruta nacional (RBN) de los Estados miembros (riqueza nacional) y, en mucho menor medida, del 1% del salario de los funcionarios europeos, intereses financieros, etc.

11 Sentencias de interés:
- STC 63/1986 21 mayo https://boe.es/boe/dias/1986/06/17/pdfs/T00001-00012.pdf
- STC 206/2013 5 diciembre https://www.boe.es/boe/dias/2014/01/08/pdfs/BOE-A-2014-223.pdf
- STC 76/1992 de 14 de mayo https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1992-13854

GRÁFICO 2: GASTO DE LA UE PARA 2021-2027



DESGLOSE DE LOS GASTOS DE LA UE (2021-2027)
en millones de euros, a precios de 2018



2.5 POLÍTICA FISCAL[12]

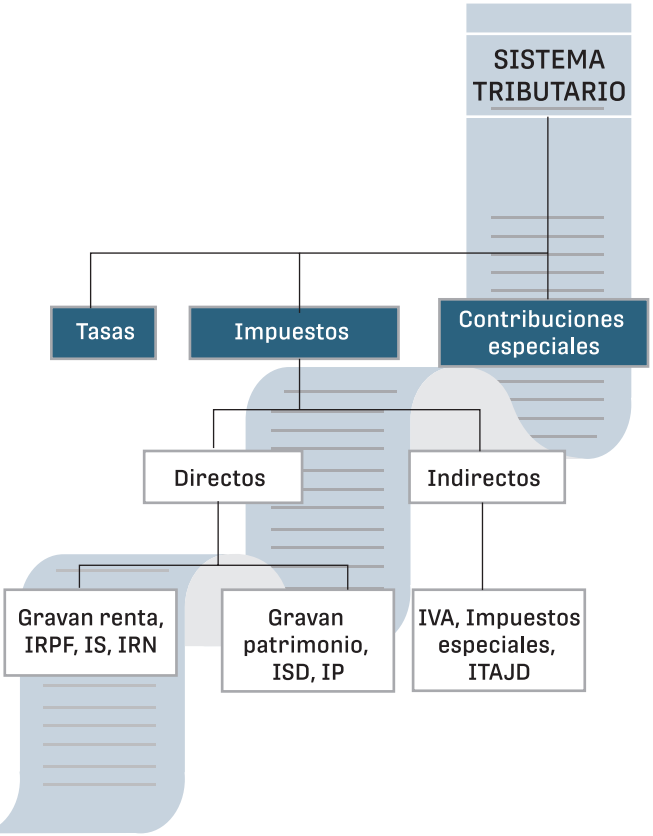
La política fiscal, mediante la modulación de ingresos y gastos, permite regular la demanda agregada[13] y de este modo, contribuir a los objetivos de la política económica[14]; en particular, reducir las fluctuaciones cíclicas de la renta y el empleo y facilitar el control de la inflación. En este sentido, a través de las variaciones en el volumen de gasto público y/o en el tipo impositivo, la política fiscal puede modificar la renta disponible a corto plazo y, a través de ello, influir, por ejemplo, en la demanda de empleo de las empresas y en la evolución de la tasa de inflación.

Una segunda función de la política fiscal, que tiene que ver más con las políticas estructurales que con el volumen de ingresos y gastos, es garantizar y proteger el Estado del Bienestar, es decir, los servicios sociales y los recursos destinados a los servicios públicos. Éstos objetivos de carácter social o de redistribución de la renta, se vehiculan a través del establecimiento de un sistema tributario justo, suficiente y progresivo; la provisión de servicios básicos como la sanidad y la educación y, también, mediante transferencias destinadas a aquellas familias con menos ingresos. Además, debe señalarse que las inversiones en políticas sociales, en empleo, en sanidad y otras, tienen un efecto positivo sobre la productividad, y por tanto no solo elevan el nivel de renta a corto plazo, sino el nivel de renta potencial, que es aquel que la economía puede alcanzar en grado máximo.

La política fiscal también puede contribuir a estimular o desincentivar ciertas actividades; por ejemplo, se impulsan las actividades de I+D+i mediante bonificaciones, deducciones o subvenciones directas, o se promueve la utilización de tecnologías menos contaminantes mediante impuestos verdes. La eficacia de estas políticas se analiza por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (Airef), mediante la revisión de las deducciones y bonificaciones en los impuestos y en la contratación.

Los impuestos pueden ser directos o indirectos en función de lo que afecten. Los impuestos directos tienen en cuenta la capacidad económica y son más progresivos pues se basan en el patrimonio o en los ingresos obtenidos; los indirectos, por el contrario, son más regresivos, gravan el consumo o la venta de bienes y tienen muy poco en cuenta la capacidad económica de la persona.

Dentro de la categoría de impuestos directos figuran, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre la renta de los no residentes, impuesto sobre sociedades, sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones. Los impuestos indirectos, son el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ventas bienes inmuebles, constitución de sociedades, escrituras de aceptación herencia, poderes, etc.), impuestos especiales sobre el alcohol, juego, tabaco, matriculación vehículos, impuesto sobre actividades económicas (IAE)[15], impuesto de circulación (IVTM)[16], impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)[17], etc.



12 Rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado, y sus componentes, el gasto público y los impuestos, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguar las variaciones de los ciclos económicos, y contribuir a mantener una economía creciente, de pleno empleo y con baja inflación. La política fiscal está formada por el conjunto de variaciones en los programas de gastos e ingresos del Gobierno, tanto en su volumen (cuánto se gasta y cuánto se ingresa, en porcentaje del PIB) como en su estructura (a qué se dedica el gasto y a través de qué figuras impositivas se recaudan los ingresos).

13 Cantidad total de bienes y servicios demandados por un país, a un determinado nivel de precios y en un determinado periodo de tiempo.

14 Conjunto de herramientas de intervención del Estado en la economía para alcanzar objetivos de crecimiento económico, estabilidad de los precios, pleno empleo y otros. Mediante las políticas monetaria, fiscal, exterior, rentas, vivienda, energética, agraria, y otras, los gobiernos tratan de favorecer el bienestar de la población medido a través de indicadores tales como el PIB, el IPC, las tasas de empleo, ocupación y desempleo.

15 Grava el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

16 Tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

17 Grava el valor de la propiedad de los inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales, así como la titularidad de un derecho real sobre dichos inmuebles (usufructo y superficie) y las concesiones administrativas.

3. SITUACIÓN IMPOSITIVA EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.COMPETENCIA FISCAL

3.1 FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En España conviven distintos sistemas: régimen común y el régimen foral (País Vasco y Navarra) y otros mixtos como son Canarias, Ceuta y Melilla. Todos ellos están detallados en la Constitución Española, que hace referencia al sistema de financiación de las comunidades autónomas en los artículos 156 a 158, así como las especialidades de los territorios forales y Canarias.

El artículo 156 de la CE se refiere a los **principios del sistema:** autonomía financiera, coordinación y solidaridad; en el artículo 157 se enumeran los recursos de las comunidades autónomas y su regulación a través de una Ley Orgánica y en el artículo 158 se establecen los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad.

A lo largo de estas décadas se ha producido una creciente descentralización del gasto y del ingreso, en los cuales España se ha convertido en uno de los países más descentralizados de la OCDE. Los acuerdos sucesivos que se han desarrollado con las comunidades autónomas han significado un notable aumento de la autonomía financiera. Sin embargo, según la Comisión de Expertos nombrados para la revisión del modelo de financiación autonómica y elegidos por las propias CCAA y la AGE, el sistema ha ganado complejidad y es poco transparente, lo que ha derivado en un problema de equidad territorial y pérdida de eficiencia.

3.1.1 RÉGIMEN FORAL PAÍS VASCO Y NAVARRA

País Vasco y Navarra han mantenido un modelo de financiación particular que se ha justificado por razones históricas. El concierto económico se remonta a 1878, cuando se estableció que las tres provincias vascas, hasta ese momento exentas, contribuyeran a la caja común. El concierto se mantuvo incluso durante el régimen franquista en la provincia de Álava y en Navarra. La Constitución contempla en su disposición adicional primera el respeto y amparo a "los derechos históricos de los territorios forales".

Desde el punto de vista financiero, tanto el Estatuto de Autonomía del País Vasco como la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, establecen que las relaciones de orden tributario y financiero entre estos territorios forales y el Estado vendrán reguladas por el sistema de **Concierto o Convenio**[18]. En síntesis, el sistema de financiación se caracteriza porque los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales (actualmente todos, excepto los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde a cada uno de los tres territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. La recaudación de estos impuestos se realiza por dichos territorios y, por su parte, la comunidad autónoma contribuye a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas, a través de una cantidad denominada **"cupo" o "aportación".** El cupo o aportación económica se fija cada cinco años y se actualiza anualmente mediante aplicación al importe fijado en el año base de un índice de actualización.

El sistema foral presenta ventajas fiscales, porque tiene más recursos y paga menos impuestos. En este sentido, se comprueba que el País Vasco tiene impuestos más bajos y prestaciones más altas que las comunidades de régimen común. También presenta ventajas financieras y, para cuantificarlas, es necesario valorar las competencias adicionales que tiene la CAPV. Sin embargo, esta cuestión es totalmente opaca y debería clarificarse. Esto es, debería haber una lista pública de qué hace la CAPV (que en otras CC.AA. están a cargo del Estado) y en cuánto se valora el coste de estas competencias. En el caso del País Vasco se aplica un índice de imputación del 6,24% sobre la estimación del gasto del Estado en competencias sufragadas por

18 https://www.conciertoeconomico.org/es/que-es-el-concierto/historia/historia-del-concierto

la Administración central. Sin embargo, hay opacidad a la hora de determinar a cuánto asciende el gasto sobre el que se aplica el índice de imputación.

Por otra parte, País Vasco y Navarra colaboran a la solidaridad interterritorial, a través del fondo de compensación interterritorial, sin embargo, su aportación a la redistribución es mínima en comparación con Madrid o Cataluña. De hecho, las regiones forales deberían con su nivel de renta registrar déficit fiscal (ser aportadoras netas al sistema). En cambio, disfrutan de superávit.

Todas estas ventajas coexisten con el hecho de que la comunidad autónoma del País Vasco tiene niveles de gasto público y calidad de los bienes y servicios públicos que están entre los más elevados de España. Es la que más gasta en educación, sanidad y servicios sociales y, según diversas evaluaciones, la que obtiene mejores resultados en estos ámbitos. Los impuestos son, además, más bajos que en el resto de España. Por otro lado, después de casi 30 años, en el año 2008 CAPV ha recuperado su lugar tradicional como comunidad más rica de España. Sin duda, el Concierto Económico contribuyó de forma sustancial a todos estos logros.

También es importante el papel del Concierto durante la crisis económica. En periodos normales el Concierto Económico aporta muchos más recursos per cápita que el sistema común (quizá hasta un 75 por 100); sin embargo, la crisis económica ha acentuado estas diferencias, incluso hasta el doble y esto ha sucedido, porque la recaudación en la CAPV ha caído menos que en el Estado, el cupo se ha reducido y la CAPV se ha beneficiado de casi la totalidad de los aumentos del IVA y los impuestos especiales. Además, en la CAPV no se ha aplicado la tarifa complementaria[19].

Puede entenderse que el concierto económico es un privilegio, en la práctica lo es porque su funcionamiento permite que la financiación por habitante de País Vasco y Navarra duplique al resto. Algunas fuentes estiman que *"si el cupo se calculara de forma correcta, el País Vasco contaría con 4.500 millones menos, que estarían en manos de la caja común"*[20]. Por otra parte, la Comisión de expertos, nombrada por el Gobierno en 2013 para una reforma tributaria[21], sin cuestionar el sistema foral de concierto o convenio, considera imprescindible una revisión del cálculo del cupo y de la aportación, así como de los ajustes al consumo del IVA para adecuarlos a las directrices que establece la normativa vigente. Las leyes en las que se establecen los importes del cupo y la aportación deberían contener un anexo detallado en el que se recoja toda la información relevante para el cálculo, incluyendo un listado exhaustivo de cada una de las cargas consideradas asumidas y no asumidas con sus correspondientes valoraciones. Además, estas leyes deberían estar sujetas al procedimiento habitual de discusión y enmienda.

Finalmente, indicar que un sistema como el concierto económico y el convenio de Navarra no puede extenderse al conjunto de España, porque solo beneficiaría a comunidades ricas como Madrid o Cataluña; sin embargo, para la caja común y el resto de comunidades autónomas implicaría una pérdida de recursos difícilmente asumible.

3.1.2 RÉGIMEN COMÚN

La ley 22/2009 de 18 de diciembre[22], por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, integra la totalidad de la financiación de la mayor parte de los servicios característicos del Estado de Bienestar; es decir, sanidad, educación, rentas y resto de servicios sociales; todo ello a través de impuestos propios o parcialmente cedidos, y por otro lado, de los fondos de Garantía, Suficiencia Global, Competitividad y Cooperación.

Los objetivos que se pretenden son reforzar las prestaciones necesarias y suficientes para el Estado de Bienestar, incrementar la equidad y la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas, aumentar la autonomía y la corresponsabilidad y mejorar la dinámica y estabilidad del sistema y su capacidad de ajuste a las necesidades de la ciudadanía.

Para lograr estos objetivos el Estado de Bienestar se refuerza mediante recursos adicionales que se van incorporando gradualmente al sistema, dentro del marco de la política de estabilidad macroeconómica y presupuestaria y de las exigencias de la Unión Europea.

19 Ignacio Zubiri para Funcas: https://blog.funcas.es/un-analisis-del-sistema-foral-de-la-capv-y-sus-ventajas-durante-la-crisis/

20 De la Fuente, A. (2020d). "Sobre el sistema de financiación foral: notas para un debate necesario." FEDEA Policy Papers no. 2020-20.

21 https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Resumen%20Informe.pdf)

22 https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-20375-consolidado.pdf

El Fondo de Suficiencia Global *garantiza el principio de suficiencia, que permite asegurar la financiación de la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de autonomía. El* ***Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales****, refuerza la equidad y garantiza que todas las Comunidades autónomas van a recibir los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad, no sólo en el primer año de aplicación, sino también en el futuro. También contribuyen a incrementar la equidad en el sistema los* ***Fondos de Convergencia,*** *creados para reforzar la convergencia en financiación per cápita y en los niveles de vida de la ciudadanía.*

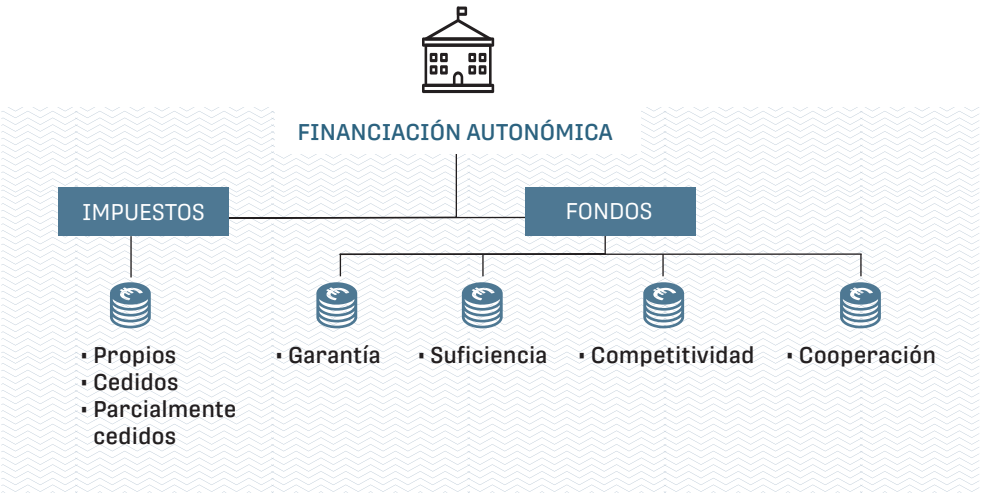
Por otra parte, los **principios de autonomía y corresponsabilidad** se refuerzan a través del aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades autónomas y mediante el incremento de las competencias en su capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen. Igualmente se refuerza la colaboración recíproca entre las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este aumento de la corresponsabilidad se hace compatible con el respeto a la unidad de mercado.

Con respecto a la mejora de la dinámica del sistema, con el objetivo de favorecer su estabilidad, se introducen mecanismos efectivos y explícitos de ajuste de los recursos a las necesidades de la ciudadanía. En este sentido, se actualizan anualmente las variables que determinan el importe necesario de financiación de cada comunidad autónoma, a efectos de calcular su participación en el Fondo de Garantía[23].

En las comunidades de régimen común la mayor parte de los tributos se ingresan a través de la Administración central que, una vez recaudados, les transfiere una parte. Solo una parte muy pequeña de los impuestos son recaudados por las CCAA directamente. Por otra parte, con la salvedad del IVA, País Vasco y Navarra tienen competencia para fijar su propio modelo fiscal. En cambio, la capacidad legislativa en las comunidades de régimen común es más limitada.

La normativa estatal prevé la cesión total o parcial de ciertos impuestos de ámbito estatal. Así por ejemplo la recaudación del Impuesto sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones está cedida totalmente y en el caso de los impuestos sobre la renta de las personas físicas e Impuesto sobre el valor añadido están cedidos al 50%. La cesión en la recaudación normalmente supone tener competencias normativas y de gestión del mismo. También tienen capacidad para establecer recargos sobre impuestos estatales, como es el caso de la tasa sobre el juego.

El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común (SFRC) es seguramente la pieza más complicada del modelo. Además de los tributos, las comunidades autónomas se financian a través de varios fondos, entre los cuales el más importante es el de **garantía, considerado la caja común del sistema.** Como su nombre indica, con él se trata de garantizar en todo el territorio un nivel mínimo de servicios públicos fundamentales. Se consideran como tales la educación, la sanidad y los servicios sociales esenciales. A este fondo, que luego reparte el Estado, cada comunidad debe aportar el 75% de sus ingresos tributarios, y la Administración Central pone el resto.



23 https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx

Propios:

- Juego
- Grandes superficies comerciales
- Renta potencial
- Depósitos entidades crédito
- Aprovechamiento cinegético
- Medio ambiente

Cedidos:

- Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
- Patrimonio
- Sucesiones y donaciones
- Especial sobre hidrocarburos
- Electricidad
- Juego
- Especial sobre determinados medios de transporte

Parcialmente cedidos:

- 50% IRPF
- 50% IVA
- 58% bebidas especiales, cerveza, alcoholes, bebidas derivadas y tabaco.

Además, están los fondos de suficiencia, cooperación y competitividad, que canalizan transferencias que van desde la Administración Central hacia las comunidades autónomas (o a la inversa, en algún caso) y se distribuyen con criterios muy diversos y, en ocasiones, contradictorios. Entre ellos tiene un peso dominante el **statu quo** (esto es, la situación de cada comunidad en el momento de la última revisión del modelo), pero se incluyen también el nivel de renta per cápita, la densidad de población y su tasa de crecimiento, la existencia de una segunda lengua cooficial y los resultados del resto del sistema en relación con la media o con la capacidad fiscal de cada territorio.

Sin llegar a este grado de complejidad, otros subsistemas de financiación incluyen también mecanismos de reparto relativamente complicados y poco transparentes. La comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica recomienda eliminar, de forma progresiva, con el "**status quo**" de las comunidades autónomas a las que en un momento dado se les dio un reconocimiento especial y, con ello, una financiación más elevada que se perpetúa en el tiempo sin motivo ninguno[24].

3.2 ASIGNACIÓN DE RECURSOS A LAS CCAA

El objetivo principal es intentar que todas las comunidades autónomas obtengan recursos equivalentes por habitante. Para ello, el sistema de financiación autonómico -regulado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (LOFCA)- establece el criterio de reparto de las transferencias del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, mediante la definición del concepto de población ajustada o unidad de necesidad.

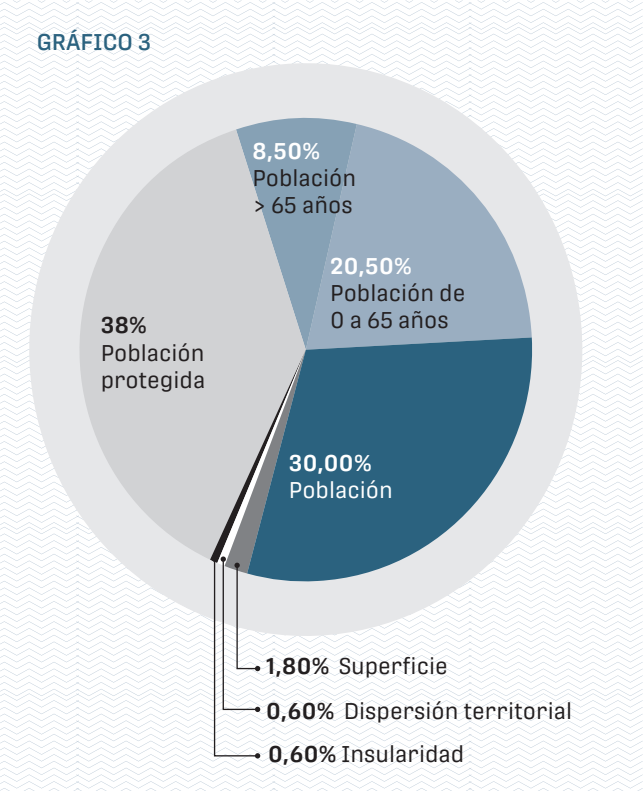
La población ajustada se determina mediante una fórmula que pondera la población total de cada Comunidad según los siguientes criterios[25]:

1. **Población protegida equivalente:** que ajusta la población según siete grupos de edad con coste sanitario diferenciado. Al cada grupo se asigna un factor de ponderación determinado que valora el Ministerio de Sanidad y Consumo. En total, esta variable pondera con el 38% para el cálculo de la población ajustada.
2. **Población total:** Proporcionada por el padrón que elabora el INE. Pondera con un 30%.
3. **Población entre 0 y 16 años:** Calculada con datos del padrón del INE. Pondera con un 20,5%.
4. **Población mayor de 65 años:** Calculada con datos del padrón del INE. Pondera con un 8,5%.
5. **Superficie:** Medida en kilómetros cuadrados. Publicada por el INE. Pondera con un 1,8%.
6. **Dispersión:** En relación a los núcleos de población y entidades singulares. Los datos también provienen del padrón del INE. Pondera con un 0,6%.
7. **Insularidad:** Distancia en kilómetros de las islas a la península. Facilitado por el Ministerio de Fomento. Pondera con 0,6%.

24 De la Fuente, A. (2020a). "Por una reforma integral de la financiación territorial con criterios de transparencia, equidad, gradualidad y responsabilidad." FEDEA Policy Papers no. 2020-02, Madrid.

25 https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx

GRÁFICO 3



Este sistema de reparto provoca algunas fricciones pues los criterios de ponderación no representan exactamente la realidad de todas las comunidades autónomas. Por ejemplo, algunas comunidades con alta tasa de población mayor abogan por un mayor peso de los criterios de edad avanzada y despoblación en el reparto.

El diseño del sistema es muy igualitario para evitar que se produzcan diferencias en el régimen común. Sin embargo, hay dos problemas. Por una parte, el modelo fue formulado en la **Ley Orgánica 8/1980,** es decir, hace muchos años y la medición de la necesidad es arbitraria. Nuevos problemas como, por ejemplo, los flujos migratorios, no son tomados en cuenta y/o las ponderaciones no siempre responden a la importancia actual de los criterios utilizados. Así, lo que reciben las comunidades autónomas responde más a acuerdos políticos que a necesidades efectivas. El segundo problema es que las transferencias son incondicionales y las comunidades autónomas pueden gastar el dinero en lo que mejor les parezca, independientemente de las necesidades que originaron este reparto.

La tabla siguiente muestra la financiación de las comunidades y ciudades autónomas para el año 2020[26].

TABLA 1

CCAA\ Ciudad	Total entregas a cuenta 2020
	Millones de euros
Cataluña	19.685,34
Galicia	7.594,64
Andalucía	19.747,74
Principado de Asturias	2.793,88
Cantabria	1.844,91
La Rioja	997,56
Región de Murcia	3.259,29
Comunitat Valenciana	9.787,80
Aragón	3.646,01
Castilla-La Mancha	5.055,87
Canarias	4.740,37
Extremadura	3.122,64
Illes Balears	2.096,09
Madrid	14.813,59
Castilla y León	6.616,82
Total CC.AA.	105.802,54
Melilla	29,39
Ceuta	36,70
Total Ciudades	66,09
TOTAL GENERAL	105.868,63

3.3 EFECTOS DE LA CAPACIDAD NORMATIVA EN LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN

El uso de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, ha generado una competencia fiscal a la baja entre las comunidades autónomas que ha reducido las tasas de algunos impuestos hasta su práctica desaparición. Además, no se ha actualizado en profundidad la normativa desde hace más de 30 años, y las actualizaciones normativas no han tenido en cuenta otras situaciones sociales de aparición más reciente, como son, por ejemplo, el incremento de la pobreza, los movimientos migratorios, la despoblación, el incremento de la población mayor y otras.

Por otro lado, la capacidad normativa que se ha otorgado a las comunidades autónomas para contar con nuevos impuestos y dotarlas de mayor responsabilidad fiscal, ha producido una proliferación de nuevas

26 Fuente Ministerio de Hacienda. RDL 7/2020,

figuras, convirtiendo el sistema en un difícil entramado legislativo. Para resolver estos problemas se debería proceder a establecer una armonización de bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, limitar la capacidad normativa autonómica a las escalas de gravamen y a posibles deducciones o bonificaciones de la cuota, así como estudiar la posibilidad de introducir topes máximos y/o mínimos de gravamen efectivo en los impuestos de patrimonio y sobre sucesiones y donaciones.

Respecto al aumento de la capacidad normativa en determinados impuestos, que, en principio, se podría hacer sobre el IVA y los impuestos especiales[27], la Comisión de expertos plantea en su informe[28] grandes dificultades, por ejemplo, respecto al órgano colegiado que ejercería esa capacidad, la unanimidad, y otras. Por estas razones es más conveniente que la capacidad normativa en estos impuestos se mantenga en el Estado y las comunidades autónomas tengan la capacidad de ofrecer propuestas al Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF).

La competencia fiscal entre las comunidades autónomas ha provocado muchas disfunciones. Las notables diferencias a la hora de abordar tributos de recaudación autonómica, por ejemplo, sucesiones y donaciones o el impuesto de patrimonio, están propiciando que algunas grandes fortunas, las más afectadas por esas figuras tributarias, hayan decidido modificar su domicilio habitual con el fin de reducir su factura fiscal.

Por ejemplo, la Comunidad Foral del País Vasco intenta atraer a profesionales, empresas tecnológicas y otras; y, aunque el tipo marginal es más alto -el 49%-, tiene una serie de deducciones y bonificaciones que han sido eliminadas del régimen común. Entre otras cosas, la vivienda es deducible y en el impuesto de sociedades hay muchas bonificaciones, con lo cual el tipo efectivo se reduce.

También Andalucía, que ya tenía una exención en el Impuesto de sucesiones y donaciones para descendientes directos cuyo valor de la herencia sea inferior a 1.000.000 €, aprobó una bonificación (decreto ley 1/2019, de 9 de abril) que supuso la práctica eliminación de la obligación fiscal para los herederos directos. El resultado fue un importante retroceso en la recaudación vinculada al Impuesto, con una reducción de 37,9 millones de euros (un 12,6% de caída).

En la Comunidad Valenciana, el tributo cuenta con reducciones para las clases medias, con límites en las herencias que están exentas del pago en función del grado de parentesco o volumen patrimonial heredado. Pese a ello, el año pasado, el ISD aportó a la caja autonómica 272,6 millones de euros.

En general, se trata de un impuesto con una capacidad recaudatoria no desdeñable. Por todo ello, la Comisión no ve razones para derogar el ISD o para permitir su supresión en la práctica en ciertas comunidades y sí para introducir unos niveles mínimos de tributación que impidan que una posible espiral de competencia a la baja termine con la práctica desaparición del tributo, al menos en las transmisiones de riqueza entre familiares directos.

De todos los impuestos actualmente vigentes en España el ISD es el que está regulado por una ley más antigua, que data de 1987. Pese al tiempo transcurrido, la regulación de algunas cuestiones básicas se mantiene tal y como figuraba en su Ley de creación. Resulta por tanto urgente una actualización de la normativa básica del impuesto que debería servir también para establecer una base liquidable homogénea y para revisar ciertos elementos de la estructura del tributo.

La Comunidad de Madrid es la que más ha propiciado la competencia fiscal y una de las grandes beneficiarias del movimiento de patrimonios en busca de impuestos más laxos dentro del propio territorio español. Ello la ha convertido en la autonomía más rica de España y en un paraíso fiscal para las grandes fortunas[29]. Es el resultado de mantener bonificado al 100% el impuesto sobre el patrimonio, y en un 99% el relativo a las herencias y donaciones sin excepción. Además, influye a su favor el efecto capital y la cada vez mayor concentración corporativa.

Según cálculos de la Consejería de Hacienda, las sucesivas rebajas impositivas decididas entre los años 2004 y 2019 para atraer a las grandes fortunas con el fin de dinamizar la economía y el empleo pusieron una merma en las arcas públicas regionales de 48.292 millones de euros. Se afirma que esta política de disminución de impuestos le ha supuesto crecimiento económico a la comunidad, pero lo que ha ocurrido es que se han reducido las prestaciones de Estado Bienestar. Esta política también ha servido de ejemplo a otras comunidades autónomas. Así, además de Madrid, Andalucía tiene exentos el 100% de

27 Incluso la Comisión Europea dice que hay margen para ello, siempre que no haya tipos diferenciados por territorio.

28 Informe Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica

29 En el año 2018, cuarenta personas privilegiadas heredaron 875 millones de euros en Madrid. Sin embargo, solo pagaron 2,5 millones en impuestos; casi cien veces menos que en otras autonomías. Sin esa rebaja fiscal, habrían tenido que pagar 240 millones de euros. La eliminación del impuesto, que solo afectaba a herencias de gran cuantía y según del grado de consanguinidad, también abre el debate sobre su poder distributivo y sobre los ingresos que obtiene la comunidad que lo recauda. Baste decir que el Gobierno podría recaudar unos 550 millones anuales más solo con reducir las bonificaciones de las herencias de más de un millón (del 99% al 60%).

del Impuesto de Patrimonio y al 99% el impuesto de sucesiones y de sucesiones, para el caso de parientes directos. También hay reducciones en Cantabria, Murcia y La Rioja. En el IRPF no hay competencia fiscal aún, pero en Madrid se implantó un sistema en el IRPF regresivo: una persona de renta alta paga menos, y la bonificación es mayor según sube la renta.

Por otra parte, la supresión del impuesto de patrimonio[30] en la Comunidad de Madrid supone cada año un agujero de cerca de mil millones en los ingresos de Madrid. Es un regalo que beneficia especialmente a 16.856 millonarios, con patrimonios superiores a los 2 millones. Son solo el 0,2% de la población de Madrid, frente al interés general del 99,8% de la sociedad.

En Madrid viven 373 de los 611 multimillonarios españoles: personas que declaran un patrimonio superior a los 30 millones de euros. Solo entre esos 373 multimillonarios, se ahorran 266 millones cada año. Es el 0,005% más rico de la sociedad, que se concentran en esta Comunidad; tanto el comité de expertos como el mundo académico hablan de armonizar los impuestos, mediante el establecimiento de tipos mínimos y máximos, para evitar su la practica eliminación en algunas comunidades. Un ejemplo importante es el tramo autonómico del IRPF, que tiene capacidad de decisión sobre el mínimo personal y familiar y sobre determinadas deducciones o bonificaciones autonómicas que se aplican en materia de educación, familia, etc.

TABLA 2

Comunidades Autónomas[31]	Patrimonio		Sucesiones y Donaciones		Transmisiones Patrimoniales		Actos Jurídicos Documentados		Tasas sobre el Juego	
	Ingresos aplicados									
	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018
Andalucía	86,898	80,353	261,395	299,347	1.144.088	1.200.989	451,377	470,657	157,447	165,030
Aragón	45,900	46,185	104,468	140,042	124.523	134,184	68,272	67,502	39,696	41,286
Asturias	20,697	19,284	68,254	78,316	89.916	89,722	28,324	32,257	22,974	24,184
Baleares	70,466	69,580	110,570	110,907	447.555	486,682	111,146	114,011	32,628	32,301
Canarias	34,275	30,376	26,518	43,773	237.657	255,093	71,398	65,476	57,130	57,142
Cantabria	18,951	19,711	33,619	35,208	89.659	84,956	26,354	27,752	14,031	14,814
Castilla y León	33,199	34,403	188,467	180,747	212.133	204,238	86,459	84,589	59,586	64,077
Castilla la Mancha	16,266	15,324	70,552	66,364	239.711	227,934	92,566	98,390	43,669	41,854
Cataluña	554,908	524,991	559,825	463,511	1.525.015	1.532.774	567,094	495,634	224,931	220,445
Extremadura	5,532	5,626	28,604	33,975	73.622	73,095	32,860	38,496	23,838	25,466
Galicia	85,514	79,228	131,265	199,373	204.725	190,138	83,682	77,350	52,917	53,412
Madrid	1,997	3,282	455,409	374,410	1.162.332	1.098.202	398,282	389,522	148,495	143,691
Murcia	23,452	23,813	39,664	50,409	163.514	154,560	65,336	56,684	31,951	33,510
Rioja	4,119	8,068	16,653	16,297	32.913	32,387	10,607	10,688	8,430	7,876
Valencia	152,772	160,744	265,669	256,079	927.390	963,705	274,121	269,464	158,001	136,236
Total	1.154.946	1.120.968	2.360.932	2.348.758	6.674.753	6.728.659	2.367.878	2.298.472	1.075.724	1.061.324

Por otra parte, expertos economistas del REAF, constatan que la recaudación que aportan a las autonomías los tributos parcialmente cedidos -IRPF, IVA e impuestos especiales- se ha incrementado considerablemente, mientras que ha decrecido la recaudación correspondiente a patrimonio, sucesiones y donaciones, e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a pesar de que, en este último, se han incrementado las tarifas.

El Impuesto sobre el Patrimonio, es un instrumento redistributivo potencialmente importante para luchar contra una excesiva acumulación de la riqueza en manos de una pequeña minoría. La decisión de suprimirlo (mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre) se instrumentó a través de una bonificación del 100% en su cuota íntegra, básicamente por dos razones: 1) porque así se dejaba en vigor el resto de la Ley de este impuesto, a la que se remiten las normas reguladoras de otros tributos en diversas materias, y 2) porque si

30 El Impuesto de patrimonio solo afecta a los más privilegiados, es decir, a aquellos con un patrimonio de unos 700.000 euros, descontando de esta cifra una gran parte del valor de la vivienda habitual –entre 300.000 y 600.000 euros dependiendo de cada comunidad– y también el valor del patrimonio empresarial y profesional: si eres accionista de la empresa en la que trabajas, el valor de esas acciones tampoco cuenta para este impuesto. En total, solo debería afectar a unas 200.000 personas en España de entre 20 millones de contribuyentes: el 1% más rico.

31 https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2019.pdf

su hubiese derogado, el espacio fiscal vacante podría haber sido ocupado por las comunidades autónomas mediante impuestos propios sobre el patrimonio de las personas físicas. En relación con todo esto, entonces, lo más urgente es el establecimiento por parte del Estado de una base mínima y máxima.

Recientemente ha sido creado un grupo de trabajo de la AEAT y la AVT (Agencia Tributaria Valenciana), para investigar e inspeccionar a los que se conoce como "contribuyentes deslocalizados" y los cambios de domicilio entre comunidades. Este grupo tiene su origen en conversaciones que la Generalitat inició hace más de un año a través del Consejo Territorial conjunto para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. Se trata de un órgano de colaboración que la AEAT pretende replicar con el resto de autonomías y de hecho es un asunto que los propios profesionales de la Agencia Tributaria reclaman.

El Gobierno de Asturias, trabaja también en la puesta en marcha de controles específicos para perseguir los cambios ficticios de domicilio. Las autonomías afectadas por estas elusiones provocadas por lo que denominan 'dumping' fiscal de unos territorios sobre otros señalan que este tiene un doble efecto: por un lado, sobre los tributos que recaudan las propias administraciones territoriales, pero también sobre la recaudación del IRPF, una de las bases sobre las que se calculan las trasferencias del sistema de financiación autonómico.

Los fiscalistas del REAF, respectivamente, califican de "auténtica jungla" los impuestos propios de las CCAA -70 en vigor, la mayor parte de ellos relacionados con la protección del medioambiente-.

El sistema de financiación autonómica fue objeto de varias reformas, la última en 2015, posteriormente fue creada la Comisión de expertos, compuesta por representantes de las CCAA, Ciudades Autónomas y representantes del Estado, con el fin de proceder a la revisión del modelo de financiación autonómica basándose en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso a la ciudadanía, dicha comisión emitió un informe en julio de 2017 donde se abordaba la hoja de ruta a seguir en la reforma del modelo. La necesidad de combatir la competencia fiscal entre territorios, obligando a las comunidades con menos recursos a entrar en una competición a la baja, como se ha visto, implica que un objetivo principal es incorporar una **"armonización"** de los impuestos cedidos a las comunidades autónomas.

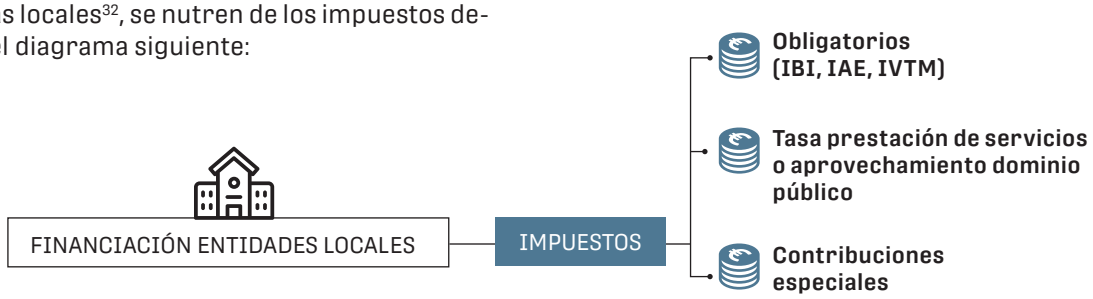
3.4 OTROS REGÍMENES ESPECIALES

En la Disposición Adicional Tercera de la Constitución se recoge la modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario, que posee un régimen económico y fiscal especial por razones históricas y geográficas, y que se ha regulado teniendo en cuenta las disposiciones de la Unión Europea sobre regiones ultraperiféricas.

Además, la Disposición Transitoria Quinta ha permitido la constitución de Ceuta y Melilla como ciudades con Estatuto de Autonomía que cuentan con un régimen de fiscalidad indirecta especial, en su territorio se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPS) en lugar del IVA.

3.5 FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES

De acuerdo a lo establecido en la Ley Reguladora de las Haciendas locales[32], se nutren de los impuestos detallados en el diagrama siguiente:



32 https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/2/con

4. LA COMPETENCIA FISCAL EN EL SENO DE LA UE Y A NIVEL MUNDIAL

4.1 PARAÍSOS FISCALES. LA DIFICULTAD DE LA DELIMITACIÓN INTERNACIONAL DEL CONCEPTO PARAÍSO FISCAL

La línea entre la elusión fiscal y la evasión fiscal es muy fina. Por elusión fiscal se entiende la ingeniería fiscal, es decir, utilización de resquicios legales con el fin de pagar menos impuestos y se mueve en el límite de la legalidad. Ejemplos de ello son la utilización dudosa de deducciones, bonificaciones y exenciones; la residencia en "guaridas fiscales", es decir, países de fiscalidad nula o baja; la tipificación de operaciones; mostrar como una donación lo que es una compra o viceversa, o simular la operación con otro nombre; utilizar entidades interpuestas, como ocurre en el caso de los futbolistas cuando los derechos de imagen son facturados por una sociedad de la cual, en ocasiones, se desconoce su domicilio fiscal; personas que tienen sus inmuebles en una sociedad mercantil y se deducen gastos que como persona física no sería posible deducir; manipulación de precios de transferencia para facturar determinados servicios en actividades compartidas entre empresas de una misma propiedad, hasta que los beneficios se diluyen a una sociedad radicada en un país de baja o nula tributación; y muchos otros.

En cambio, la evasión fiscal sí es un comportamiento ilegal. La consecuencia es un grave daño al tesoro público y, por tanto, el incremento de las desigualdades. Características de la evasión fiscal son la opacidad, falta de transparencia, falta de comunicación a otros Estados y escasa o nula tributación.

Todas estas cuestiones remiten a un problema importante que es la falta de una definición universal de **paraísos fiscales.** Del G20 de 2009 nace la idea de crear una nueva lista de paraísos fiscales bajo su mandato y gestionada por la OCDE. Esa lista nació casi vacía porque se basaba en la opacidad como único criterio de identificación, es decir, solo incluía aquellos territorios que no facilitaban información a otras administraciones tributarias.

El concepto paraíso fiscal[33] se aplica a un territorio o un Estado que dispone de un régimen tributario especialmente favorable para las personas y empresas no residentes que se domicilien a efectos legales en el mismo, y que, además, cuente con un sistema suficientemente opaco para que el país de origen no disponga de la información necesaria respecto de los movimientos realizados por esa persona. Son conocidos también como territorios offshore (ultramar), ya que generalmente se encuentran en islas (de ahí la utilización del término inglés) y son los instrumentos más utilizados por las personas y empresas que practican la elusión y la evasión fiscal.

Por una parte, aquellas empresas y personas que pueden deslocalizar sus operaciones fácilmente (multinacionales y personas de alto poder adquisitivo) han visto en estos territorios un instrumento eficaz para evitar el pago de impuestos en el país de origen, mediante la creación de estructuras amparadas en la legalidad con la finalidad clara de eludir el pago de impuestos y el consiguiente perjuicio para la economía nacional.

Por otra parte, **la opacidad** es un elemento fundamental para que las actividades delictivas de todo tipo, algunas con un impacto tremendamente negativo en la convivencia social como la financiación del terrorismo, el tráfico de drogas, armas, trata de personas y la corrupción, encuentren refugios donde el fruto de su actividad se encuentra a salvo del control de terceros países. Además, sus sistemas financieros y legales les permiten crear estructuras para poder blanquear el dinero de procedencia ilícita e introducirlo en el sistema para la adquisición de bienes y servicios, todo ello hasta ahora con una alta impunidad.[34] El uso de estos sistemas con legislaciones opacas, permite crear estructuras complejas con la finalidad de esconder el titular de las operaciones hasta hacer casi imposible su rastreo, con figuras como los trusts[35] o fundaciones[36].

A pesar de que la existencia de estos refugios fiscales no es fenómeno ni muchos menos reciente, ya que sus actividades son conocidas desde mediados del siglo XX,[37] no ha sido hasta fechas relativamente recientes cuando algunos Estados y organizaciones supranacionales han decidido luchar contra las nefastas consecuencias del abuso fiscal, o, por lo menos, han manifestado la voluntad de hacerlo. Sin embargo, debe destacarse que diversas organizaciones, tales como la Asociación por la Tasación de las Transacciones financieras y por la Acción Ciudadana (ATTAC) creada en 1998, Tax Justice Network, u Oxfam, han denunciado sistemáticamente los efectos perniciosos de la evasión y elusión fiscal a gran escala. Además, el problema no ha hecho más que aumentar con la globalización y el uso de las nuevas tecnologías. Como se verá posteriormente, los avances, aunque han existido, no se desarrollan con la velocidad necesaria, y siempre resultan incompletos o con lagunas suficientes para que el fenómeno no solo se siga produciendo, sino que además no pare de crecer[38].

33 "Paraíso fiscal": País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior.». Diccionario de la lengua española, RAE (23.ª edición). Madrid: Espasa.

34 Así en una investigación criminal resulta extremadamente complejo obtener información sobre los movimientos financieros producidos en un territorio no cooperante. Más complejo todavía puede resultar la identificación del titular real de las operaciones cuando se utilizan personas jurídicas interpuestas con un alto grado de opacidad (fundaciones, trusts, empresas pantalla). En este contexto, el posible embargo de bienes obtenidos de forma ilícita se convierte en una acción casi imposible, con lo cual el refugio fiscal ha supuesto todo un reclamo para criminales de todo tipo.

35 Un trust o fideicomiso, por su parte, es una figura jurídica procedente del derecho anglosajón que permite administrar bienes y activos transferidos por uno o varios constituyentes, denominados 'settlor' o 'grantor'. El trust suele ser administrado por un agente gestor 'offshore' ('trustee'), del cual se benefician las personas o sociedades designadas en la escritura de constitución del fideicomiso. Se trata, en resumen, de una cesión de bienes o capital procedentes de personas físicas o jurídicas, pero con la diferencia de que ese poder legal se ejecuta en una jurisdicción 'offshore'. De esta forma, este entramado se beneficia de los privilegios y el secretismo de los paraísos fiscales.

36 El donante crea una fundación, por ejemplo, en Panamá; este donante transfiere los bienes o derechos a su fundación, ésta crea una compañía internacional de negocios (IBC), la compañía (IBC) compra acciones al portador en un fondo de inversiones que pagará los dividendos anualmente a la compañía IBC cuya propietaria es una fundación. De esta forma la fundación no tendrá beneficiarios hasta que el donante falte. Por norma general será el agente fiduciario nombrado por los fundadores el que aparezca en el registro. Las leyes panameñas no obligan a figurar en las escrituras de la fundación y dificultan saber quién es el último beneficiario de la misma. Fuente: https://www.offshore.finance/es/fundaciones

37 La creación del euromercado en 1957 en Londres, mercado no oficial ni intervenido por el Banco de Inglaterra, con total libertad de operaciones y rigiéndose por el mercado de la oferta y la demanda, **facilitó extraordinariamente las operaciones con paraísos fiscales,** Islas del Canal (Islas de Man, Jersey y Guernesey) y Plazas del Caribe, Caimán, Bermudas, Bahamas y por último Panamá.

38 Los informes conocidos del Fondo Monetario Internacional (FMI) calculan el dinero oculto en paraísos fiscales en 6,3 billones de euros,

En los primeros años, el uso de estructuras offshore opacas era utilizado como un lugar pasivo donde se remansaban bienes que, en muchas ocasiones, eran obtenidos de forma ilícita, y en los cuales se mantenían a salvo de posibles investigaciones criminales y embargos por parte de terceros países. Con el paso del tiempo y las mejoras tecnológicas, esa situación se ha ido transformando, ya que la economía globalizada permite que una empresa pueda ubicar fácilmente su sede en cualquier territorio, o bien operar con entidades en los territorios offshore. Así, los paraísos fiscales se convierten en jurisdicciones activas para operar fundamentalmente en el tráfico financiero internacional mediante rutas e itinerarios que permiten circular flujos financieros especulativos por el mundo sin tener que dar cuenta en los territorios donde obtienen los beneficios o están situados los activos productivos.

Ahora bien, el problema no pasa a la agenda política hasta los atentados de las Torres Gemelas de Nueva York el 11 de septiembre de 2001, cuando en la investigación se demostró que la financiación de los terroristas que habían participado en el atentado, se había canalizado mediante operaciones en territorios offshore. El escándalo del caso Enron que se llevó por delante a una de las auditoras más potentes del mundo, también puso en evidencia el peligro financiero de estas operaciones[39]. Posteriormente la crisis financiera de 2008, también puso de manifiesto la debilidad y falta de control del sistema financiero ya que, como pudo verse en estas fechas, circularon grandes cantidades de dinero a través de territorios offshore.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)[40], existen cuatro factores clave que son utilizados para determinar si una legislación configura un paraíso fiscal:

» Si la legislación comporta una **escasa o nula tributación** para el no residente. La OCDE reconoce que cada legislación tiene derecho a determinar si decide imponer impuestos directos y de qué tipo. Si no hay impuestos directos, pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una legislación configura un paraíso fiscal.

» **Si hay falta de transparencia, t**anto en el secreto bancario como en la creación de entidades jurídicas que dificulten el conocimiento del titular real.

» Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el **intercambio de información** para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.

» Si se permite a los no residentes beneficiarse de **rebajas impositivas**, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

La cuestión es que, históricamente, de acuerdo con el derecho internacional, se ha permitido que un país tenga escasa o nula tributación para los no residentes, y que no disponga de sistema de intercambio ni estándares de transparencia. El incumplimiento normativo, en su caso, será responsabilidad del contribuyente si opera en esos territorios y no informa a la autoridad fiscal del país de origen. Esta conducta de *laissez faire* ha comportado que, según el FMI, estos países, a menudo muy pequeños en extensión y población, hayan conseguido acumular en 2009 un cuarto de la riqueza privada de todo el mundo. Las estimaciones del economista Gabriel Zucman apuntan a que el 40% de los beneficios de las grandes empresas son trasladados a paraísos fiscales cada año. Aprovechan vacíos legales y una legislación no adaptada al nuevo modelo económico y financiero, para trasladar contablemente beneficios a jurisdicciones donde tributen menos, y evitar pagar lo que les correspondería. Según los cálculos de Zucman, un 8% de la riqueza mundial se encuentra en paraísos fiscales, de la cual un 80% no se declara, lo que supone pérdidas millonarias de recaudación de los impuestos de renta, sucesiones y patrimonio. En realidad, debido a su alta opacidad, no existen datos exactos del volumen global real que escapa del control de las administraciones tributarias nacionales y todos los cálculos efectuados se basan en estimaciones en función de parámetros indirectos[41].

y su tendencia es a aumentar. Los estudios calculan que entre 2012 y 2017 el dinero escondido en zonas fiscales offshore ha crecido a un ritmo del 5% anual

39 Enron había creado 881 filiales en paraísos fiscales. La empresa Enron utilizó unos fondos de inversión denominados Special Purpose Vehicles (SPV), a los que denominó Raptor, para realizar transacciones consigo misma y retirar aparentemente riesgos de su balance. Con esta fórmula, Enron podía anotar ingresos por venta de gas a Raptor, recomprando el gas posteriormente, y sin anotar los gastos consecuentes. Si además Raptor compraba el gas con el dinero obtenido de un préstamo concedido por un banco, podía proporcionar fondos líquidos a Enron sin necesidad de que éste tuviera que acudir directamente a un banco. El resultado, el 2 de diciembre de 2001 Enron se declara en quiebra, cuando era llamada la mejor empresa de américa, con una facturación de 100.000 millones de dólares anuales y un valor por acción de 90 dólares en el año 2000.

40 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 38 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.
Conocida como «club de los países ricos», a partir de 2017, sus países miembros comprendieron colectivamente el 62,2 % del PIB nominal global (US $ 49,6 billones) y el 42,8 % del PIB global (Int $ 54,2 billones). Fuente Wikipedia.

41 Un estudio realizado por el grupo Tax Justice Network ha revelado que existen entre 17 y 26 billones de euros escondidos en paraísos fiscales, que habrían aportado 230.000 millones de euros en concepto de recaudación por impuestos. Los cálculos del estudio arrojan además que las 92.000 personas más ricas del mundo (un 0.001 por ciento de la población mundial) acumulan ocho billones de euros lo

Esta trampa legal, llamada base de la **erosión fiscal y traslado de beneficios o BEPS,** por sus siglas en inglés, no reporta ningún beneficio a la actividad económica real de los países receptores de fondos. El traslado de beneficios ocurre únicamente mediante artificios de ingeniería contable, de modo que el impacto en el crecimiento económico o la creación de empleo es nulo. Sin embargo, tiene un gran efecto perjudicial a efectos de recaudación. Los países receptores de fondos, como Suiza, Países Bajos, Luxemburgo, Malta, Irlanda y Bélgica consiguen recaudar impuestos que les corresponderían a otros países como Francia, Alemania, Italia, España, Suecia, el Reino Unido y Polonia.

La OCDE inició un ambicioso programa de reconocimiento y estudio de paraísos fiscales entre los años 1998 y 2000, resultado del cual se señalaron un total de 41 paraísos fiscales y 21 territorios con potencial dañino en el ámbito fiscal. Tras la reciente crisis financiera el G-20 se reunió en Londres en 2009 y elaboró una serie de listas en las que ubicó a los diferentes territorios susceptibles de ser paraísos fiscales. El criterio seguido, sin embargo, fue muy ambiguo y poco riguroso puesto que se basaba en la aplicación o, incluso, **únicamente compromiso** de que los territorios suscribieran un mínimo de 12 convenios bilaterales para el **intercambio de información fiscal a petición.** Y esos convenios serían válidos, aunque ambas partes fuesen "paraísos fiscales".

Así, tras la cumbre del G-20 de Londres quedaron 38 territorios en la lista gris (jurisdicciones comprometidas con los estándares de la OCDE) y 4 territorios en la lista negra (jurisdicciones que no se habían comprometido en nada). Salir de tales listas implicaba "limpiar" el nombre del territorio y además no había que asumir un coste demasiado excesivo, ya que la firma final del convenio bilateral ni siquiera era necesaria, para 2011 la OCDE ya no reconocía ningún territorio en la lista negra y sólo a 8 en la lista gris (OCDE, 2011).

Pero, el hecho de tener firmados convenios no debe entenderse como suficiente si no se produce un adecuado nivel de transparencia efectivo. El Convenio Marco de la OCDE preveía un intercambio de información no automático sino rogado, es decir que sólo se activaba ante la petición de información de una determinada operación o sujeto, información que en muchos casos se debía justificar para que se iba a utilizar y además sólo podía efectuarse una vez, con lo cual si la primera petición contenía algún error o imprecisión no podía efectuarse una nueva, con la prohibición de las llamadas **fishing expedition**.[42]

Mediante estos criterios, por ejemplo, Panamá salió de la lista oficial española de paraísos fiscales con la firma del Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio que entró en vigor el 25 de julio de 2011. La filtración masiva de información sobre los papeles de Panamá publicada de forma coordinada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) el 3 de abril de 2016, demostró que la **firma del convenio por sí solo no había sido un instrumento efectivo** en la lucha contra la opacidad tributaria. Las diversas filtraciones posteriores, (Bahama leaks, septiembre de 2016, Football leaks diciembre de 2016 Paradise papers, noviembre de 2017) no solo por el volumen económico y relevancia de las personas implicadas sino también por el elevado grado de impunidad con la que se ha actuado, hecho que sólo ha podido romperse con una filtración, han acreditado que los supuestos avances en la lucha contra los paraísos fiscales solo se han quedado en una cuestión de maquillaje.

El gran avance hacia la transparencia fiscal internacional **no es la firma de convenios** con intercambio de información, **es que dichos intercambios se produzcan de forma automática** y no rogada, pero, además, el Estado debe tener un sistema jurídico transparente para poder **conocer la identidad real de los sujetos que ostentan el control de dichos bienes.** Si se intercambia información, pero solo se da el dato de una persona jurídica domiciliada en un tercer Estado en el cual no se conoce la titularidad real de quien controla a la entidad, no se ha avanzado mucho en transparencia. En el año 2000 la OCDE creó el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información Tributaria, con el fin de elaborar la normativa para erradicar los paraísos fiscales y se basó en la **Ley FATCA**, vigente desde 2013 en EEUU, para controlar la evasión fiscal de residentes norteamericanos que tengan fondos en entidades financieras extranjeras.

El 29 de octubre de 2014, cincuenta países ratificaron en Berlín por iniciativa de la OCDE un acuerdo internacional para poner en marcha el intercambio automático mundial de datos de cuentas para

que, según el miembro de Tax Justice Network, John Christensen, pone de manifiesto que *"**la desigualdad es mucho, mucho peor de lo que enseñan las estadísticas oficiales**"*.

42 Fishing expedition: (en español se traduce como "expediciones de pesca"). Según el "Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios", el realizar "expediciones de pesca" implica ejecutar solicitudes de información especulativas que no tienen nexo alguno con una investigación o fiscalización en proceso. Siguiendo este criterio y según su artículo 4, apartado 1 del Modelo de Acuerdo del CIAT, el intercambio de información debería abarcar toda aquella que sea "previsiblemente relevante" para administrar y hacer cumplir las leyes tributarias nacionales. Versiones anteriores del Artículo 26 del Convenio Modelo OCDE sobre intercambio de información, referían la palabra "necesaria" en vez de "previsiblemente relevante". Esta modificación semántica no alteró el efecto de la disposición, sino que lo hizo más explícito para el rechazo a las "expediciones de pesca". **En este sentido, si el solicitante no demuestra la relevancia de la información solicitada para los efectos de una investigación o fiscalización tributaria, la parte requerida podría no atender dicha solicitud.**

combatir la evasión fiscal mediante el ***Common Reporting Standard, CRS***[43]. Este mecanismo se materializa en la obligación de las instituciones de los países acogidos al Acuerdo, de cumplimentar un formulario que identifique la **residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras**. Posteriormente esta información obtenida por las autoridades fiscales de un país es intercambiada automáticamente con los demás acogidos al Acuerdo.

Pero no solo se trata de firmar acuerdos de intercambio de información, lo importante es cumplirlos. Según datos de la OCDE, las Islas Vírgenes Británicas, en materia fiscal, están al mismo nivel de transparencia que España, Francia o Alemania. Sin embargo, en esa diminuta isla están registradas 830.000 empresas, cuando su población no alcanza los 20.000 ciudadanos.

En mayo de 2013, el Parlamento Europeo, a través del conocido como **Informe Kleva23,** reclamó un planteamiento común sobre los paraísos fiscales. Además, el informe contenía un resumen de los trabajos realizados por la Unión Europea, un diagnóstico de la situación y una breve descripción de las medidas propuestas. Posteriormente, en junio de 2015 la UE publicó una lista de paraísos fiscales creada a partir de un conjunto de criterios de los países miembros. Cuando un país o jurisdicción figura en al menos diez listas nacionales, aparece en esta lista europea.

Siguiendo las directrices de la OCDE, la UE, para mejorar la gobernanza fiscal internacional, elabora una lista de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales. En ella figuran los países no pertenecientes a la UE que fomentan las prácticas fiscales abusivas que erosionan los ingresos del impuesto de sociedades de los Estados miembros, según la terminología de la OCDE. Al determinar conjuntamente cuáles son esos países, los Estados miembros pueden actuar juntos para ejercer presión a favor de las reformas. De acuerdo con los criterios de la Comisión Europea, el objetivo no es señalar y poner en evidencia a los países, sino fomentar un cambio positivo de su legislación y prácticas fiscales a través de la cooperación internacional.

A partir de 2020, la lista se actualiza dos veces al año. Ahora bien, para muchos analistas la lista es incompleta, ya que faltan muchos territorios que permiten operaciones de erosión de la base imponible, algunos dentro de la misma UE. El problema es que el tratamiento del concepto paraíso fiscal se realiza a nivel formal, poniendo el foco en el intercambio de información; pero todavía quedan por analizar las prácticas fiscales perniciosas que desarrollan determinados estados dentro de la UE como Luxemburgo, Irlanda o Países Bajos.

4.1.1 LOS PARAÍSOS FISCALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

En España, el Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio, reformado por el RD 116/2003 y la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LMPFF), **detallaban una lista de 48 territorios** que tenían esa consideración para las autoridades españolas; no obstante nuestra pertenencia a la UE así como a la OCDE mantenían esa lista obsoleta, ya que por la vía de la firma y revisión de Convenios de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, así como por la firma de Acuerdos de Intercambio de Información, el contenido de la misma permanece en constante revisión. En la Ley 36/2006 se introducen **dos nuevos conceptos** para que un territorio sea considerado paraíso fiscal junto a los conceptos del RD 1080/1991:

a. El hecho que sean territorios **con escasa o nula tributación.**

b. **El intercambio efectivo** de información tributaria.

El RD 1804/2008 que desarrolla la LMPFF(Ley de medidas de prevención del fraude fiscal), determinando los casos en que no existe intercambio efectivo de información tributaria:

» Cuando transcurran más de 9 meses desde la solicitud de información sin respuesta.

» Negativa sin justificación a aportar datos.

» Entrega de información defectuosa o incompleta.

En todo caso la clasificación de un territorio como paraíso fiscal **quedará subordinada a los criterios que se delimiten dentro de la UE** siguiendo las recomendaciones de la OCDE.

43 **El CRS es un contrato marco entre Estados soberanos.** Sus disposiciones están establecidas en la legislación de los diferentes Estados firmantes. Así, no existe un acuerdo universalmente vigente entre los países firmantes asegurando que realmente intercambiarán datos entre ellos de forma automática, independientemente de sus posibilidades técnicas. La normativa de la OCDE prevé que los países firmantes deben celebrar primeramente un acuerdo de CRS bilateral individual. Esto recuerda al procedimiento que siguen los acuerdos de doble imposición. Ningún país está obligado a cooperar con todos los demás países. Suiza, por ejemplo, ya anunció que solo intercambiaría datos con sus socios comerciales más importantes.

4.1.2 LOS PARAÍSOS FISCALES Y LA UE

La Comisión Europea había encontrado un mecanismo para luchar contra estas prácticas mediante la calificación de determinados acuerdos "legales" entre Estados y operadores económicos (los llamados **"Tax rullings")** que permitían a empresas multinacionales obtener importantes ahorros fiscales mediante un acuerdo previo, en muchos casos secreto, con un Estado miembro de la Unión Europea. El escándalo de la filtración de los acuerdos con Luxemburgo[44], llevo a la Comisión Europea a exigir la transparencia total de dichos acuerdos, aunque fueran verbales, para determinar si se ajustan o no a la normativa comunitaria.

De acuerdo con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), se prohíbe a los Estados miembros conceder ayudas a empresas, incluyéndose dentro de este término las medidas de carácter fiscal (principio de no discriminación fiscal), que permitan a la empresa situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores. Así, el artículo 107.1 del TFUE establece que son incompatibles con el mercado interior -y, por lo tanto, en principio están prohibidas- las ayudas otorgadas por los Estados miembros o financiadas con fondos estatales (i.e., no las ayudas concedidas por la Comisión o con fondos europeos), bajo cualquier forma, que puedan afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros; que falseen o amenacen con falsear la competencia y/o que favorezcan a determinadas empresas o productos.

La Comisión Europea ha analizado determinadas decisiones fiscales que comporten una discriminación a efectos de la libre competencia, dentro del concepto de "**ayuda de Estado".** El mecanismo de control sobre las medidas fiscales ha intentado someter las actividades de algunos países que han generado situaciones de planificación fiscal agresiva[45], con un perjuicio evidente para los otros Estados de la UE.

En 2016 la Comisión Europea emitió una resolución contra los acuerdos fiscales entre Irlanda y Apple[46], considerándolo una ayuda de Estado. En su decisión, la Comisión había considerado que determinados acuerdos (tax rulings) suscritos con el fisco irlandés en 1991 y 2007 implicaban un trato de favor para Apple respecto de la tributación que le hubiera correspondido, con lo cual obligaba a Apple a devolver la cantidad de 13.000 millones de euros al fisco irlandés.

Sin embargo, con fecha 15 de julio de 2020, el Tribunal General de la Unión Europea, ha dictado sentencia en la cual anula la decisión de la Comisión Europea[47] porque, si bien respalda la posibilidad de que la Comisión utilice la prohibición de conceder ayudas de Estado para combatir determinados esquemas de planificación fiscal, también reconoce que la aplicación de dichas reglas es compleja y está sujeta a distintas interpretaciones igualmente válidas, por lo que la Comisión debe extremar su diligencia en la prueba de la ilegalidad de la medida. En este sentido, el TGUE entiende que la Comisión no ha probado suficientemente que los tax rulings que Irlanda otorgó a Apple supusieran un ahorro frente a lo que realmente le correspondía pagar con arreglo a las funciones y riesgos efectivamente localizados en Irlanda.

Si bien dicha sentencia ha supuesto un mazazo a la actuación de la Comisión por regularización respecto a las ayudas de Estado, resulta evidente que el camino adecuado a recorrer es la armonización fiscal dentro de la UE, otorgando competencias claras y directas a las autoridades comunitarias para evitar estas situaciones de abuso.

44 El caso Lux Leaks, es un escándalo financiero que reveló en noviembre de 2014 los detalles de las operaciones secretas de 343 grandes empresas transnacionales para evitar el pago de impuestos. Las operaciones tuvieron el apoyo del Autoridades gubernamentales de Luxemburgo lo que causó gran indignación en Europa, ya que se habrían producido grandes pérdidas económicas a los demás miembros de la Unión Europea en favor de las empresas transnacionales en un momento de la Crisis económica de 2008-2015.

45 Se entiende por planificación fiscal agresiva como las distintas técnicas que han sido identificadas por la OCDE y por la UE como fiscalmente agresivas, entre las que se incluyen:
- La creación de estructuras societarias o instrumentos financieros de carácter híbrido para explotar asimetrías en las normas tributarias de diferentes países.
- Las operaciones de precios de transferencia en las que, mediante sociedades filiales de un grupo, se elige la jurisdicción fiscal donde se somete a gravamen el beneficio, incluso teniendo en cuenta el principio de Arm's Leght. Las multinacionales pueden ilegítimamente manipular el precio, separando artificialmente sus activos, funciones, riesgos, alterando la cadena de valor y localizando la tributación en un país de baja tributación.
- El uso de estructuras y/o nuevas tecnologías para minimizar la necesidad de presencia física en una jurisdicción fiscal, llevando a cabo determinadas funciones desde otro lugar. Así, algunas actividades pueden realizarse asegurándose que no dan lugar a la creación de un establecimiento permanente.
- La utilización de transacciones artificiales o creación de sociedades instrumentales que explotan los Convenios de doble imposición internacional (en adelante, CDI), permitiendo a la multinacional un "Treaty Shopping", disfrutando de los beneficios de un tipo inferior de retención en dividendos, intereses o cánones.

46 Apple sólo pagó un tipo del 1% por el impuesto de sociedades por sus beneficios en Europa en 2003 que en 2014 redujo al 0,005%

47 La justicia europea ya rechazó en su momento decisiones comunitarias en la misma línea, como la que instaba a Starbucks a devolver 30 millones a Holanda o la que obligaba a 39 empresas belgas a hacer lo mismo con una factura fiscal de 700 millones

4.1.3 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Ante la falta de instrumentos jurídicos internacionales, la OCDE ha liderado la lucha contra la elusión y evasión fiscal internacional mediante la aprobación de convenios y recomendaciones de estándares de transparencia para prevenir el fraude y el blanqueo de capitales.

La normativa fiscal de los Estados suele gravar la renta generada por un contribuyente a nivel mundial, con lo cual aquellas operaciones trasnacionales podrían ser gravadas por dos territorios simultáneamente. Par evitarlo y facilitar las operaciones internacionales, los Estados firman convenios de doble imposición en base al modelo tipo de la OCDE. Ahora bien, en muchos casos, ya sea por su redacción poco clara, por las lagunas jurídicas e interpretativas, o por cómo se regulan las relaciones con terceros países Offshore, en ocasiones estos convenios acaban produciendo un efecto perverso, y de hecho han acabado llamándose convenios de ninguna imposición.

En términos concretos, si una multinacional genera rentas en un país A, mediante el convenio, podrá tributar en el país B donde esté situada su residencia; ahora bien si resulta que el país B tiene una legislación más laxa sobre el control fiscal, y sobre sus relaciones con terceros países offshore, aparece una tercera figura en un país C, que mediante el cobro de servicios inexistentes o inflados, supuestos préstamos con elevados intereses, o cobro de royalties comporta que la multinacional que genera sus rentas en el país A, tributa en B, pero mediante sus relaciones con terceras empresas situadas en territorios offshore (controladas por cierto por la misma empresa), la tributación efectiva de esta multinacional resulte muy baja o casi inexistente. Se trata de la figura conocida como los **"treaty shopping",** esto es, la utilización incorrecta o abusiva de los convenios, o, en otras palabras, el disfrute de sus beneficios por personas que, según los propios términos del convenio, no tienen derecho a los mismos (residentes en territorios offshore). Así el uso de "sociedades refugio o base" (base companies) y a las "sociedades instrumentales o de canalización" (conduit companies) mecanismos híbridos han generado que estos convenios, en lugar de evitar el fraude fiscal, se hayan comportado como mecanismos de "legalización" de conductas evasoras.

4.2 EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE

BEPS (del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios»[48]) es el término que designa en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas, mecanismos no deseados e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica, y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades.

El proyecto BEPS de la OCDE analiza la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer "desaparecer" beneficios con efectos fiscales, o bien trasladarlos hacia ubicaciones donde goza de una débil imposición, lo que deriva en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, estos mecanismos se han convertido en un serio problema.

Si bien algunas estrategias de planificación impositiva de BEPS podrían ser ilegales, el problema principal es que la mayoría no lo son. Las disposiciones de BEPS se benefician habitualmente de normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas pretéritas y no en la economía globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de intangibles, como la propiedad intelectual. Por este motivo, los países del G-20 y de la OCDE, junto con un amplio número de países no miembros, países desarrollados, emergentes y en desarrollo, han decidido colaborar conjuntamente con la finalidad de modernizar las normas impositivas internacionales para limitar los problemas de BEPS.

48 La iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting o– Erosión de la base imponible y traslado de beneficios) fue lanzada en 2013 por la OCDE y puede dividirse en tres etapas: el Reporte BEPS (febrero 2013) que contiene un diagnóstico general de este problema, el Plan de Acción (julio 2013) que muestra el cambio de paradigma de la fiscalidad internacional desde este organismo, y los informes finales (diciembre 2015) que contienen resultados del trabajo en forma de estándares internacionales, propuestas de reforma normativa y recomendaciones para los países.

Por otra parte, el mencionado informe de la OCDE, refleja datos en relación con la Inversión directa extranjera, que ponen de manifiesto los países desde donde se realizan las inversiones. Por ejemplo, Barbados, Bermudas y las Islas Vírgenes Británicas, recibieron más inversión directa que Alemania en 2010. También las Islas Vírgenes Británicas, figuran como el segundo país inversor en China, después de Hong-Kong, y Bermudas es el tercer inversor en Chile; Isla Mauricio es el primer inversor en la India (con un 24%); y Chipre (con el 28%), Islas Vírgenes Británicas (con el 12%), las Islas Bermudas (con el 75%) y las Bahamas (con el 6%) son los países principales inversores en Rusia.[49]

El paquete BEPS de la OCDE/G-20 publicado en octubre de 2015 contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica **cambios en materia de convenios tributarios bilaterales,** incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal; la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual y las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS.

La OCDE presentó en julio de 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS y que recibió el respaldo en la Cumbre del G20 de San Petersburgo de 2013. En este plan de acción se incluían **quince medidas** cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de la evasión fiscal de las empresas multinacionales. Las medidas han supuesto un revulsivo en la fiscalidad internacional, aunque todavía no se han implementado de forma plena. El desarrollo normativo de dichas medidas corresponde a cada Estado u organización supranacional como la UE, medidas que se han puesto en marcha si bien no con la agilidad y amplitud necesarias.

Las medidas se muestran en el cuadro siguiente[50]:

49 Según datos del Fondo monetario internacional 2010

50 Fuente http://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf

GRÁFICO 4

Marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20

Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

BEPS hace referencia a las estrategias de planificación fiscal que aprovechan vacíos y discordancias en las normas fiscales para trasladar artificiosamente beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación y con nula o mínima actividad económica, dando lugar a:

» **el pago de cantidades pequeñas o nulas en concepto de impuesto de sociedades;**

» **pérdidas en la recaudación de los gobiernos por importe, como mínimo, de 100 a 240 mil millones de USD, equivalente al 4-10% de los ingresos mundiales derivados del impuesto de sociedades.**

2015

Con arreglo al proyecto BEPS de la OCDE y el G-20, más de 60 países han elaborado 15 acciones para abordar la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una fiscalidad más transparente (paquete de medidas BEPS)

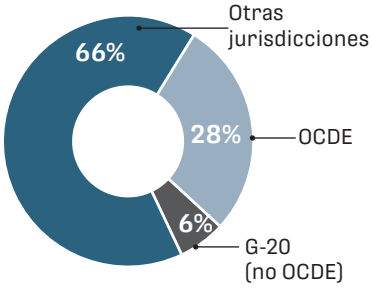
Acción 1 ECONOMÍA DIGITAL	Acción 2 MECANISMOS HÍBRIDOS	Acción 3 NORMATIVA SOBRE CFC	Acción 4 DEDUCCCIONES DE INTERESES	Acción 5 PRÁCTICAS FISCALES PERNICIOSAS
Acción 6 ABUSO DE CONVENIOS FISCALES	Acción 7 ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	Acción 8 PRECIOS DE TRANSFERENCIA	Acción 9 PRECIOS DE TRANSFERENCIA	Acción 10 PRECIOS DE TRANSFERENCIA
Acción 11 ANÁLISIS DE DATOS SOBRE BEPS	Acción 12 PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	Acción 13 DOCUMENTACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	Acción 14 RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS	Acción 15 INSTRUMENTO MULTILATERAL

15 Acciones BEPS

2016

El Marco inclusivo (MI) sobre BEPS de la OCDE y el G-20 se creó para garantizar que los países y jurisdicciones interesados, incluidas las economías en desarrollo, pudieran participar en condiciones de igualdad en el desarrollo de estándares sobre cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, revisando y fiscalizando al mismo tiempo la implementación del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20.

Más de 130 miembros del Marco Inclusivo



2017

En 2017 se celebró la primera ceremonia de alto nivel para la firma del **Instrumento Multilateral (MLI).** Hasta la fecha lo han firmado más de 85 jurisdicciones, lo que ha facilitado la aplicación eficaz de las medidas BEPS relacionadas con convenios fiscales sin necesidad de renegociar bilateralmente convenios fiscales de forma individual. En última instancia, más de 1.500 convenios fiscales resultarán modificados.

4.3 LA UE Y LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

4.3.1 LA FISCALIDAD EN LOS TRATADOS

En el ámbito de la fiscalidad, la UE es un actor esencial para poder desarrollar mecanismos transnacionales de prevención del fraude. El problema jurídico base es que el **Tratado de la Unión Europea (TUE)** no contempla competencias legislativas explícitas **en el ámbito de los impuestos directos**, como el impuesto sobre la renta o el impuesto de sociedades, **que quedan bajo la jurisdicción y regulación exclusiva de los Estados,** excepto en aquellas medidas contrarias al concepto ayuda de Estado de acuerdo con el artículo 107 del TFUE, como se ha analizado anteriormente.

En materia de fiscalidad indirecta, ya desde el inicio la UE[51] adquirió competencias respecto a los tributos aduaneros, con la finalidad de garantizar el concepto de mercado interior. Así la política arancelaria de la UE es única con la finalidad de que un producto manufacturado fuera de la UE pueda entrar en su territorio con reglas idénticas. Una vez dentro, los Estados deben garantizar la libertad de circulación de las mercaderías. Respecto al IVA como se verá más adelante, la UE ostenta competencias para garantizar las libertades comunitarias, regulando los aspectos básicos de la tributación indirecta. No obstante, **la UE supervisa las normas fiscales nacionales** en determinados ámbitos, especialmente los relacionados con las políticas de la UE que afectan a las empresas y los consumidores a fin de **garantizar la libre circulación de mercancías, servicios y capitales** en el mercado único de la UE; velar por que las empresas de un país **no se vean favorecidas injustamente** sobre sus competidores en otros países y **garantizar que los impuestos no discriminen a los consumidores,** trabajadores o empresas de otros países miembros.

4.3.2 EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO EN MATERIA FISCAL

La posibilidad de adoptar medidas fiscales se debe entender de forma indirecta de acuerdo con los tratados, por ejemplo, la legislación relativa a la fiscalidad de las sociedades toma como base el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en el que se autoriza la adopción de directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el mercado interior, por unanimidad y con arreglo al procedimiento de consulta.

El procedimiento legislativo común de la UE se divide básicamente en el ordinario y el especial. En el primero, la iniciativa de la norma corresponde en exclusiva a la Comisión Europea, y su aprobación debe efectuarse de forma conjunta por el Parlamento Europeo y el Consejo[52]. Por otra parte, la fiscalidad es uno de los pocos ámbitos en los que las decisiones siguen adoptándose a través de un procedimiento legislativo especial[53].

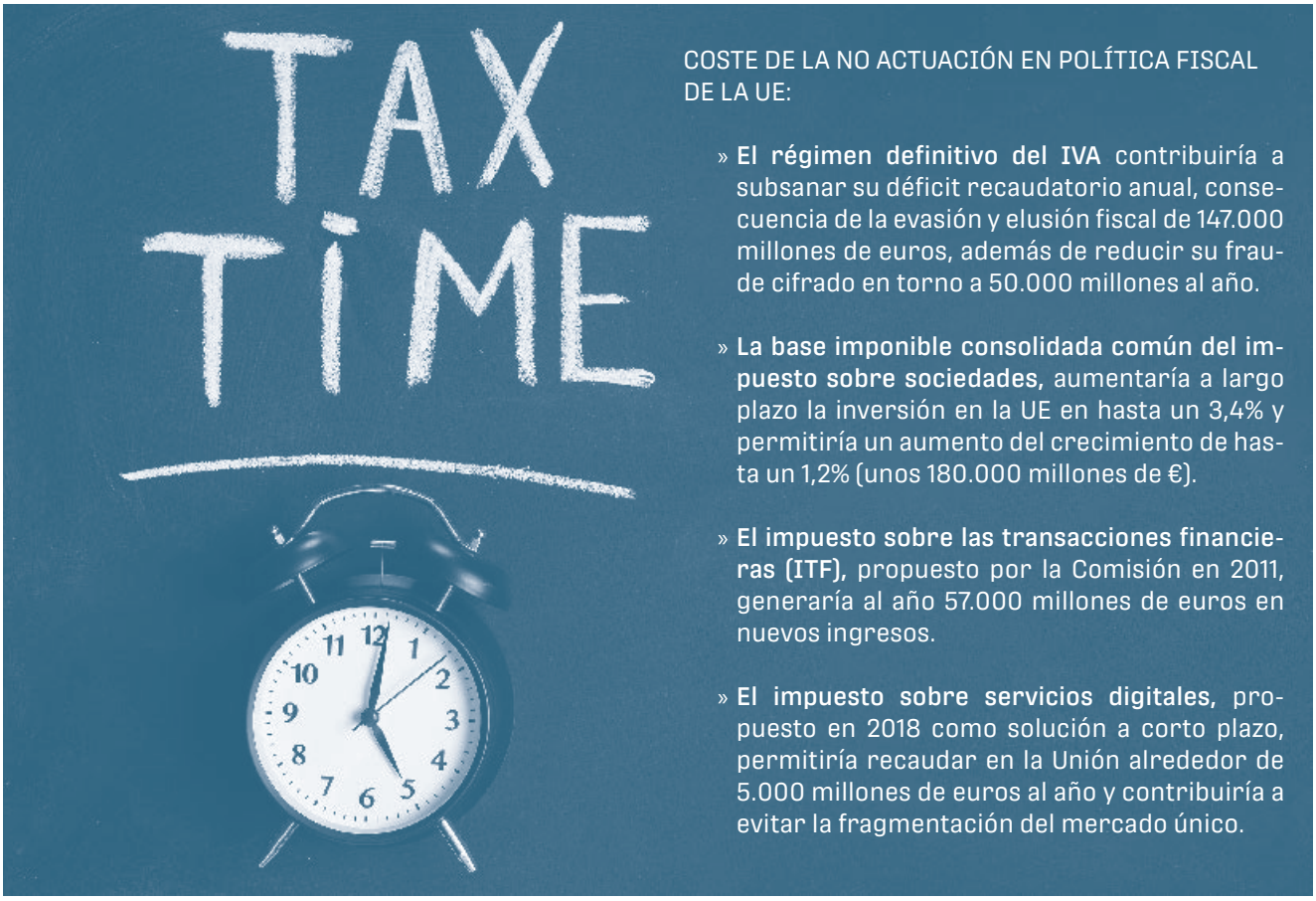
A lo largo de los años, **la regla de la unanimidad ha impedido avanzar sobre iniciativas fiscales** importantes que materialicen todas sus posibilidades a la hora de ayudar a preservar y profundizar el mercado único y apoyar un crecimiento integrador en todos los países.

Respecto a la **libre circulación de capitales,** una de las libertades básicas de la UE, el **artículo 65 del TFUE** permite a los Estados miembros que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. No obstante, en 1995, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió, que el **artículo 45 del TFUE** era directamente aplicable en materia de fiscalidad y de seguridad social. Dicho artículo establece que **la libre circulación de trabajadores *«supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad […], con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo».*** En virtud de los **artículos 110 a 113 del TFUE** los Estados miembros deben entablar **negociaciones**

51 Creada en 1968, la unión aduanera de la UE, facilita el comercio a las empresas de la UE, armoniza los derechos de aduana sobre las mercancías procedentes de fuera de la UE y ayuda a proteger a los ciudadanos, los animales y el medio ambiente de Europa. En la práctica, implica que los 27 países de la UE aplican las mismas tarifas a las mercancías importadas en su territorio procedentes del resto del mundo y no aplican tarifas internas.

52 TFUE, artículo 289.1: El procedimiento legislativo ordinario consiste en la **adopción conjunta** por el Parlamento Europeo y el Consejo, a **propuesta de la Comisión,** de un reglamento, una directiva o una decisión

53 TFUE, artículo 289.2: En los **casos específicos** previstos por los Tratados, la adopción de un reglamento, una directiva o una decisión, bien por el Parlamento Europeo con la participación del Consejo, bien por el Consejo con la participación del Parlamento Europeo, constituirá un procedimiento legislativo especial.



COSTE DE LA NO ACTUACIÓN EN POLÍTICA FISCAL DE LA UE:

- **El régimen definitivo del IVA** contribuiría a subsanar su déficit recaudatorio anual, consecuencia de la evasión y elusión fiscal de 147.000 millones de euros, además de reducir su fraude cifrado en torno a 50.000 millones al año.
- **La base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades,** aumentaría a largo plazo la inversión en la UE en hasta un 3,4% y permitiría un aumento del crecimiento de hasta un 1,2% (unos 180.000 millones de €).
- **El impuesto sobre las transacciones financieras (ITF),** propuesto por la Comisión en 2011, generaría al año 57.000 millones de euros en nuevos ingresos.
- **El impuesto sobre servicios digitales,** propuesto en 2018 como solución a corto plazo, permitiría recaudar en la Unión alrededor de 5.000 millones de euros al año y contribuiría a evitar la fragmentación del mercado único.

sobre la supresión de la doble imposición dentro de la Unión. El artículo **55 TFUE prohíbe la discriminación** entre los nacionales de los Estados miembros en lo que respecta a la **participación en el capital de las sociedades.** Sin embargo, l**a mayoría de los acuerdos en el ámbito de los impuestos directos quedan fuera del Derecho de la Unión.** Una densa red de convenios bilaterales en los que participan Estados miembros y terceros países regula la imposición de los flujos de renta transfronterizos, hecho que complica la regulación sobre la fiscalidad de las personas.

Ahora bien, de acuerdo con los **tratados se considera justificable la existencia de cierto grado de armonización en la tributación de las sociedades** a fin de evitar distorsiones de la competencia (particularmente en lo relativo a decisiones de inversión) y la «competencia fiscal», así como de limitar las posibilidades de manipulación contable.

Finalmente, en las propuestas relativas a la fiscalidad, el papel del **Parlamento Europeo queda limitado** por lo general al **procedimiento de consulta** y sus resoluciones han apoyado globalmente todas las propuestas de la Comisión en los ámbitos de la fiscalidad de las sociedades y de la fiscalidad directa de las personas físicas, pero defendiendo al mismo tiempo un alcance más amplio.

El Parlamento trabaja en informes anuales sobre la fiscalidad. El primero de ellos fue aprobado en f**ebrero de 2012,** y abordaba, en particular, cuestiones relacionadas con la doble imposición. En el **informe de 2015** se condenaron las políticas tributarias agresivas y se apostó por un planteamiento común que permitiera, a la par que el correcto funcionamiento del mercado único, un refuerzo de las medidas para luchar contra el fraude, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva.

A raíz de los trabajos de las comisiones especiales de carácter temporal sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares, el Parlamento adoptó dos Resoluciones: TAXE y TAXE 2.

Posteriormente, **en 2016,** y con motivo de la filtración de los «papeles de Panamá», el Parlamento Europeo **constituyó una comisión de investigación (la Comisión PANA)** encargada de investigar los presuntos casos de infracción y mala administración en la aplicación del Derecho de la Unión Europea en relación con el blanqueo de capitales y la elusión y evasión fiscal. En **octubre de 2017,** la Comisión PANA aprobó su informe de investigación final, a raíz del cual el Parlamento aprobó una Recomendación al Consejo y a la Comisión.

Finalmente, el Parlamento constituyó, **en marzo de 2018,** la Comisión Especial sobre Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales (TAX3), que aprobó un informe en marzo de 2019.

4.3.3 LA ARMONIZACIÓN FISCAL

4.3.3.1 La fiscalidad de las empresas

Las propuestas de **armonización del impuesto de sociedades** se vienen debatiendo desde hace varias décadas[54]. En 1980, la Comisión, consciente de que los intentos de armonización estaban condenados al fracaso, decidió centrarse en la adopción de medidas para la realización del mercado interior. A través de las «Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas» de 1990, se adoptaron tres propuestas:

- Directiva sobre fusiones (90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE).
- Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435/CEE, actual Directiva 2011/96/UE).
- Convenio sobre el procedimiento arbitral (90/436/CEE).

La Directiva, propuesta en 1991, sobre pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales es una muestra de la lucha entablada con los Estados miembros: aunque se revisó, y a pesar del dictamen favorable del Parlamento, la Comisión retiró la propuesta ante la falta de acuerdo en el Consejo. En 1998, como parte del «paquete Monti», se presentó una nueva versión, adoptada como Directiva 2003/49/CE.

En 1991 se creó asimismo el Comité Ruding de expertos independientes, en cuyo informe se recomendaba un programa de actuación para suprimir la doble imposición, armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades y garantizar la plena transparencia de las ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión. La Comisión formuló una serie de propuestas, que fueron retiradas posteriormente.

En 1996 la Comisión presentó un nuevo enfoque en materia de fiscalidad. En el ámbito del impuesto de sociedades, su principal resultado fue el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, adoptado en forma de Resolución del Consejo en 1998. El Consejo también creó un Grupo del Código de Conducta (conocido como el «Grupo Primarolo»), encargado de examinar los casos de imposición societaria injustificada.

En el año 2001 la Comisión preparó un estudio analítico de la fiscalidad de las empresas en la Comunidad Europea (SEC (2001)1681). En la Comunicación complementaria de la Comisión (COM (2001)0582) se señalaba que los principales problemas a los que se enfrentaban **las empresas** estriban en que **se encuentran en un mercado interior en el que se aplican regímenes fiscales distintos.** La Comisión propuso diferentes enfoques con el objetivo de ofrecer una base consolidada para todas las actividades empresariales a escala de la Unión:

- Imposición en el país de origen.
- Base imponible consolidada común opcional (BICIS).
- Impuesto de sociedades europeo, y base imponible única armonizada obligatoria.

2004. Creación de un grupo de trabajo, cuya labor se plasmó en una **propuesta de la Comisión (COM (2011)0121). La «base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades» (BICCIS)** propuesta implicaría que las empresas se beneficiarían, entre otras cosas, de un sistema de ventanilla única a la que dirigirse para solicitar devoluciones de impuestos. Además, podrían consolidar todas las pérdidas y ganancias producidas en la Unión. Por otro lado, los Estados miembros conservarían la totalidad de sus competencias para fijar sus impuestos de sociedades. La cronología es la siguiente:

Abril 2012. Parlamento aprobó una Resolución legislativa sobre la propuesta.

Junio 2015. La Comisión presentó, una estrategia para la reactivación en 2016 de la propuesta BICCIS, al objeto de relanzar las negociaciones en el seno del Consejo. Se optó por un proceso en dos fases, separando la base común y los elementos de consolidación, con dos propuestas legislativas conectadas entre sí: una relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS), y otra relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). Esta propuesta renovada, encajaría con la labor llevada a cabo por la OCDE. También podría, asimismo, combatir la elusión fiscal al acabar con ciertas zonas grises existentes entre los distintos sistemas nacionales.

54 Informe Neumark de 1962, el informe Van den Tempel de 1970, la propuesta de Directiva de 1975 sobre la aproximación de los tipos impositivos entre el 45 % y el 55 %.

Marzo 2018. La Comisión propuso dos directivas del Consejo destinadas a garantizar una imposición justa de las empresas que prestan servicios digitales. La Unión sigue trabajando en pro de una solución global sobre la fiscalidad digital en el marco G20/OCDE.

Octubre 2019. La vicepresidenta de la Comisión, Margrethe Vestager, se comprometió a elaborar una propuesta de la Unión sobre la fiscalidad digital si a finales de 2020 no se alcanza un acuerdo mundial.

4.3.3.2 La equidad y la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa

En 2008, a raíz de la crisis financiera, comenzó a prestarse mayor atención a la lucha contra la elusión fiscal y a una fiscalidad equitativa para las empresas. Uno de los elementos necesarios para alcanzar estos objetivos es una mayor transparencia, tal como quedó de manifiesto en el paquete de medidas para mejorar la transparencia, de marzo de 2015, del que formaban parte la Directiva del Consejo sobre el intercambio automático de información entre los Estados miembros en lo que respecta a las resoluciones fiscales (Directiva (UE) 2015/2376) y la Comunicación sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales (COM(2015)0136).

En 2015, la Comisión adoptó un plan de acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea (COM (2015)0302), que incluía una reforma del marco fiscal de las empresas al objeto de combatir los abusos fiscales, garantizar unos ingresos sostenibles y propiciar un mejor entorno empresarial en el mercado interior.

Posteriormente, en enero de 2016, la Comisión presentó un paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal que incluía, entre otros elementos, una propuesta de Directiva contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado que fue adoptada en julio de ese mismo año. En abril de 2016, la Comisión propuso una modificación de la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales. La propuesta exige a las empresas multinacionales que hagan públicos determinados elementos de la información presentada a las autoridades tributarias.

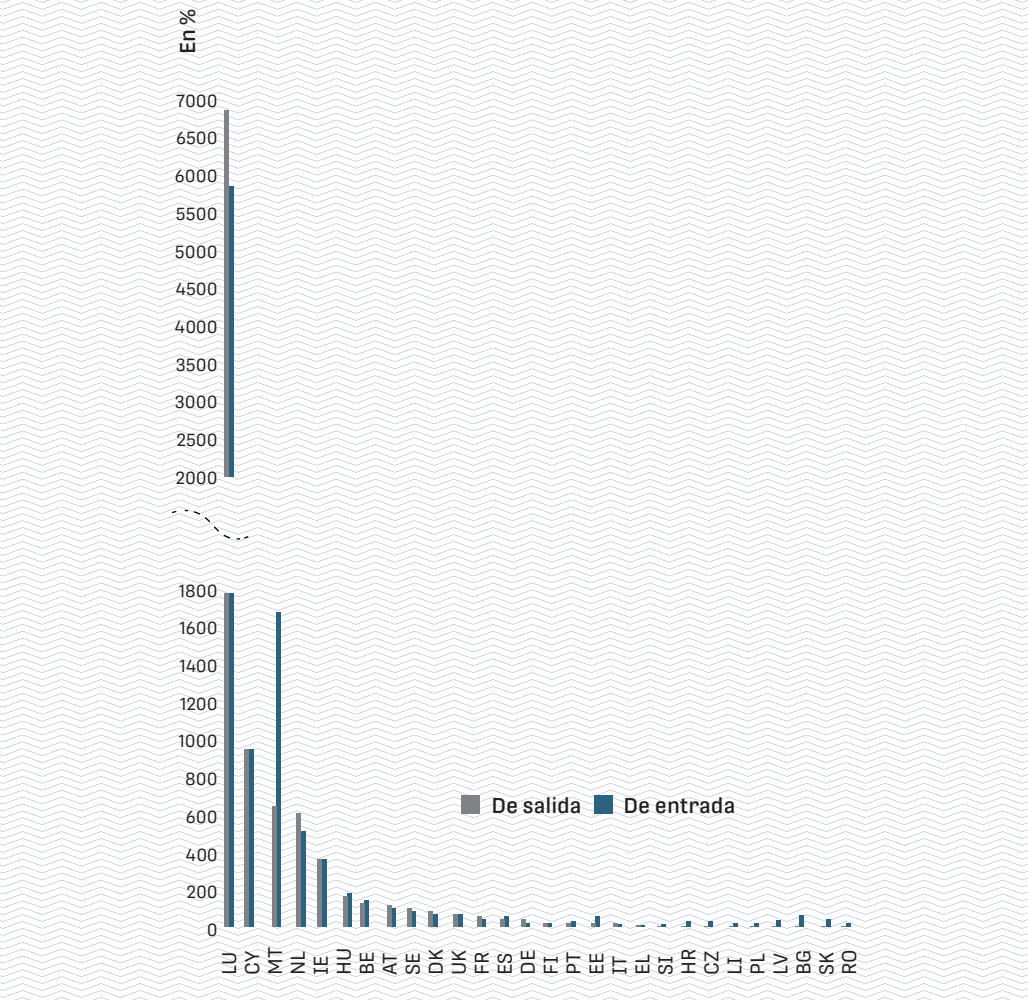
En mayo de 2018, el Consejo adoptó nuevas normas de transparencia aplicables a los intermediarios (por ejemplo, consultoras, bancos, abogados, asesores fiscales) que diseñan o venden regímenes fiscales potencialmente perjudiciales.

Por otra parte, los regímenes tributarios de los Estados miembros han de cumplir las normas sobre ayudas estatales de la Unión. En este sentido, el Parlamento Europeo, en relación con las investigaciones que está llevando a cabo la Comisión sobre las resoluciones fiscales a determinadas empresas, constituyó la Comisión Especial sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares (Comisión TAXE), de carácter temporal. y, posteriormente, la Comisión TAXE 2.

Los efectos distorsionadores de los regímenes fiscales no armonizados, se ponen de manifiesto en el gráfico siguiente[55], en el que se constata que países pequeños de la UE como Luxemburgo Chipre, Malta y Países Bajos, lideran ampliamente la canalización de la inversión extranjera en la UE. Este dato no puede entenderse sin los beneficios fiscales que dichos territorios otorgan a las inversiones, hecho que distorsiona claramente el principio de unidad de mercado de la UE.

55 Fuente: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-agressive-tax-planning_es.pdf

GRÁFICO 5: SITUACIÓN DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA EN PORCENTAJE DEL PIB, 2015



4.3.3.3 La fiscalidad de las personas físicas. El impuesto sobre la renta

La fiscalidad de las personas trabajadoras y/o pensionistas que reciben su salario o pensión en un Estado miembro, pero viven o tienen familiares a su cargo en otro Estado miembro siempre ha sido una cuestión controvertida. Aunque, en general, se ha evitado la doble imposición mediante convenios bilaterales, todavía quedan por resolver cuestiones como las relativas a la aplicación de las diferentes formas de reducción impositiva en el país de residencia a los ingresos recibidos en el país en que se trabaja.

Con el fin de garantizar la igualdad de trato entre trabajadores/as residentes y no residentes, la Comisión propuso una Directiva sobre la armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libre circulación de trabajadores/as en la Comunidad, en virtud de la cual se habría aplicado el principio de imposición en el país de residencia. Tras el rechazo del Consejo, la propuesta se retiró, y la Comisión se limitó a publicar una Recomendación sobre los principios que deberían aplicarse al trato fiscal de los ingresos de no residentes. Además, se iniciaron procedimientos contra algunos Estados miembros por discriminación contra trabajadores/as extranjeros.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia resolvió en 1993, que un Estado miembro no puede dispensar a los no nacionales procedentes de otro Estado miembro un trato menos favorable en relación con la recaudación de los impuestos directos que el concedido a un nacional propio. En general, la integración en el ámbito de la fiscalidad directa de las personas físicas ha evolucionado, más que por propuestas legislativas, por resoluciones del Tribunal de Justicia.

Finalmente, en octubre de 2017, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2017/1852 con el fin de mejorar los actuales mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición donde dos o más países reivindican el derecho a gravar las mismas rentas o beneficios en la Unión Europea.

4.3.3.4 La fiscalidad de los intereses bancarios y de otro tipo de carácter transfronterizo

El contribuyente debe declarar los intereses que ha recibido, pero en la práctica, la libre circulación de capitales, junto con la existencia del secreto bancario, ha aumentado las posibilidades de evasión fiscal. Algunos Estados miembros imponen una retención sobre los ingresos por intereses.

En 1989, la Comisión propuso el establecimiento de un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses, fijado en un tipo del 15 %. Dicha propuesta se retiró y fue sustituida por otra destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses, con un tipo del 20 %. Tras largas negociaciones, se llegó a un compromiso y se adoptó la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Posteriormente fue sustituida por la Directiva 2014/107/UE, más ambiciosa, que prevé, junto con la Directiva 2011/16/UE, un exhaustivo intercambio de información entre Administraciones respecto de cualquier cuenta o posición financiera.

4.3.3.5 El impuesto sobre el valor añadido (IVA)

Está recogido en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y la armonización del IVA se realizó en varias etapas con objeto de aumentar la transparencia en el comercio interior de la Unión.

En 1970 se decidió financiar el presupuesto de la Comunidad Económica Europea a partir de los recursos propios de la Comunidad. Estos recursos debían incluir pagos basados en una proporción del IVA obtenido mediante la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente. En 1985, la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el mercado interior, en cuya parte III se abordaba la supresión de barreras fiscales. La necesidad de actuación en materia de IVA se derivaba de la aplicación del **«principio del país de destino».**

En 1987, la Comisión propuso una evolución hacia el **«principio del lugar de origen»** según el cual las transacciones entre los Estados miembros se gravarían al tipo aplicado en el país de origen, que los comerciantes podrían deducir como impuesto soportado, se propuso además la creación de un sistema de compensación con el objetivo de destinar el IVA recaudado en el país de origen al país de consumo; sin embargo, los Estados miembros consideraron que estas propuestas eran inaceptables y propusieron como alternativa el principio del país de destino para las transacciones entre sujetos pasivos del IVA, sentando así la base del sistema transitorio vigente a partir de 1993 (Directivas 91/680/CEE y 92/111/CEE). Este sistema ha permitido que mediante la creación de entidades pantalla, que adquieren productos y servicios intracomunitarios, haya empresas y profesionales que puedan deducirse un IVA que nadie ha ingresado[56]. Es evidente que dichas operaciones no serían posibles si hubiera un IVA plenamente armonizado dentro de la UE, pero hay que lamentar que, pese a los esfuerzos, no ha sido posible avanzar significativamente en este aspecto.

A partir del año 2000, la Comisión se dedicó a mejorar las disposiciones transitorias en vigor. La principal norma europea en materia de IVA es en la actualidad la Directiva 2006/112/CE (Directiva sobre el IVA), a la que siguieron, en 2008, las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE y desde entonces, el IVA sobre los servicios entre profesionales se aplica, en principio, en el país en el que se prestaron los servicios.

En 2005 se sentaron las bases para una aplicación más uniforme de las normas de la Unión. En la actualidad, todos los Estados miembros pueden aplicar normas especiales para simplificar la aplicación del IVA. El sistema mejoró con la adopción del Reglamento (CE) n.º 37/2009 sobre la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

56 En 2017, los países de la UE perdieron 137 000 millones de euros en ingresos del impuesto del valor añadido (IVA), según un nuevo estudio publicado en septiembre de 2019 por la Comisión Europea. El fraude en materia de IVA es uno de los principales problemas a los que se enfrentan hoy en día nuestras finanzas públicas, y su erradicación debe ser una de las máximas prioridades de los gobiernos de la UE", ha declarado en un comunicado Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas.
Para combatirlo, la Comisión Europea ha creado una herramienta de análisis de las redes de operaciones (Transaction Network Analysis, TNA, por sus siglas en inglés). Su objetivo es reducir "los enormes costes del fraude del IVA para las finanzas públicas, con bandas de delincuentes que se aprovechan a expensas de los contribuyentes honrados".

Los tipos de IVA

La Directiva 92/77/CEE contemplaba un tipo mínimo normalizado del 15 %, cuyo período de validez se amplió hasta finales de 2017. Además, los Estados miembros podían aplicar uno o dos tipos reducidos de un mínimo del 5 % a determinados bienes y servicios. También se les permitió mantener los tipos inferiores al mínimo o, incluso, nulos, que ya hubiesen estado en vigor antes del 1 de enero de 1991.

La elaboración de un régimen definitivo del IVA ha surgido como otra prioridad política. En 2010, la Comisión publicó su Libro Verde sobre el futuro del IVA (COM (2010)0695). Con él se pretendía generar un debate sobre el sistema del IVA en vigor. En 2012, la Comisión creó un grupo de expertos sobre el IVA, que publica orientaciones periódicas.

Todas estas cuestiones cristalizaron en un plan de acción para la modernización del sistema del IVA en la Unión, que la Comisión presentó en abril de 2016. El plan contiene los principios para desarrollar un futuro sistema de IVA único europeo, medidas a corto plazo para combatir el fraude del IVA, planes para la revisión de los tipos reducidos del IVA y propuestas para la simplificación de las normas en materia de IVA. Además, anuncia un paquete sobre el IVA que ofrecerá facilidades a las pequeñas y medianas empresas.

Un aspecto clave es la propuesta de aplicar el principio del país de destino a la entrega transfronteriza de mercancías. De este modo, el exportador tendrá que abonar el IVA en el Estado miembro en el que se entreguen las mercancías. En una primera fase esta medida solo se aplicaría a las operaciones entre empresas. El plan de acción contempla asimismo dos posibilidades para ofrecer mayor flexibilidad a los Estados miembros en la aplicación de tipos reducidos de IVA.

En junio de 2018, el Consejo adoptó una Directiva por la que se establece un tipo mínimo normalizado del IVA permanente del 15 %. En diciembre de 2018, el Consejo aprobó actos legislativos sobre «soluciones rápidas» para mejorar el funcionamiento del sistema actual del IVA, a la espera de la entrada en vigor del nuevo sistema; el IVA sobre las publicaciones digitales, y la cooperación administrativa transfronteriza en el ámbito del IVA. Además, **en noviembre de 2019** el Consejo adoptó nuevas medidas para modernizar las normas del IVA para el comercio electrónico.

Finalmente, de acuerdo a la legislación de la UE en materia de IVA, el papel del Parlamento se limita al procedimiento de consulta.

4.4 AVANCES E INICIATIVAS EN LA NORMATIVA FISCAL DE LA UE

4.4.1 NORMATIVA FISCAL Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Siguiendo las directrices del proyecto BEPS de la OCDE y los estudios y dictámenes propios, en los últimos años se han ido aprobando diferentes medidas con la finalidad de crear un **espacio europeo de fiscalidad y armonización fiscal.** Si bien lo que se destaca es que las medidas se están tomando de forma parcial, dispersa y con un elevado grado de complejidad. Además, siendo el instrumento jurídico mayoritario la directiva, **obliga a que cada estado miembro traslade al ordenamiento interno la normativa comunitaria.**

TABLA 3: NORMATIVA EUROPEA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

NORMATIVA	APROBACIÓN	MODIFICACIÓN	OBJETIVO
▪ **Directiva 2016/881**	25/5/16	Directiva 2011/16/UE	Intercambio automatico de información. Potenciar la transparencia de los «grupos de empresas multinacionales», al operar en distintos países, tienen la posibilidad de utilizar prácticas de planificación fiscal agresiva a las que no pueden recurrir las empresas nacionales. Cuando los «grupos de empresas multinacionales» emplean prácticas de este tipo, las empresas nacionales, normalmente pequeñas y medianas empresas (pymes), pueden verse especialmente afectadas, ya que soportan una carga fiscal más elevada que la de los «grupos de empresas multinacionales». Por otra parte, todos los Estados miembros pueden sufrir pérdidas de ingresos y el riesgo de que los países compitan entre sí para atraer a «grupos de empresas multinacionales» ofreciéndoles más ventajas fiscales.Es por tanto, esencial en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios.
▪ **Directiva 2016/1164**	12/7/16		Medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la Unión, de manera suficientemente coherente y coordinada.La inclusión de una norma general anti-abuso a nivel comunitario.Recoge la esencia y/o el objetivo común de las 15 acciones del Plan BEPS de la OCDE y del propio paquete de medidas contra la elusión fiscal impulsado en el seno de la UE (ATAP).
▪ **Directiva 2017/1371**	5/7/17		Protección de los intereses financieros de la Unión, todos los ingresos, gastos y activos cubiertos por el presupuesto de la Unión, los presupuestos de las instituciones, órganos y organismos de la Unión creados de conformidad con los Tratados, u otros presupuestos gestionados y controlados directa o indirectamente por ellos. Exige la persecución penal de las conductas fraudulentas que lesionasen esos intereses, ej. "fraude carrusel".
▪ **Reglamento (UE) 2017/1939**	12/10/17		Establecer una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea, las funciones a desarrollar deben ser investigar, procesar y llevar a juicio a los autores de los delitos contra los intereses financieros de la Unión de acuerdo a la directiva anterior.
▪ **Directiva (UE) 2018/822**	5/6/18	Directiva 2011/16/UE	La información permitirá a las autoridades tributarias nacionales reaccionar rápidamente contra las prácticas fiscales nocivas, poniendo así freno a la elusión y evasión fiscales dentro del mercado interior,haciendo recaer la obligación de comunicación sobre los "intermediarios" (asesores, comercializadores, etc.) o, en caso de existir una prerrogativa de secreto profesional, sobre los propios contribuyentes beneficiarios del mecanismo (que deberán ser identificados).Se definen las características o particularidades de un mecanismo transfronterizo que suponen una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal. DAC 6
▪ **Directiva (UE) 2019/1937**	23/10/19		Protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (directiva protección alertador, whistleblower)

4.4.2 INICIATIVAS Y AVANCES DE LA COMISIÓN EUROPEA

La lucha contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva ha constituido una prioridad política de la anterior legislatura de la Comisión Europea (2014-2019). Algunas de las **iniciativas clave** han sido:

TABLA 4: INICIATIVAS Y AVANCES DE LA COMISIÓN EUROPEA 2014-2019

INICIATIVAS	FECHA	OBJETIVOS
Medidas de transparencia fiscal	18/3/15	**Mejorar la transparencia y la cooperación entre los Estados miembros en sus acuerdos tributarios transfronterizos.** 1. Derogando la Directiva sobre fiscalidad del ahorro con objeto de racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información. 2. Evaluando posibles nuevas iniciativas y los informes desglosados por país para las multinacionales. 3. Revisando el código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas 4. Cuantificando mejor el «déficit tributario» (que no puede atribuirse únicamente a la evasión y elusión fiscales) 5. Promocionando una mayor transparencia fiscal a escala internacional.
Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas	17/6/15	**Hacer frente a la elusión fiscal, garantizando unos ingresos sostenibles y mejorar el entorno empresarial en el mercado único.** 1. Restablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica. 2. Garantizar que los Estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio. 3. Crear en la Unión un entorno relativo al impuesto sobre sociedades que sea competitivo y favorable al crecimiento. 4. Proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la Unión respecto a los problemas externos ligados al impuesto sobre sociedades, incluidas medidas para la aplicación de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, hacer frente a jurisdicciones fiscales no cooperativas y aumentar la transparencia fiscal.
Paquete de lucha contra la elusión fiscal	28/1/16	1. **Garantizar la imposición efectiva en la Unión** (a través de la Directiva de lucha contra la elusión fiscal y la recomendación sobre convenios tributarios). 2. **Aumentar la transparencia fiscal** (revisando la Directiva relativa al intercambio automático de información. 3. **Garantizar la igualdad de condiciones** (Comunicación de la Comisión sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva y lista negra de paraísos fiscales)
Plan de acción sobre el IVA	7/4/16	1. Principios para un futuro régimen único europeo de este impuesto. 2. Medidas para combatir el fraude en el IVA 3. Actualización del marco de fijación de los tipos del IVA 4. Simplificar y modernizar las normas relativas al IVA en el comercio electrónico 5. Medidas relativo al IVA para pymes.
El IVA en el mercado único digital	1/12/16	**Modernizar este impuesto en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo y poner fin al fraude en cascada.** 1. Reducir los costes de cumplimiento del IVA en que incurren las empresas en las ventas transfronterizas. 2. Facilitar el comercio transfronterizo y garantizar una competencia leal para las empresas de la Unión. 3. Luchar contra el fraude del IVA y abordar la situación específica de los libros electrónicos. Las nuevas normas sobre este impuesto deben ser más simples y coherentes, con la creación de un nuevo y definitivo espacio único del IVA de la Unión. El nuevo sistema del IVA se ha diseñado de manera que sea más resistente al fraude y acorde con la economía digital y móvil de hoy en día.

INICIATIVAS	FECHA	OBJETIVOS
Equidad fiscal en la era digital	21/3/18	**Garantizar un sistema tributario justo y eficaz que sea adecuado para el entorno digital,** recurrir a propuestas legislativas que permitan aprovechar plenamente la presencia digital, ajustando la definición de «establecimiento permanente», e introducir una definición de **«sustancia económica mínima».**
Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales	21/3/18	**Gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales** y corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia, de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales, de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad.
Acceso a las autoridades tributarias a los datos recogidos con arreglo a la legislación contra el blanqueo de capitales.	1/1/18	El objetivo de las directivas contra el blanqueo de capitales (4.ª DBC y 5.ª DBC) es **impedir el uso del sistema financiero europeo para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.** Las autoridades tributarias nacionales tendrán acceso directo a la información sobre los titulares reales de sociedades, fideicomisos y otras entidades, así como a los registros de diligencia debida con respecto a los clientes de las empresas.

4.4.3 LA COOPERACIÓN REFORZADA

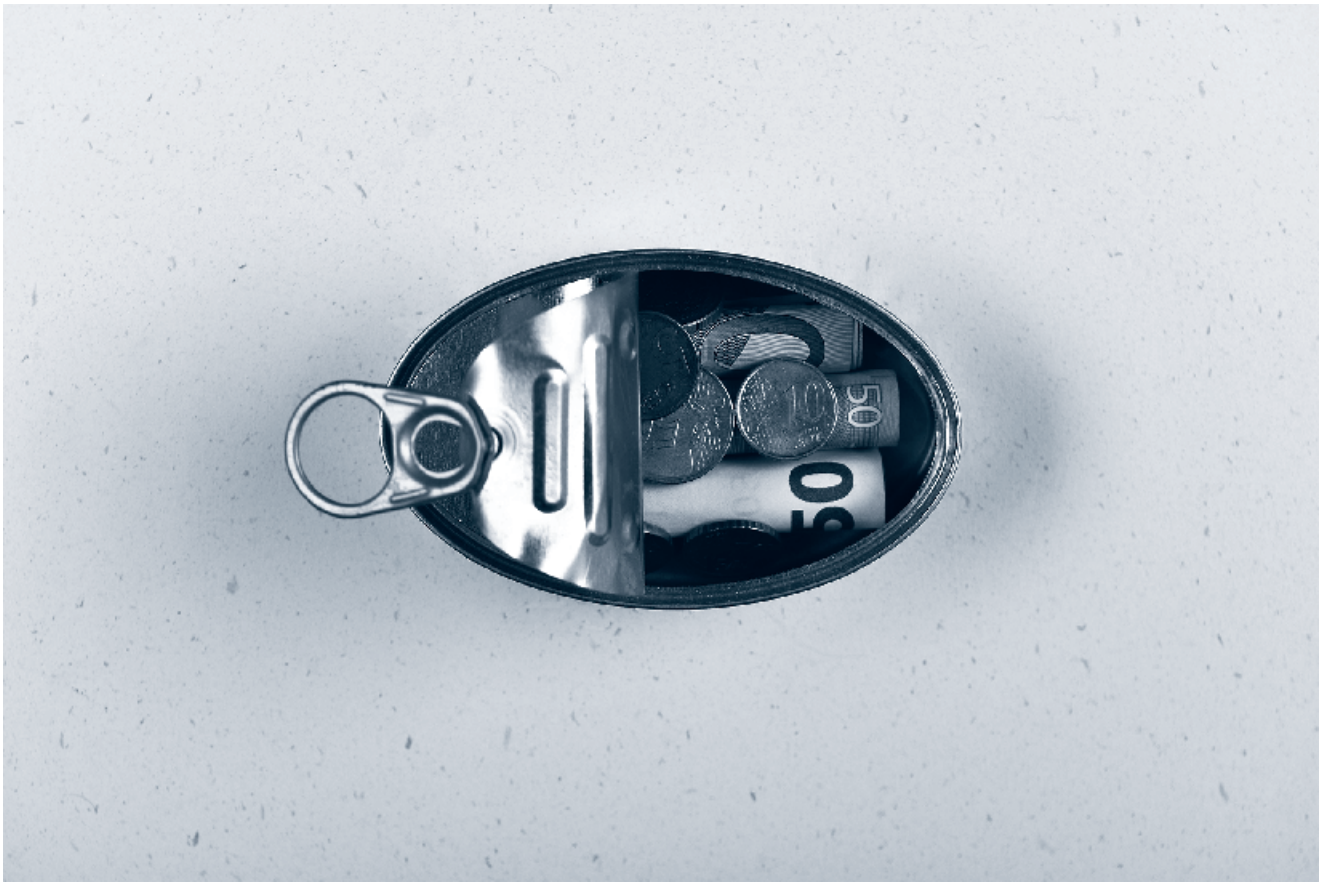
La cooperación reforzada, regulada en el actual artículo 20 del Tratado de la Unión Europea, es un procedimiento que permite que **un mínimo de nueve países de la UE,** establezcan una integración o cooperación avanzada en un ámbito de las estructuras **europeas sin la participación de los demás países de la UE.** La finalidad de las cooperaciones reforzadas será impulsar los objetivos de la Unión, proteger sus intereses y reforzar su proceso de integración. De este modo, pueden **progresar según ritmos u objetivos diferentes** a los establecidos para aquellos que no participan en la cooperación reforzada, de este modo se puede superar la parálisis, cuando una propuesta es bloqueada por un único país o por un pequeño grupo de países que no desean participar en la iniciativa. **Sin embargo, no permite una ampliación de las competencias más allá de las recogidas en los tratados europeos.**

La autorización para proceder con la cooperación reforzada la **concede el Consejo,** a propuesta de la Comisión y después de obtener el consentimiento del Parlamento Europeo.

Así la Decisión de la Comisión de 22 de enero de 2013, **autorizó una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras** (2013/52/UE), a través de la cual se autoriza al Reino de Bélgica, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Eslovenia y la República Eslovaca a **instaurar entre sí una cooperación reforzada en el ámbito del establecimiento de un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras,** en aplicación de las disposiciones pertinentes de los Tratados.

Este mecanismo, por tanto, es un instrumento subsidiario y temporal (artículo 20.2 del TUE)[57] para la adopción de determinadas medidas, Si bien como en el caso del impuesto sobre transacciones financieras, ha permitido avanzar al menos parcialmente en la adopción de medidas fiscales. El riesgo de deslocalización de operaciones financieras no desaparece si algunos territorios de la UE no suscriben las medidas fiscales oportunas, con lo que si bien es un avance, se convierte en una solución parcial y temporal a la espera de su adopción final por parte de toda la UE.

57 La decisión de autorizar una cooperación reforzada será adoptada por el **Consejo como último recurso**, cuando haya llegado a la **conclusión** de que los objetivos perseguidos por dicha cooperación **no pueden ser alcanzados en un plazo razonable** por la Unión en su conjunto, y a condición de que participen en ella al menos nueve Estados miembros.



5. FRAUDE FISCAL Y LABORAL

5.1 ECONOMÍA SUMERGIDA

Por economía sumergida entendemos aquellas actividades que se quedan fuera del control de las administraciones públicas, cuya finalidad es evadir el pago de impuestos y cotizaciones sociales, lesionando gravemente los derechos sociales, laborales y económicos de las personas que se ven obligadas a participar en ella. La economía sumergida es universal, con mayor presencia en países menos desarrollados se acrecienta en periodos de crisis. La deslocalización de las actividades de producción también ha favorecido la economía sumergida. Las personas en situación administrativa irregular y las mujeres son las que más sufren esta situación, con la consiguiente falta de reconocimiento en sus derechos laborales, como se ha puesto de manifiesto en la actual crisis sanitaria producida por la COVID-19.

Por otra parte, no está probado que a mayor presión fiscal aumente la economía sumergida; es una cuestión que está más relacionada con un deficiente control tributario y una baja conciencia fiscal. Además, este último aspecto sería consecuencia de un déficit de transparencia en la gestión pública y de la percepción ciudadana de que el sistema tributario no es justo.

Una cuestión de gran relevancia es cómo medir la economía sumergida. Es una tarea sumamente compleja dada la falta de datos oficiales y el propio hecho de tratarse de actividades opacas.

Los analistas utilizan diferentes métodos con distintos resultados, ahora bien, de los diversos estudios realizados se puede desprender que el tamaño de la economía sumergida ha ido creciendo paulatinamente para el conjunto de países de la OCDE.

En general, **los métodos de medición aplicados** son los siguientes:

GRÁFICO 6: CÓMO MEDIR ECONOMÍA SUMERGIDA

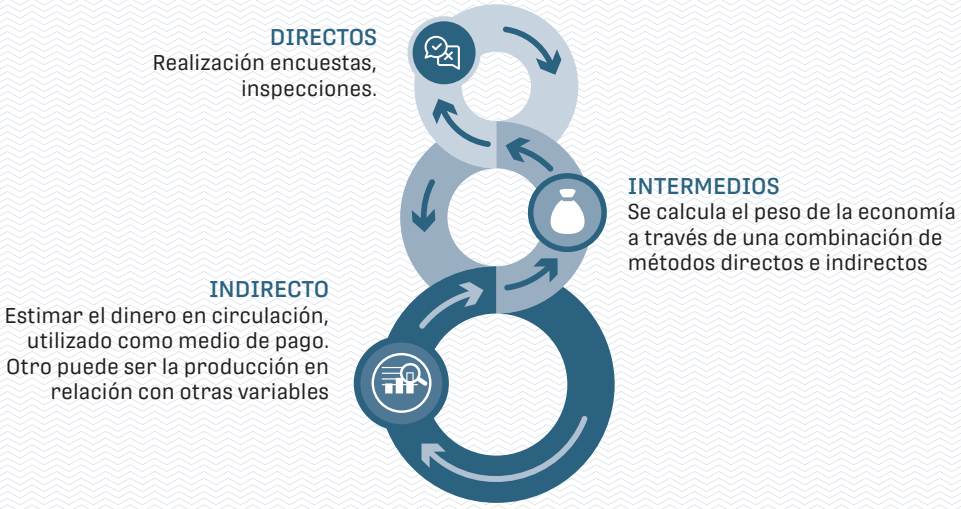
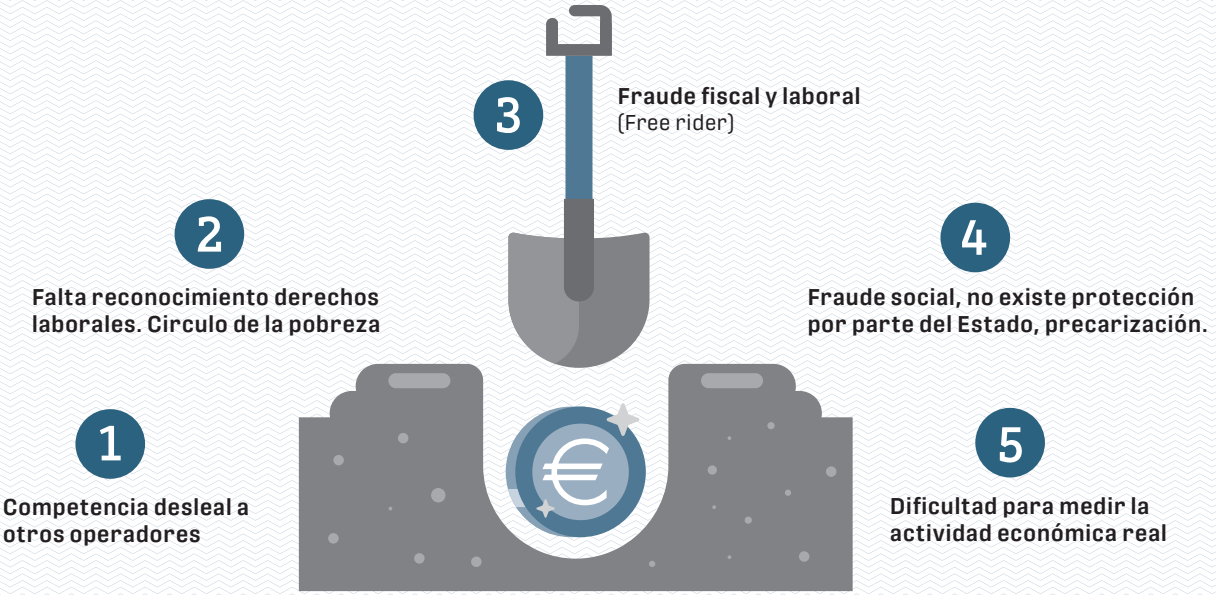


GRÁFICO 7: CONSECUENCIAS DE LA ECONOMÍA SUMERGIDA[58]



58 https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/

5.2 FRAUDE LABORAL

En la mayoría de las ocasiones, en las bolsas de fraude se encuentran aquellas personas que son perceptoras de algún tipo de prestación o subsidio incompatible con el desarrollo de una actividad por cuenta propia o ajena, en otras ocasiones es la empresa quien le ofrece determinadas condiciones, con o sin connivencia. Podemos mencionar diferentes bolsas de fraude laboral en función de la mayor o menor vulneración de derechos.

Los casos más extremos serían las bolsas de trabajo negro:

» Trabajos a tiempo parcial. Se trabajan más horas que las que figura en el contrato laboral y no existe cotización por esas horas. Actualmente es la mayor bolsa de fraude, estando muy feminizado (75% de los contratos a tiempo parcial).

» Estudiantes, cuidadoras del hogar y personas en otros servicios, que carecen de contrato de trabajo y no pueden acceder a otro empleo en mejores condiciones.

» Personas que están cobrando algún tipo de **prestación o subsidio incompatible** con la realización de un trabajo, personas desempleadas, perceptores de renta, personas jubiladas, etc.

» Los migrantes en situación administrativa irregular.

La ausencia de alta en la Seguridad Social, junto con jornadas superiores a la estipulada en el contrato a tiempo parcial, son las principales causas y esencialmente se concentran en los sectores:

- **Hostelería.** Para cubrir los periodos estacionales del turismo. Ante el exceso de demanda de servicios se contrata por días, horas, etc.

- **Sector agrario.** La legislación prevé que para aquellas personas que trabajan esporádicamente en el campo, en campañas o días sueltos del mes, se permite que el alta se pueda realizar hasta las 12:00 de la mañana del día que están trabajando y las jornadas trabajadas se comunican a mes vencido.

La Ley 27/2011 de 1 de agosto sobre actualización, adecuación y modernización del Sistema de la Seguridad Social, en su disposición adicional trigésima novena, recoge la adhesión del régimen de empleadas de hogar al Régimen General. Además, en la **Ley 28/2011 de 22 de septiembre,** se produjo la integración del Régimen especial agrario de la seguridad social en el Régimen General de la seguridad social.

Las trabajadoras del hogar comenzaron a equiparar sus derechos laborales en todos los aspectos, salvo en materia de desempleo, con las contempladas en el Régimen General. Y en este sentido existía un compromiso para que en un plazo de 5 años se accediera a la cobertura de desempleo, pero la cuestión no llegó a resolverse. La situación de este colectivo se agravó con la emergencia sanitaria y, por ello, en el **Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo,** por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se reguló un subsidio de **desempleo excepcional** por falta de actividad para las personas integradas en el Sistema Especial para Empleados de Hogar del Régimen General de la seguridad Social. Según los datos de la EPA entre 650 y 700 mil personas se encuentran trabajando en este sector, sin embargo, en seguridad social solamente constan 400 mil relaciones en alta, que no es lo mismo que personas (por el sistema de cómputo de las altas, por ejemplo, una persona que trabaja en 3 hogares, tiene un alta/hogar, es decir 3 relaciones).

Por otro lado, también nos encontramos con otras bolsas de trabajo gris, que no dejan de constituir economía sumergida, aunque de menor gravedad, pero también importante:

» **Los falsos autónomos,** concentrados principalmente en el sector transporte de mercancías y de personas, alimentación, despachos de profesionales, comercio, etc., y por otro lado tenemos la figura de **los Trade** (Trabajadores autónomos económicamente dependientes), que se refiere a aquellas personas que trabajan para un solo cliente, del que perciben, al menos, el 75% de su facturación. La forma jurídica fue creada por la ley 20/2007 y marca una estrecha línea entre las personas trabajadoras autónomas y las asalariadas. La estimación es de 300 mil Trade en nuestro país, pero, registrados como tal, en España solo hay 10 mil personas. Este tipo de contratación supone un ahorro de costes en cotizaciones sociales.

» **Prácticas no laborales** de obligatorio cumplimiento en los grados universitarios y post grados, de acuerdo a los programas académicos. Lo discutible en este caso es hasta dónde prima el aprovechamiento laboral de la entidad donde realiza las prácticas en detrimento de los aspectos docentes para beneficio del estudiante. Con la reforma de pensiones del año 2011, se obligó a la cotización de todas las becas remuneradas, y en diciembre de 2018 se extendió la obligación de cotización a todo tipo de beca, aunque no tengan remuneración, si bien esta medida aún no ha sido

implementada, al condicionarse a un desarrollo reglamentario que no se ha producido.

La realidad es que hay un itinerario de incorporación al mercado de trabajo que es necesario abordar porque afecta a las personas más jóvenes, con cifras muy elevadas de desempleo o de empleo precario. Nos encontramos en una sociedad que está rompiendo elementos de legitimación social con relación a las personas más jóvenes.

» Empresas que realizan bajas laborales en los días no laborables y vacaciones, también las contrataciones por días, horas, etc.

» **Encadenamientos de contratos.** La temporalidad no es un fraude en sí misma en términos fiscales, pero sí lo es en términos de contratación. La persona que está con un contrato temporal, enlazando contratos, tiene menos capacidad de defensa ante otro tipo de actuaciones abusivas. Es una clara situación de pérdida de derechos consolidados.

» Hay otra forma de fraude que es la **retribución fuera de nómina,** con un contrato regular, a tiempo completo, o a tiempo parcial, que cumple con el convenio, pero tiene conceptos retributivos no incluidos en la nómina.

» La mal denominada **economía colaborativa.** Quizás su antecedente haya sido el proceso de evolución de los bancos de tiempo en la década de los 90, cuyo espíritu era compartir tiempo dedicado a las personas. Otros factores que han influido en su crecimiento han sido las políticas de austeridad llevadas a cabo en los últimos años que contribuyeron a la precariedad laboral, incremento precios viviendas, etc., y la pérdida del poder adquisitivo de muchas personas, que se han visto obligadas a recurrir, en ocasiones, a otras fuentes con elevados porcentajes de irregularidad: alquiler vacacional, vehículo, cestas consumo, etc. El problema se ha agravado cuando las grandes plataformas digitales invaden este mercado, dando lugar a la pérdida de los derechos sociales y laborales de las personas que trabajan para ellas.

Cuando hablamos de que hay que corregir la reforma laboral, hay elementos que son estructurales (tanto la del 2010 como la del 2012), como las comisiones ad hoc en las empresas, generalmente con personal directivo de segundo nivel, para alcanzar acuerdos, como está pasando ahora con los ERTES. Son unas prácticas que hay que erradicar, y los sindicatos deben tener una **mayor capacidad de intervención,** y la inspección de trabajo también. Tras la aprobación de los ERTES, hemos intentado que incorporaran en la norma que tenía que haber una comunicación fehaciente a las organizaciones sindicales para que se pudiese regular los ERTES. La resistencia empresarial ha sido absoluta, porque es mucho más manejable una comisión ad hoc, y esto deriva de la reforma de 2010. La reforma de 2012 establece la prevalencia del convenio en todos los casos, lo que ha generado convenios ficticios con representación sindical ficticia. Ahí se produce una bolsa de fraude que es necesario atajar.

Según datos de la Organización Internacional de Trabajo, se estima que casi 2.200 millones de personas trabajadoras, que representan el 68 % de la fuerza de trabajo mundial, viven en países en los que se recomienda o se ha impuesto el cierre de los lugares de trabajo. Por otra parte, las personas migrantes trabajadoras representan el 4,7% (164 millones), la mitad de las cuales son mujeres. En muchos países, los trabajadores migrantes representan un porcentaje considerablemente mayor y realizan importantes contribuciones a las sociedades y las economías, desempeñando trabajos esenciales en los sectores de la atención de salud, los servicios, la construcción, la agricultura y la industria agroalimentaria. Sin embargo, la mayoría de estas personas se concentran en sectores de la economía con altos niveles de trabajo temporal, informal o no protegido, intensivos en mano de obra, bajos salarios y falta de protección social, es urgente afrontar este grave problema social.

5.3 FRAUDE FISCAL

El fraude fiscal es toda acción u omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. No solamente es eludir el pago de impuestos, sino también otras acciones, como dejar de ingresar las cantidades retenidas a las personas trabajadoras a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas físicas; disfrutar de subvenciones, ayudas o beneficios fiscales sin tener derecho a las mismos; solicitar devoluciones de impuestos indebidas, etc. Todas estas acciones suponen una vulneración específica de una norma tributaria y son sancionables. Si la cuota tributaria defraudada está por encima de 120.000 euros se considera delito fiscal, cuya sanción puede implicar prisión y multa, mientras que si la cifra es menor se define como una infracción administrativa que sería sancionada con multa.

Para frenar los niveles de fraude, tanto fiscal como laboral, nos encontramos con distintos problemas. Por un lado, la deficiente normativa resulta confusa y compleja, a causa de las distintas reformas que han acabado por parchear el sistema. Ya en 2014 la Comisión de Expertos, nombrada por el Gobierno para la reforma del sistema tributario, afirmaba que era prioritario intensificar la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado, que está lastrada por los escasos medios de inspección. Los datos sobre los recursos humanos de la administración tributaria española muestran un alto nivel de envejecimiento de sus efectivos: en 2017, solo en torno al 17 % de los trabajadores tenía menos de 45 años. Además, España tiene el menor número de efectivos tributarios por habitante de los Estados miembros de la UE que son miembros de la OCDE.

Hay una relación muy estrecha entre el fraude laboral y el fraude fiscal, ya que muchos empresarios pagan a su personal con recursos que han generado sin haberse declarado.

En las pequeñas sociedades, el fraude se concentra en ocultar parte de la facturación y deducir ciertos gastos que no se corresponden con la actividad que se desarrolla.

En las grandes empresas, hablamos de la planificación fiscal agresiva, en muchas ocasiones abusiva. Estamos ante algo que muchas veces se confunde, hay una tendencia a decir que las grandes empresas no defraudan, que lo que hacen es eludir, utilizar esos huecos que la legislación les ofrece, pero esto no siempre es así. Claro que hay un importante monto de elusión, ya que hay muchas posibilidades para estas grandes empresas, especialmente si hablamos de transnacionales, que pueden utilizar los distintos agujeros que tienen las legislaciones de los distintos países. Pero también defraudan, porque la línea que divide la elusión de la evasión fiscal es muy fina y muchas veces, en esos esquemas que elaboran las personas colaboradoras necesarias (asesores fiscales, entidades financieras), se llega a sobrepasar. Esto ocurre en las grandes corporaciones y en las grandes fortunas -conocidos son los escándalos de los Papeles de Panamá, los Football Leaks, Lux Leaks,etc.-

Podemos hablar de fraude a todos los niveles, es algo trasversal, aunque, si hablamos en términos absolutos, las grandes bolsas de fraude no están en ese "con iva o sin iva" en el servicio prestado en una reparación doméstica, sino en otros sectores.

La Agencia Tributaria debe centrarse en las grandes bolsas de fraude y no tanto en las discrepancias de los pequeños contribuyentes perceptores de rendimientos de trabajo y pequeños empresarios. En cuanto a **la evaluación del nivel de economía sumergida y fraude,** es complicado de estimar, si bien es cierto que la mayoría de los estudios no se han centrado tanto en el fraude por impuestos sino en ese nivel de economía sumergida. Para eso se utilizan unos parámetros aceptados a nivel internacional, sobre las que se hacen esas estimaciones. En España en los últimos años todos los informes estiman que la economía sumergida se mantiene en una horquilla de entre e**l 20% y 25% del PIB**[59]**.**

En España, según los datos del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, Gestha, se eleva a un 24,6% del PIB, cifra que es un 65% mayor que la media en la UE, y que provocaría una pérdida de ingresos a la Hacienda pública de 91.600 millones de euros, de los cuales 60.600 millones corresponden a impuestos y 31.000 millones a cotizaciones sociales.

Bastante lejos de estas cifras, en el **plan estratégico 2020-2023** de la Agencia Tributaria, utilizando las cifras de Schneider[60], **apuntan cifras de economía**

59 La Unión Europea obligó a cambiar la contabilización del PIB en 2014 a todos los estados miembros, incluyendo actividades ilegales como la prostitución o el tráfico de drogas, lo que incrementó su valor en la Eurozona en un 3,3 %.

60 En un estudio para el FMI de enero de 2018 junto a Leandro Medina, el académico matizaba algunas evaluaciones propias anteriores sobre el tamaño de la economía informal en España, que no obstante seguía situando por encima de la media europea (que encabeza Bulgaria con un 19,2% y cierra Suiza con un 3,9% del total de sus actividades). Calcularon el tamaño de las "economías en la sombra" en 158 países, centrados principalmente en actividades económicas y productivas y evitando actividades ilegales o criminales. En todo caso los propios autores, tras analizar cada una de las mediciones, señalan que el cálculo que establece un menor tamaño de la economía informal podría ser el más adecuado. "La economía sumergida se muestra considerablemente más pequeña, y este podría ser un valor más realista del tamaño", aseguran. Para establecer el ajuste que en el caso de España daría como resultado un tamaño de entre 17,2% al

sumergida en torno al 20% para España, lo cual puede suponer una pérdida de recaudación en torno a 60.000 millones de euros –al aplicar al volumen de economía sumergida el porcentaje de presión fiscal–. No obstante, afirman que se deberían introducir correcciones porque, primero, en la economía sumergida se engloban actividades no remuneradas –como los trabajos para uno mismo o ayudas a familiares– y, en segundo lugar, la producción de la economía sumergida paga determinados impuestos como los indirectos. Con estas consideraciones, nuestro país estaría perdiendo cada ejercicio el 4,65% del PIB, más de 50.000 millones, y el conjunto de actividades no declaradas en España equivaldría al 11,2% del PIB, es decir, a unos 136.000 millones de euros.

Diversos autores estiman que solo el 60% de la economía sumergida es susceptible de generar ingresos tributarios, pues debe tenerse en cuenta que en ningún escenario todas estas actividades podrían pasar simplemente a ser totalmente legales, ni todos los ingresos llegarían al mínimo para pagar impuestos. **Para Schneider y Medina,** la economía sumergida incluye todas las actividades económicas que están ocultas a las autoridades oficiales por razones monetarias, regulatorias e institucionales. Las razones monetarias es evitar el pago de impuestos y las cotizaciones a la seguridad social, las razones regulatorias, es evitar la burocracia o el marco regulatorio, mientras que las razones institucionales, englobaría la corrupción, la calidad de las instituciones políticas y la debilidad del Estado de derecho.

Por otra parte, las personas que se encuentran en la economía sumergida afrontan la situación sanitaria con mayores dificultades que el resto. Ni pueden trabajar ni reciben las ayudas públicas puestas a disposición por el Estado. Habrá que ver qué ocurre tras la emergencia sanitaria, cuando España se adentre en una más que posible crisis económica de corto-medio plazo. Aquí conviene echar la vista a lo ocurrido en la crisis financiera de 2008. La economía sumergida suponía hasta ese año el **21,53% del PIB;** cuando todo se torció subió **hasta tres puntos porcentuales** para empezar a reducirse en la etapa de la recuperación.

5.4 PROYECTO DE LEY CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, pretende combatir las nuevas fórmulas de fraude fiscal asociadas al uso de las nuevas tecnologías, así como la planificación fiscal agresiva por parte de las grandes corporaciones y fortunas. Las principales medidas son:

» **Endurecimiento de la limitación de los pagos en efectivo**

Este proyecto de Ley modifica la limitación del pago en efectivo para determinadas operaciones económicas que pasará de 2.500 a 1.000 euros, en el supuesto de operaciones entre empresarios.

» **Prohibición de amnistías fiscales**

Otra medida que se contempla es la **prohibición por ley de amnistías fiscales.** Se considera pertinente reconocer de forma expresa la prohibición de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique la disminución de la cuantía de la deuda tributaria.

» **Ampliación del listado de deudores de la Hacienda Pública**

Este proyecto de Ley disminuye de un millón a 600.000 euros, el importe que conlleva la inclusión en dicho listado. El objetivo es fomentar el ingreso de deudas por parte de los grandes deudores con la Hacienda Pública. Otra cuestión muy importante es incorporar en la lista de deudores a los responsables solidarios que se encuentran muchas veces detrás de las sociedades.

» **Lucha contra los paraísos fiscales**

Otra medida incluida en el proyecto de Ley es la actualización y ampliación del concepto de paraíso fiscal que pasan a denominarse **jurisdicciones no cooperativas,** término utilizado internacionalmente, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia[61].

11,2% del PIB, se resta el material comprado legalmente para la economía sumergida, como por ejemplo, bricolaje y arreglos caseros o actividades de ayuda entre amigos o vecinos

61 Así, se incluirán en la lista de paraísos, por ejemplo, los territorios que faciliten la existencia de sociedades extraterritoriales para atraer beneficios sin actividad económica real, o aquellos donde haya opacidad y falta de transparencia, o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información sobre el titular real de los bienes o derechos, o donde exista una baja o nula tributación (hasta ahora sólo se incluía el concepto de nula tributación).

» **Lucha contra el software de doble uso**

También se establece la prohibición del denominado software de doble uso.[62]

» **Control de criptomonedas**

Las nuevas circunstancias existentes en el mundo económico hacen necesario ajustar la Ley 7/2012 que introdujo la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero.[63]

» **Valor de referencia (ITPAJD, IP e ISD)**

Dada la elevada litigiosidad existente en la valoración de los bienes y derechos afectados por determinados impuestos, se lleva cabo una reforma para dar seguridad jurídica a contribuyentes y administraciones tributarias, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo. De este modo, en el caso de bienes inmuebles, el valor de referencia del Catastro se convierte en la base imponible de los tributos patrimoniales, de forma objetiva).[64]

» **Medidas antielusión fiscal**

Este proyecto de Ley también contempla la transposición de la Directiva europea antielusión fiscal, conocida como ATAD, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, que inciden directamente en el mercado interior. La directiva incorpora varias de las materias tratadas en los informes de la OCDE del Plan de acción para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS)[65]. La previsión es que las medidas incluidas en el proyecto de ley permitan ingresar 800 millones de euros adicionales en un año.[66]

62 programas informáticos que permiten manipular la contabilidad. El objetivo es no permitir ni la producción ni la tenencia de programas y sistemas informáticos que posibiliten la manipulación de datos contables y de gestión. El proyecto de Ley exige que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de operaciones.

63 En la actualidad, se hace necesario tener un mayor control sobre las criptomonedas y por eso se incorpora la obligación de informar sobre la tenencia y operativa con monedas virtuales, tanto situadas en España como en el extranjero si afecta a contribuyentes españoles. De este modo, se exigirá información sobre saldos y titulares de las monedas en custodia. Además, se establece la obligación de suministrar información sobre las operaciones de adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos, con criptomonedas. También se introduce la obligación de informar en el modelo 720 de declaraciones de bienes y derechos en el exterior, sobre la tenencia de monedas virtuales en el extranjero.

64 Ese valor de referencia de cada inmueble se basa en todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas y formalizadas ante fedatario público. Este nuevo uso del valor de referencia cuenta con el apoyo de las Comunidades Autónomas de forma unánime y la norma que se presenta es fruto del consenso alcanzado en el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, órgano interadministrativo en el que estás representadas las CCAA, junto con el Ministerio de Hacienda y la Agencia Tributaria. Hay que tener en cuenta que el valor de referencia es distinto del valor catastral y por ello, esta norma no afecta en modo alguno a los impuestos que usan el valor catastral como base imponible (como el IRPF, el IBI o el Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

65 En este proyecto de Ley, se incorporan a la legislación española, la directiva concerniente a la Transparencia Fiscal Internacional (TFI) y a la imposición de salida o "Exit Tax", con un doble objetivo, reforzar la tributación en España de rentas que se venían localizando en territorios de baja fiscalidad, y así evitar su deslocalización y asegurar que las empresas que se trasladen a otro país no dejen de tributar por bases imponibles que legalmente deben quedar gravadas en España.

66 https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/131020-fraude.aspx

6. LOS NUEVOS MODELOS ECONÓMICOS

6.1 GRAVAR LOS BENEFICIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

El carácter digital de la economía a nivel mundial, más globalizado, móvil, donde el valor son los datos, publicidad on-line, intermediación, propiedad intelectual, actividades a distancia, e incluso transfronterizas, ha puesto de manifiesto la debilidad del actual sistema fiscal, **donde las normas fiscales internacionales están basadas en la presencia física y no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos. La deslocalización de las operaciones hace imposible al legislador establecer los mecanismos necesarios para gravar los beneficios en las jurisdicciones donde crean valor.** Según International Data Corporation(IDC), proveedor global de inteligencia de mercado, el **40% del PIB europeo estará digitalizado en 2021.C**omo hemos podido comprobar a lo largo de este año, la situación sanitaria en el mundo ha acelerado en seis años la digitalización. Ante esta situación es prioritario llegar a un acuerdo global como propone la OCDE, G20 y la Comisión.

Si analizamos las cifras de ventas, beneficios e impuestos abonados por las filiales de las grandes corporaciones tecnológicas en España, nos daremos cuenta de la gravedad del problema al que nos enfrentamos, con un crecimiento exponencial los próximos años. La facturación fue de 1.382 millones, un 37% más que el año anterior (Airbnb, Amazon, Apple, Facebook, Google, HBO, Netflix Microsoft, Tripadvisor, Twitter), el beneficio neto después de impuesto fue de 45,55 millones, incrementándose un 23,8% y pagando de impuesto de sociedades 29,5 millones, el 9,6% menos que el año anterior, es decir, esa reducción en el pago de impuestos obedece a deducciones fiscales, pagos a la empresa matriz por intangibles, etc. En el caso de **Amazon**, a través de sus cuatro filiales en España obtuvo unos ingresos de 496 millones y pagó 4,4 millones en el impuesto sobre sociedades.

Apple Retail Spain, gestiona las tiendas, y por ello está obligada a facturar en España, pero el precio al que compra los productos al grupo es elevado y por tanto sus beneficios e impuestos son bajos. Apple pago 10,1 millones, un 25% menos.

Google Spain, obtuvo un incremento en las ventas de un 8%, 104 millones, pagando unos 6,8 millones de impuesto de sociedades, un 25% menos.

El resto de las filiales españolas de Twiter, Airbnb, HBO, Tripadvisor y Netflix son mínimos los ingresos y los

impuestos pagados. En el caso de Netflix, por ejemplo, factura a sus clientes desde Países Bajos[67] y en España pagaron solamente 294.411 euros en impuestos sobre un beneficio de 924.441 euros y unos ingresos de 18,8 millones de euros. En estos días esta compañía ha declarado que a partir del próximo año comenzará a pagar sus impuestos en España.

6.2 IMPUESTO A LAS DIGITALES EN ESPAÑA

España fue uno de los países en promover la implantación de un impuesto a los servicios digitales, consciente de que la media de las PYMES, pagan un 24% en el impuesto sobre sociedades, los grandes grupos empresariales un 9%, y las digitales un importe mucho menor como hemos indicado anteriormente. Por este motivo y en base a la propuesta de la Comisión Europea, se inició la tramitación legislativa del impuesto en febrero de 2020. Este impuesto afectará a las compañías con una facturación superior a los 750 millones de euros a nivel mundial, claramente dirigido a los grandes gigantes de internet, las GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon). **El 16 de octubre fue publicada la ley 4/2020 de 15 de octubre**[68], **impuesto sobre determinados servicios digitales,** que entra en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE, es decir, en enero 2021. El objetivo de este impuesto, de carácter indirecto, es gravar determinados servicios digitales, ante el fuerte crecimiento de los ingresos por la publicidad "on-line", los servicios de intermediación que prestan las plataformas digitales y el tráfico de datos en internet, y en los que existe una contribución esencial de las personas usuarias en el proceso de creación de valor de la compañía prestadora de esos servicios.

El impuesto será aplicable a aquellas compañías que además de tener un **importe neto de ventas superior a los 750 millones de euros a nivel mundial, los ingresos derivados de los servicios digitales, afectados por el impuesto, superen los tres millones de euros en España.** Estos umbrales garantizan que sólo se grave a las grandes empresas y que las pymes no estén afectadas por este impuesto. **El tipo de gravamen del Impuesto es del 3%,** siendo aplicable a la prestación de servicios de publicidad en línea, los servicios de intermediación en línea y la venta de datos generados a partir de la información suministrada por las personas usuarias.

Por otro lado, quedan excluidas del impuesto las siguientes operaciones:

- La venta de bienes o servicios entre las personas usuarias en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Las ventas de bienes o servicios contratadas en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios en la que el proveedor no actúa como intermediario.

A través de la Ley de Presupuestos Generales se podrán establecer algunas modificaciones al impuesto:

- Modificar los umbrales cuantitativos que determinan la condición de contribuyente del impuesto.
- Modificar el tipo impositivo.
- Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario.
- Modificar los supuestos de no sujeción.

La ley contiene una disposición final quinta, referente a la Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. La previsión de recaudación es de 968 millones.

67 Introducir un impuesto de retención en los intereses y pago de tasas a jurisdicciones no cooperadoras y con bajos o nulos impuestos (2021). Adicionalmente, los Países Bajos han anunciado otras medidas en relación con pagos fraccionados en este tipo de jurisdicciones (2024), todas ellas encaminadas a la evasión fiscal.

68 https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/4

6.3 IMPUESTO A LAS DIGITALES EN LA UE

Desde la OCDE y el G20, se está trabajando desde hace ya mucho tiempo en elaborar propuestas de modificación de las normas a nivel internacional. Los 137 países y jurisdicciones internacionales han adquirido el compromiso de luchar contra la erosión de bases Imponibles y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), para trabajar el diseño de dos pilares de actuación tributaria sobre los retos fiscales de la economía digital de octubre de 2015.[69]

- El primer pilar se centra en garantizar que las empresas multinacionales que realizan actividades comerciales significativas en países donde **no tienen una presencia física,** puedan ser gravadas en estos territorios por el beneficio que logran en ellos.

- El segundo pilar, es endurecer la normativa fiscal para evitar que dichas compañías desplacen sus beneficios de unos Estados a otros y no paguen allí donde generan valor, asegurando que paguen un **nivel mínimo global** de impuestos que desincentive estas prácticas. Se trata de desarticular las estructuras de planeamiento internacional a través de derechos de propiedad intelectual, la utilización de convenios para evitar la doble imposición o la aplicación de beneficios fiscales particulares.

Por otro lado, la Comisión Europea, el 21 de marzo de 2018, presentó una **propuesta de Directiva** relativa al sistema común del Impuesto sobre Servicios digitales, que gravaba los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales[70]. Sin embargo, esta propuesta no fue aceptada por todos los Estados miembros de la Unión Europea. Por un lado, **Irlanda y los países nórdicos** (Suecia y Dinamarca) rechazaron la medida al considerar que gravar la facturación y no los beneficios podría estar castigando a las empresas en pérdidas y las start-ups, y por otro lado un grupo de países como **España, Reino Unido, Italia, Austria, Grecia y Portugal,** consideraron favorable su implementación.

La UE respalda las iniciativas de los países miembros en la aplicación de impuestos a los servicios digitales, con el fin de **evitar los entramados fiscales** que aprovechan los beneficios que les conceden algunos países europeos con legislaciones más laxas, como es el caso de Países Bajos o Irlanda. Sin embargo, en los últimos meses defiende que este impuesto sea aplicado a escala global porque necesita fondos para financiar los programas sociales. Las previsiones de ingresos serían de unos 1.300 millones de euros, pero este plan fue rechazado por EEUU, que considera que la norma que se apruebe debe ser de aplicación voluntaria por los grandes grupos empresariales.

Inicialmente estaban de acuerdo en dicho impuesto Alemania, Francia, Italia, Gran Bretaña y España. Alemania se descolgó en septiembre de 2018 por temor a la aplicación de aranceles a sus automóviles por parte de EEUU. Francia si bien activó el impuesto en septiembre de 2018, pactó con USA, un mes más tarde, que, si se llegaba a un acuerdo a nivel OCDE, lo recaudado con este impuesto de más, se devolvería a las empresas afectadas.

En diciembre de 2019 EEUU se descuelga del acuerdo y amenaza a Francia con la aplicación de aranceles a los quesos y vinos franceses. Como consecuencia, Francia aplaza este impuesto del 3% hasta diciembre de 2020, en espera de que, para esa fecha, se hayan aprobado las nuevas normas de la OCDE.

Italia, por su parte, lo está tramitando, y y el único país en Europa que se ha atrevido a activar este impuesto, desde abril de 2020, ha sido Gran Bretaña, al que ha aplicado una rebaja de un punto porcentual, pasando del 3% al 2% y aquí el impuesto digital, grava a las empresas cuya actividad está relacionada con motores de búsqueda, plataformas de redes sociales o plataformas de venta online. Se incluye a cualquier empresa de este tipo, que supere la facturación anual a nivel global de 500 millones de libras esterlinas y que más de 25 millones de libras esterlinas procedan directamente del volumen de negocio en Reino Unido.

La OCDE pretende la aprobación de una normativa que grave con este impuesto los beneficios en aquellos Estados donde están las personas usuarias de los servicios y productos, y que el impuesto tenga un mínimo común. La resolución de esta iniciativa estaba prevista para diciembre de 2020 y recientemente se decidió prolongar las negociaciones hasta mediados de 2021, con el fin de alcanzar un acuerdo global sobre el impuesto a las grandes empresas digitales. Por otro lado, por parte de la Comisión Europea se tomó la decisión de esperar a la misma fecha propuesta por la OCDE. La OCDE estima en **100.000 millones de dólares al año** la recaudación de un gravamen digital global. sería el equivalente al **4% de toda la recaudación mundial de los impuestos sobre sociedades.**

La solución más sostenible a largo plazo, para los retos que plantean los impuestos sobre actividades

69 https://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm

70 https://www.consilium.europa.eu/es/policies/digital-taxation/

digitales, pasa por **reformar las reglas tributarias internacionales** y respaldar las **diferentes propuestas de reforma del G7, G20 y la OECD**, pero los esfuerzos provenientes de organizaciones sin capacidad de exigir que se cumplan los acuerdos, no han resultado suficientes para establecer una tasa a nivel internacional.

Joseph Stiglitz, economista y nobel de Economía, considera que lo propuesto de la OCDE refleja la aceptación de la agenda por las multinacionales y los países asociados a ellas, cuando en realidad "el antiguo sistema fiscal internacional ya no sirve; hay que pasar a un principio basado en que los beneficios se distribuyen en función de las ventas, el empleo y el capital social".

Por otro lado, desde la OCDE reconocen la enorme presión de la opinión pública a nivel mundial en relación con los beneficios de las grandes compañías y sus herramientas de planificación fiscal agresiva en comparación con las pequeñas compañías.

Los países más poderosos y aquellos otros que permiten estas prácticas deben considerar las desigualdades que estas políticas generan en las personas más vulnerables. Si a nivel mundial no se logra avanzar, al menos determinados países están impulsando estas medidas para que de este modo se genere la presión necesaria, para forzar el cambio y sobre todo ante la situación tan alarmante de crisis sanitaria y sus consecuencias en el empleo, movimientos migratorios y deuda de los Estados para hacer frente a esta situación. Ahora, más que nunca, es necesario que exista una justicia social, para ello todos debemos contribuir a alcanzarla.

6.4 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

6.4.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La tasa Tobin fue propuesta en 1971 por el economista estadounidense James Tobin, Premio Nobel de Economía en 1981, que se inspiró, en las ideas de JOHN MAYNAR KEYNES, en su obra, *Teoría general del empleo, del interés y del dinero.* Tobin propuso un impuesto sobre las transacciones en acciones, con el fin de vincular a los inversores con las mismas de una forma duradera. El motivo de su propuesta obedeció a la situación coyuntural del momento, cuando el presidente Richard M. Nixon, **decidió que el dólar dejara de ser convertible en lingotes de oro para los gobiernos y bancos centrales extranjeros**. Esto suponía el fin del **sistema de Bretton Woods** y el comienzo de otros sistemas que vendrían a reemplazar al llamado **patrón oro** y en el que fueron modificados los sistemas de cambio fijo por el cambio flexible, vigente en la actualidad. Todo ello originó un movimiento masivo de fondos, incrementó de la incertidumbre, variabilidad de los costes, fluctuación de divisas a corto plazo y de los precios del intercambio de divisas entre los países. Para frenar la volatilidad de los mercados, Tobin, decía que la tasa debía ser baja, en torno al 0,1%, para penalizar solamente las **operaciones especulativas,** con la finalidad de evitar la especulación sobre los tipos de cambio. El nuevo impuesto empezó a conocerse como **Tasa Tobin**[71], pero tuvo poco recorrido.

A finales de los 90, la idea fue recuperada por los movimientos anti-globalización, partidarios de controlar los mercados financieros con un impuesto que gravase todas las transacciones: acciones, bonos, divisas y derivados. En este periodo surge Attac (Asociación por la Tasación de las Transacciones y por la Ayuda a los Ciudadanos), centrada en la implantación de esta medida.

La reciente crisis financiera de 2008 puso en evidencia la falta de robustez del sector financiero y el coste que la inestabilidad del sector ha causado a la economía real. Una especulación financiera descontrolada es una fuente de burbujas inflacionistas y, por tanto, perjudicial para las economías[72]. De este modo se consideró viable la implantación de este impuesto para frenar los movimientos especulativos de capital y reducir la inestabilidad monetaria internacional.

71 https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/23151/1/TFG

72 Las alzas o bajas en los precios de determinados valores financieros enriquecen a quienes especulan, no aportan ganancias reales a la sociedad y, de este modo, se pone de manifiesto el carácter perjudicial del capital ficticio

6.4.2 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS EN ESPAÑA

Desde el año 2013, España forma parte del grupo de países de la Unión Europea en el procedimiento de cooperación reforzada para la adopción de una Directiva sobre la implantación armonizada de un Impuesto sobre Transacciones Financieras, conjuntamente con Alemania, Francia, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Italia y Portugal.

Durante estos años, a pesar de los avances en la configuración del impuesto, no ha sido posible alcanzar un acuerdo que dé lugar a la aprobación de la Directiva. Teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde entonces, y sin abandonar el procedimiento de cooperación reforzada de cara al establecimiento de un impuesto armonizado, se consideró oportuno establecer a nivel nacional el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. En España hubo un intento de implantar este impuesto acompañando a los PGE de 2019, que no fueron aprobados finalmente. Recientemente fue publicada la Ley 5/2020[73] de 16 de octubre del impuesto sobre transacciones financieras. Es un impuesto de **naturaleza indirecta** que grava la adquisición de acciones (no por herencia o donación) en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley. Su finalidad es contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario, teniendo en cuenta que las operaciones que se someten a tributación con carácter general, no se encuentran sujetas a ningún otro impuesto en el ámbito de la imposición indirecta, como la exención de las operaciones en el IVA.

La configuración del impuesto sigue la línea adoptada por países de nuestro entorno, como Francia e Italia, y contribuye, de esta forma, a una mayor coordinación de estos gravámenes en el ámbito europeo. Así, el hecho imponible del impuesto está constituido por la adquisición onerosa de acciones de sociedades españolas, cotizadas en mercados españoles, con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación. El ITF no grava las operaciones sobre renta fija (bonos), ni sobre divisas, ni sobre derivados ni sobre participaciones en fondos de inversión. **Queda restringido a la compra de acciones de determinadas sociedades españolas, aquellas cuya capitalización bursátil supere los 1.000 millones de euros.** Por tanto, se establece como principio de imposición el denominado **principio de emisión,** por considerarse que, de esta manera, se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros en comparación con el principio de residencia, habida cuenta de que se someten a tributación acciones de sociedades españolas, cualquiera que sea la residencia o el lugar de establecimiento del intermediario financiero o el lugar en que se negocien. Ahora bien, el impuesto no se aplica a toda adquisición de acciones de sociedades españolas, sino que **se limita a las acciones de aquellas sociedades que tengan acciones admitidas a negociación en un mercado regulado, con independencia de que la transacción se ejecute o no en un centro de negociación.**

Durante 2021 afectará a las sociedades españolas cuyo valor de capitalización bursátil, un mes antes de la fecha de entrada en vigor de la norma (previsiblemente el valor de diciembre de 2020), sea superior a 1.000 millones de euros. La relación de las sociedades cuyas acciones se verán afectadas se publicará en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de la entrada en vigor de la Ley.

Con este umbral se pretende que el impuesto afecte lo menos posible a la liquidez del mercado, al tiempo que se garantiza un porcentaje muy elevado de la recaudación potencial del impuesto.

Para hacernos una idea, en 2019 el volumen de adquisiciones de acciones fue de 469.634 millones de euros, según las cifras del operador oficial, Bolsas y Mercados Españoles (BME). Solo aquellas cotizadas cuya capitalización bursátil sea de más de 1.000 millones de euros se verían afectadas, esto incluye a todas las empresas del Ibex 35 además de otros valores incluidos en índices como el Ibex Medium Caps o el Small Caps. Sin embargo, no se incluyen empresas extranjeras que cotizan en España (como Airbus).

Se declaran exentas determinadas operaciones propias del mercado primario, las necesarias para el correcto funcionamiento de los mercados, las que vengan originadas por operaciones de reestructuración empresarial o por medidas de resolución y las que se realicen entre sociedades del mismo grupo.

TIPO IMPOSITIVO SE FIJA EN EL 0,2 %, LA PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN ES DE 850 MILLONES DE EUROS.

El obligado al pago, como contribuyente (el que soporta el impuesto), es el comprador de las acciones, cualquiera que sea el lugar de su residencia. El sujeto pasivo sustituto del contribuyente (el que debe ingresarlo en la AEAT), es el intermediario financiero que transmite la orden de compra, generalmente un Banco (español o extranjero) o Sociedad de Valores española. Es obvio que el intermediario financiero repercutirá siempre al adquirente el 0,2% del precio de compra. El adquirente es el auténtico pagano del ITF. La recaudación estimada es 850 millones de euros anuales.

73 https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/5

El impuesto aprobado no contempla como hecho imponible ni las **transacciones de divisas** -que mueven diariamente 6,6 billones de dólares en el mundo y que, según el Banco de España, han crecido un 25% entre 2016 y 2019 en nuestro país-, ni determinados mecanismos de ese gigantesco mercado descontrolado que es el de los **contratos derivados (ej. los CDOs (Collatelarized Debt Obligation), herramientas financieras que se consideran la causa principal de la crisis económica que se produjo en 2008 y que basaban su valor en el reembolso de los préstamos ofrecidos).** Tampoco se gravan las **operaciones de alta frecuencia (HFT)**, cuando ya la mayoría de las transacciones financieras bursátiles se realizan a través de sistemas electrónicos automatizados conectados en red, que provocan una elevada volatilidad de los mercados financieros y favorecen la aparición repentina de cracks y crisis bursátiles.

6.4.3 SITUACIÓN EN LA UE

La aplicación del ITF en Europa ha estado sujeta a constantes demoras desde su inicial fecha de entrada en vigor, en enero de 2014, motivadas por el gran debate acerca de su efectividad e impacto sobre la economía, destacando la gran aversión de países como el Reino Unido o Luxemburgo, al igual que la resistencia de la Banca, la clase política y las asociaciones de mercados financieros por gravar el movimiento especulativo de sus capitales.

En 2011, la Comisión Europea presentó una Propuesta de Directiva[74] con la idea de establecer un ITF armonizado en el seno de la UE y se consiguió que el Parlamento Europeo aprobara la implantación de esta tasa. Esta propuesta era sumamente ambiciosa ya que afectaba tanto a acciones, renta fija y derivados y preveía una recaudación inicial de 30.000 millones de euros. Esta Directiva debía ser aprobada por unanimidad, la directiva no salió adelante al oponerse el Reino Unido. Poco después, 11 Estados miembros (entre ellos Alemania, Francia, Italia y España) pusieron en marcha, en 2012, a través de un **procedimiento de cooperación reforzada[75],** una propuesta de Directiva para ellos solos y, así, la Comisión aprobó la Propuesta de Directiva de 14 de febrero de 2013. El objetivo de la propuesta se basaba en que el sector financiero había registrado una elevada rentabilidad, que en parte se debía a la red de seguridad que aportaban los Estados y la exención en el IVA a los servicios financieros.

La cooperación reforzada es un procedimiento que permite que, al menos nueve países de la UE establezcan una integración o cooperación avanzada en un ámbito de las estructuras europeas, sin la participación de los demás países de la UE. De este modo, pueden progresar según ritmos u objetivos diferentes a los establecidos para aquellos que no participan en la cooperación reforzada. Este procedimiento está diseñado para superar la parálisis, cuando una propuesta es bloqueada por un único país o por un pequeño grupo de países que no desean participar en la iniciativa. Sin embargo, no permite una ampliación de las competencias más allá de las recogidas en los tratados europeos.

La autorización para proceder a la cooperación reforzada la concede el Consejo, a propuesta de la Comisión una vez que el Parlamento Europeo da su consentimiento.

La Comisión Europea estableció **tres argumentos clave** para justificar la imposición de tasas sobre el sector financiero:

» El primero trata sobre la eficiencia y estabilidad de los mercados financieros y de como un comportamiento demasiado temerario puede tener consecuencias negativas para el resto de la economía. Durante la crisis, no solo se vislumbró la presencia de incentivos indeseables, sino que también se puso en evidencia el sistema regulatorio y supervisor del sector financiero.

» El segundo punto se puede interpretar como una asignación de culpabilidad para los mercados financieros en la magnitud de la crisis y el aumento de la deuda de los gobiernos nacionales. Los recursos financieros proporcionados desde las instituciones públicas en la crisis financiera de 2008, justificarían la aplicación de impuestos en el sector para que este contribuya de forma equitativa a la recuperación económica.

» En tercer lugar, la actividad financiera está exenta en el Impuesto sobre el valor añadido, siendo esto una gran ventaja competitiva del sector. Esta situación ventajosa y la necesidad de obtener fondos para cumplir los compromisos europeos en temas sociales y medioambientales son razones de peso a la aplicación de un ITF europeo[76].

74 https://www.bde.es/f/webbde/GAP/Secciones/Publicaciones/InformesBoletinesRevistas/RevistaEstabilidadFinanciera/12/Nov/Fic/ref20122313.pdf.

75 https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0071:FIN:ES:HTML

76 https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/16_05.pdf

Los países dentro de la UE que han establecido a lo largo de este tiempo un impuesto sobre las transacciones financieras son los siguientes:

- **REINO UNIDO.** Desde hace más de 200 años, ya tenían implantado un impuesto sobre determinadas compras a través del llamado sello, el **Stamp Duty Reserve Tax** que grava al 0,5% la compraventa de acciones. El Stamp Duty es tan antiguo que está totalmente interiorizado en el mercado británico, es un impuesto que originalmente gravaba los documentos, similar al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en España. Sin embargo, su existencia ha provocado el desplazamiento de las operaciones simples de compraventa de acciones hacia los derivados.

- **SUECIA.** Adoptó el ITF en 1984, a un tipo del 1%, la recaudación fue inferior a la estimada, en 1991 se decidió su eliminación.

- **FRANCIA.** Durante el mandato de Nicolas Sarkozy en 2012, se decidió establecer una *tasa Tobin* al comprobar qué hacerlo a escala europea era imposible. Se pretendía un triple objetivo: por un lado, el sector financiero, que había recibido ayudas públicas durante la crisis financiera, contribuyera más a la consolidación de las finanzas públicas, por otro, acabar con las actividades especulativas y servir de ejemplo en la UE. El ITF francés grava al 0,3% la compra de acciones de sociedades francesas cotizadas en la bolsa francesa, cuya capitalización supere los 1.000 millones de euros y un 0,01% a los derivados sobre bonos de países de la Unión Europea y sobre las operaciones de alta frecuencia.

- **ITALIA.** En 2012 el Gobierno de Mario Monti aprueba la *tasa Tobin.* La norma actualmente en vigor, prevé un impuesto sobre las transacciones financieras de acciones, participaciones, inversiones, derivados y otros instrumentos emitidos por empresas cotizadas de más de 500 millones de euros de capitalización. En términos generales, la tasa aplicada es del 0,2% sobre el valor de la transacción y del 0,1% si el intercambio se produce en mercados regulados. En lo que respecta a las acciones, sólo se ven afectadas las transacciones de compra que involucran valores emitidos por empresas con residencia fiscal en Italia.

La implantación de un impuesto de este tipo requiere una decidida voluntad política que aún no se vislumbra, a pesar de las reivindicaciones ciudadanas y de otros colectivos conscientes, de la importancia de este impuesto para poner freno a las operaciones financieras especulativas y que aportaría unos ingresos de 50.000 millones anuales. Una mayoría de eurodiputados reclama que se active en 2024 para financiar el plan de estímulo post-covid o las medidas del Pacto Verde[77].

77 https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20200709STO83005/eu-budget-parliament-pushes-for-new-revenue-sources

7. FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL

7.1 INTRODUCCIÓN

Para poder abordar los graves problemas ambientales existentes en la actualidad, en particular los relacionados con el cambio climático, serán necesarias políticas públicas ambiciosas en los próximos años. Así, mediante el Acuerdo de París (ONU, 2015), la práctica totalidad de los países del mundo se comprometieron a realizar importantes reducciones de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI), para intentar lograr que el aumento de la temperatura media mundial se mantenga por debajo de 2ºC. En el caso de la Unión Europea, este compromiso se tradujo en un objetivo de reducción de emisiones de GEI de un 40% con respecto a su nivel en 1990 (Unión Europea, 2015)[78].

Entre los instrumentos con los que cuentan los decisores políticos para conseguir alcanzar estos objetivos destaca la fiscalidad energético-ambiental, que cuenta con un amplio consenso académico y un importante soporte institucional, que, sin embargo, no se ha traducido en una utilización más intensa de estas figuras, debido a la existencia de una serie de barreras (institucionales, de competitividad, distributivas, de aceptación social) que dificultan (e incluso impiden) su aplicación. Entre estas barreras destaca especialmente su posible impacto negativo sobre los hogares de rentas más bajas. Si bien los efectos distributivos de la fiscalidad que afecta a bienes energéticos depende de diversos factores, como el tipo de impuesto, los patrones de consumo de los contribuyentes o el nivel de desarrollo del país, en general los costes de la energía necesaria para satisfacer las necesidades básicas hacen que los hogares de menor renta hayan de dedicar a su adquisición una mayor parte de su gasto, de modo que cabe esperar que el efecto de la introducción de un impuesto sobre estos

78 Unión Europea, 2015. Submission by Latvia and the European Union on behalf of the European Union and its member states. Riga: Latvian Presidency of the Council of the European Union.

bienes energéticos recaiga de forma desproporcionada sobre los hogares menos favorecidos[79].

En estas circunstancias, existen algunas condiciones necesarias para que las subidas en los precios de los bienes debidas a los mayores impuestos energético-ambientales que se esperan los próximos años sean viables. Así, será esencial determinar y compensar sus impactos negativos asociados, que en el caso de los individuos u hogares tienen relación con la distribución de la renta. Dado que el incremento en la fiscalidad energético-ambiental está ligado a un aumento en la recaudación impositiva, el uso que se haga de dicha recaudación para compensar los posibles impactos regresivos será fundamental para lograr una transición exitosa hacia una economía descarbonizada. Esto es especialmente relevante en el caso de España, cuya fiscalidad energético-ambiental es sustancialmente inferior a la de los países de su entorno.

La finalidad no es tanto recaudar como cambiar las conductas que inciden negativamente sobre el medio ambiente por lo que los incrementos impositivos necesarios en los próximos años, tanto para la transición energética como para situarnos a nivel medio europeo, serán con alta probabilidad mayores.

Este informe tiene como finalidad analizar los impactos que la fiscalidad energético-ambiental genera sobre la ciudadanía, con especial énfasis en las diferencias por nivel de renta. Nos centramos en el sector del transporte por carretera por ser éste el principal responsable de emisiones de GEI. Sin embargo, también hacemos una propuesta para introducir un impuesto sobre la aviación, por las importantes externalidades de transporte aéreo cuyos costes no están incluidos en el precio de los billetes de avión, con excepción del CO^2. El resultado más importante que obtenemos pone de manifiesto que es posible diseñar mecanismos que conviertan reformas que originalmente tienen consecuencias negativas (son regresivas desde el punto de vista de la distribución de la renta) en reformas con efectos distributivos positivos (acaban siendo progresivas una vez se han realizado las transferencias a los grupos objetivo). El gran potencial recaudatorio de los impuestos considerados posibilita, además de dichas compensaciones, utilizar la parte sobrante en políticas diferentes con el fin de mitigar los efectos potenciales sobre la productividad, la competitividad y el crecimiento. En los momentos actuales en los que los responsables públicos han de velar por las personas, empresas y sectores más afectados por la COVID-19, este ejercicio muestra que es posible utilizar este potencial recaudatorio con fines económicos y sociales, pero siendo conscientes que el cambio climático es un problema cuya solución no se puede posponer.

La UE establece cuatro categorías de impuestos ambientales:

ENERGÍA

Productos energéticos: gasolina, gasoil, gas natural carbón, electricidad

Emisiones de gases

TRANSPORTE

Propiedad y uso de automóviles

Aéreo

Servicios

CONTAMINACIÓN

Emisión al aire y al agua

Residuos sólidos y contaminación acústica

RECURSOS NATURALES

Contaminación y erosión

79 Alvaredo, F., Chancel, L., Piketty, T., Saez, E., Zucman, G., 2018. World inequality report 2018. París: World Inequality Lab.

Para ello, el informe se divide en ocho apartados, incluyendo esta introducción. El segundo apartado trata de destacar la importancia de la fiscalidad energético-ambiental en un momento en el que se ha de producir una transición energética que, en el caso de los países de la UE, ha de llevarnos a una economía libre de emisiones en 2050. Aunque los ejercicios que se presentan consideran modificaciones puntuales de los impuestos que afectan al transporte, también se discute la conveniencia de enmarcar estos cambios dentro de las denominadas reformas fiscales verdes. En el tercer apartado repasamos brevemente la fiscalidad energético-ambiental en España y la comparamos con su equivalente en la media de Unión Europea y con la situación en varios países específicos. Todo esto para enfatizar que España representa una anomalía en este terreno. Como el objetivo del trabajo consiste en poner de manifiesto que, ante una transición energética costosa, existen posibilidades de compensar a los más desfavorecidos para que no empeoren su situación (o incluso para conseguir algunas mejoras), repasamos en el cuarto y quinto apartados los impactos distributivos de la fiscalidad energético-ambiental y las posibilidades de definir mecanismos para mitigar las consecuencias negativas de las medidas fiscales. Los apartados sexto y séptimo presentan las propuestas de modificación de la imposición y los resultados, respectivamente, con énfasis especial en las posibilidades que brinda poder devolver la recaudación adicional o una parte de ella con el fin de no afectar a los individuos u hogares más desfavorecidos. El trabajo termina con una enumeración de las principales conclusiones.

7.2 LA IMPORTANCIA DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL EN LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA. ¿MODIFICACIONES PUNTUALES O REFORMAS FISCALES VERDES?

Las actividades relacionadas con la energía provocan importantes externalidades ambientales, especialmente en relación con el cambio climático. Así, el sector energético supone la principal fuente de emisiones de GEI (gas de efecto invernadero) hasta el punto qué en 2018 el 76% de las emisiones de GEI en España (el 78% en el caso de la Unión Europea) tuvieron su origen en este sector (Eurostat, 2020b)[80]. Dentro de estas emisiones destacan las asociadas con el **sector del transporte, que representaron el 27%** de las emisiones españolas de GEI en 2018, de las cuales **más del 92% se generaron en el transporte por carretera** (Ministerio para la Transición Ecológica, 2020c)[81].

A la hora de abordar este problema, los gobiernos disponen de distintos instrumentos regulatorios, así como otras medidas de política económica (relacionadas con la demanda, el uso eficiente de los vehículos, la tecnología, la gestión del tráfico y la infraestructura, etc.). Los impuestos tienen una serie de características que los hacen especialmente adecuados para este objetivo. Por una parte, desde una perspectiva estática, permiten minimizar los costes totales de lograr un determinado objetivo ambiental, ya que actúan como una señal del precio de contaminar, incentivando de este modo la adopción de opciones más baratas de descontaminación. Por otra parte, desde el punto de vista dinámico, los impuestos promueven inversiones en tecnologías y procesos productivos menos contaminantes que reduzcan los precios (y los impuestos) futuros, de forma que proporcionan un incentivo continuo a la reducción del deterioro ambiental.

Sin embargo, en la práctica, el nivel de los impuestos aplicados sobre la energía es, en general, inferior al que sería óptimo desde la perspectiva ambiental, sin que se hayan producido cambios significativos en los últimos años (OCDE, 2019)[82]. Estos impuestos han estado ligados tradicionalmente a objetivos recaudatorios, ya que la baja respuesta de los consumidores de productos energéticos cuando suben los precios (baja elasticidad-precio) permite que los incrementos impositivos tengan impactos limitados sobre la demanda, convirtiendo la fiscalidad energética en una fuente de recaudación elevada y estable. De este modo, los impuestos energético-ambientales supusieron en 2018 **el 4,7% de la recaudación impositiva en los países de la UE y el 1,9% de su PIB (Comisión Europea, 2020)**[83], si bien su aplicación difiere de forma significativa entre productos energéticos,

80 Eurostat, 2020b. Greenhouse gas emissions statistics – emission inventories. Statistics explained, disponible en: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Greenhouse_gas_emission_statistics

81 Ministerio para la Transición Ecológica, 2020c. Inventario nacional de emisiones a la atmósfera. Serie 1990-2018. Informe resumen, disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/resumen-inventario-gei-ed2020_tcm30-486322.pdf

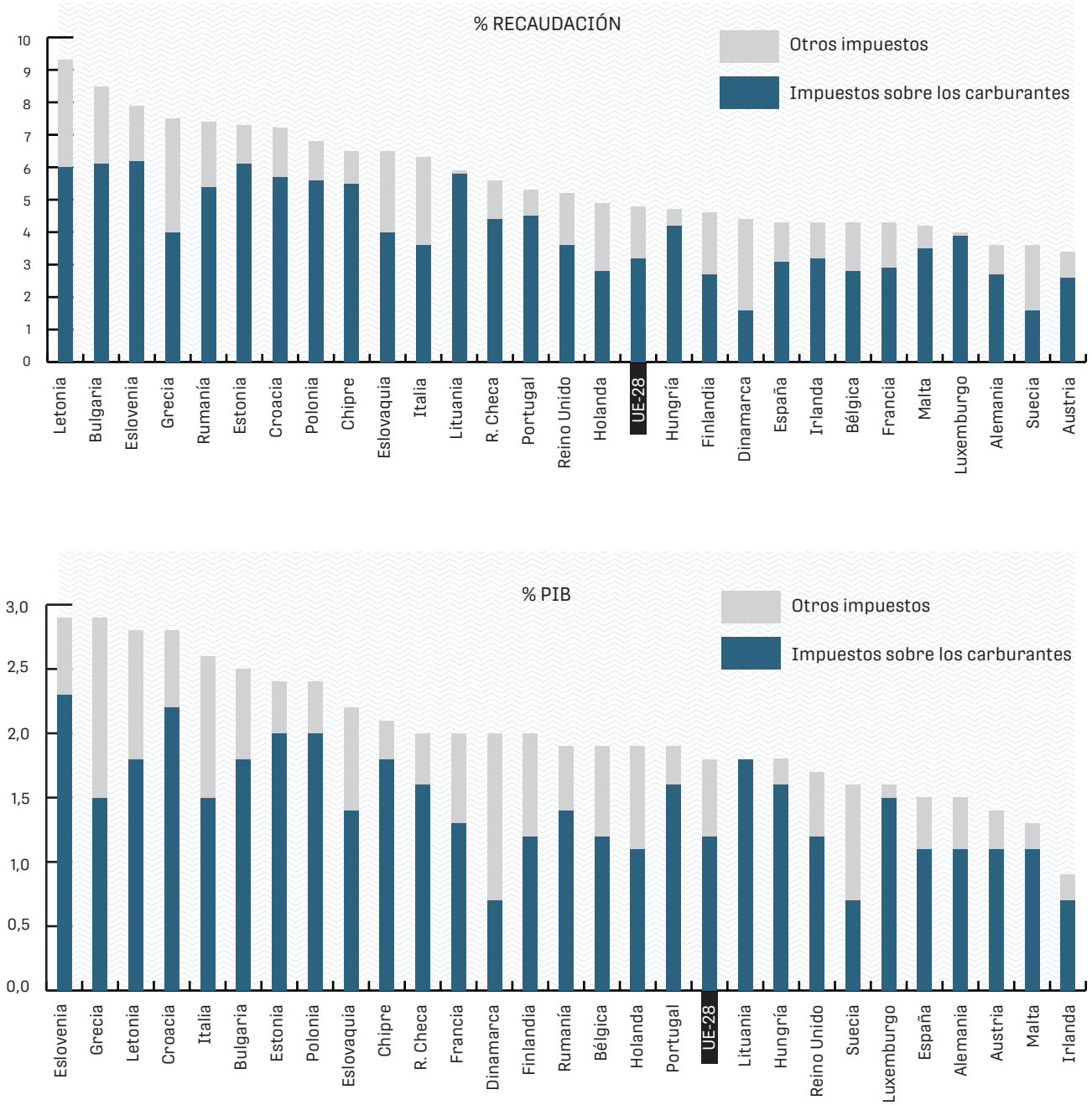
82 OCDE, 2019. Taxing energy use 2019: Using taxes for climate action. Paris: OECD Publishing.
ONU, 2015. Paris Agreement, disponible en: https://unfccc.int/sites/default/files/english_paris_agreement.pdf.

83 Comisión Europea, 2020. Taxation trends in the European Union, 2020 ed. Luxemburgo: Publications Office of the European Union.

sectores y países, siendo generalmente los impuestos sobre el transporte por carretera mucho mayores que en otros sectores (gráfico 8), aunque por debajo del nivel que posibilitaría internalizar todas las externalidades que genera.

Cualquier comparativa de la situación española con la media europea o con la mayoría de los países de la Unión, presenta diferencias significativas. Estamos varias décimas por debajo de la media de la Unión Europea en % de recaudación (puesto 21 de 28) y también varias décimas por debajo en el porcentaje que esta recaudación representa en el Producto Interior Bruto (PIB), en este último caso en la posición 24 de 28. La combinación de los datos que proporcionan las dos representaciones que se recogen en el gráfico 8 da idea muy clara acerca de que España no recauda lo que correspondería dado nuestra capacidad económica.

GRÁFICO 8: LOS IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA EN LA UE-28 EN 2018



Nota: No se incluye la recaudación derivada del IVA aplicado sobre los productos energéticos.
Fuente: Comisión Europea (2020) y elaboración propia.

En las últimas décadas los impuestos energéticos convencionales han ido incorporando elementos ambientales en su estructura, aumentando de este modo su capacidad para corregir las conductas dañinas para el medio ambiente, lo que dio origen a la denominada fiscalidad energético-ambiental. En algunos casos, la fiscalidad energético-ambiental se ha aplicado dentro de paquetes de reforma más extensos, denominados **Reformas Fiscales Verdes (RFV),** que combinan la introducción de estos impuestos con el **uso de su recaudación para disminuir el peso de otros impuestos más distorsionantes**. Así, a principios de la década de los noventa los **países escandinavos** fueron los primeros en llevar a cabo estas reformas, introduciendo impuestos sobre la energía con un fuerte componente ambiental y destinando su recaudación a reducir el impuesto sobre la renta personal. Unos años más tarde, algunos países optaron por incrementar los impuestos convencionales sobre la energía y utilizar el incremento en la recaudación para **reducir las cotizaciones sociales de los empleadores, en general,** y, en algunos casos también de los empleados, en lo que se denomina la **segunda generación de RFV.** Ambas generaciones se caracterizaban por su **neutralidad recaudatoria** (se devuelve en reducciones de impuestos o de cotizaciones sociales el exceso de recaudación que se genera al introducir el impuesto sobre la energía).

En los últimos años se ha comenzado a aplicar una **tercera generación de RFV** que emplea la recaudación generada de forma más flexible y heterogénea, adaptándose así al nuevo contexto económico, ambiental y energético (véase Gago et al., 2016)[84]. Estas **nuevas RFV** destinan su recaudación a objetivos muy diversos **(consolidación fiscal, programas de apoyo a energías renovables, financiación de políticas de eficiencia energética, financiación de infraestructuras de transporte),** entre los que destaca la **corrección de los efectos distributivos negativos** asociados a la aplicación de impuestos energético-ambientales.

En el proceso de transición hacia una economía descarbonizada será necesaria una elevación significativa de la fiscalidad aplicada sobre los productos energéticos contaminantes, al mismo tiempo que habrá que abordar tanto los costes de otras políticas de descarbonización (renovables, eficiencia energética, etc.) como los problemas distributivos asociados a la transición energética. En este contexto, en lugar de realizar incrementos en determinados impuestos, será preferible llevar a cabo **una RFV que, por una parte, incremente la carga fiscal sobre los productos energéticos dañinos para el medio ambiente y, por otra, genere una recaudación adicional que se pueda destinar a compensar sus posibles impactos regresivos sobre la renta de los hogares (o a otro tipo de políticas),** ya que la implementación de una RFV será más viable políticamente y permitirá combinar el potencial del sistema impositivo en su conjunto. En una RFV los agentes conocen el destino de la recaudación adicional generada por la reforma impositiva, por lo que, en la medida en que se vean beneficiados por el reciclaje de la recaudación, **se incrementará la aceptación social de la reforma,** lo que aumentará su viabilidad práctica frente a un simple incremento impositivo con destino recaudatorio incierto.

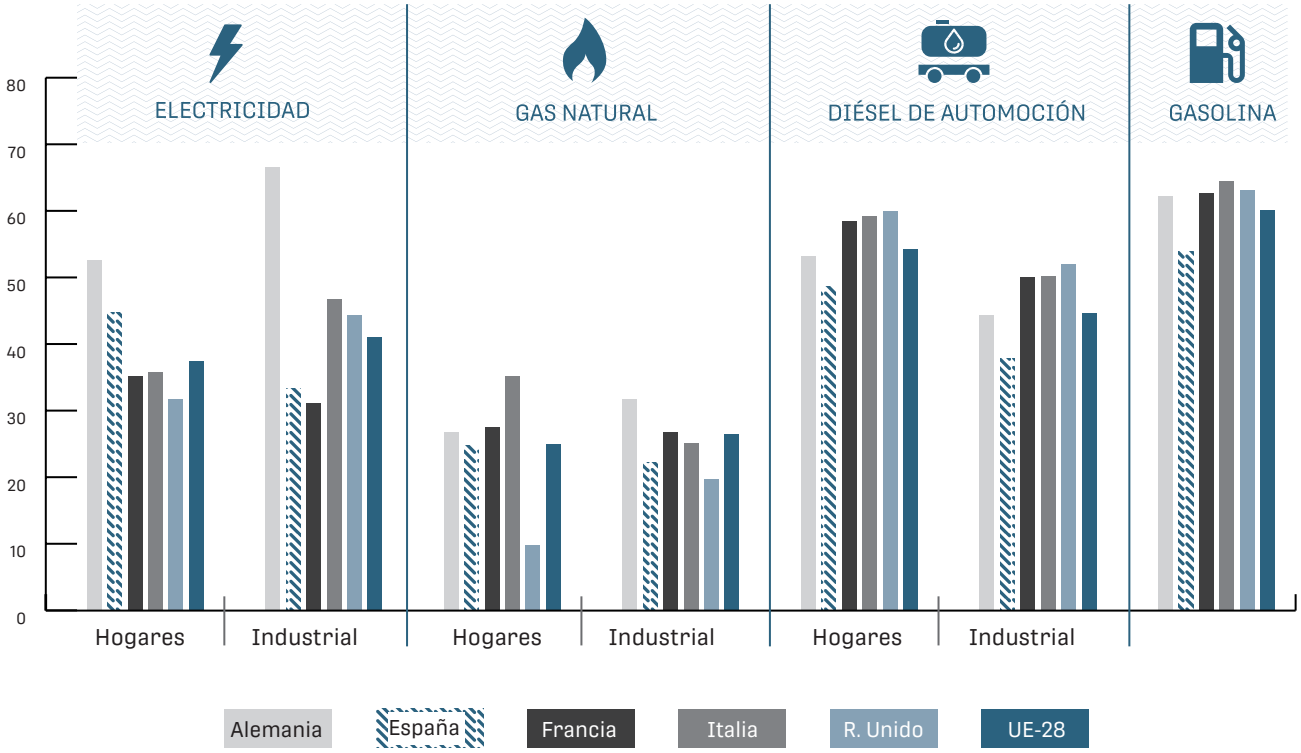
7.3 LA FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL EN ESPAÑA

La evidencia empírica existente en la literatura académica muestra que los impuestos energético-ambientales en España tendrían una capacidad recaudatoria significativa, con reducidos impactos macroeconómicos y efectos distributivos moderados (véanse Gago et al., 2019)[85]. Sin embargo, el Gobierno central ha sido reticente a su aplicación, alegando supuestos efectos negativos sobre la competitividad y el crecimiento económico. Como consecuencia, **el papel de los impuestos energético-ambientales ha sido hasta ahora marginal en el sistema fiscal español,** empleando impuestos sobre la energía con una finalidad básicamente recaudatoria y que incorporan motivos ambientales únicamente de forma indirecta y limitada. El desinterés del Gobierno central despertó **las ansias recaudatorias de las Comunidades Autónomas, que aprovecharon la situación para introducir impuestos energético-ambientales propios.** Su finalidad es también fundamentalmente recaudatoria por lo que, en general, no definen apropiadamente la externalidad, **no estiman los costes sociales** de forma adecuada, tienen problemas de asignación jurisdiccional y, además, no existe una coordinación ni entre las diferentes instituciones ni entre los diferentes impuestos, por lo que su valoración en términos económicos y ambientales es generalmente negativa.

84 Gago, A., Labandeira, X., López-Otero, X., 2016. Las nuevas reformas fiscales verdes, WP 05/2016, Economics for Energy, disponible en: https://eforenergy.org/publicaciones.php.

85 Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J.M., López-Otero, X., 2019. Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas, Documento de Trabajo de Sostenibilidad, nº 2/2019, Fundación Alternativas

GRÁFICO 9: IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA EN LA UNIÓN EUROPEA EN 2019



Notas:
1. En % sobre los precios energéticos.
2.UE-28 representa la media ponderada por población de los 27 países de la UE y Reino Unido
Fuente: Eurostat (2020a)[86], Ministerio para la Transición Ecológica (2020d)[87] y elaboración propia.

En estas circunstancias la importancia de la fiscalidad energético-ambiental en España es menor que en los países de su entorno, representando el **4,4% de la recaudación impositiva y el 1,5% del PIB, frente al 4,7% y al 1,9%, respectivamente, de media en la UE,** como muestra el gráfico 8. Si consideramos los principales productos energéticos, el gráfico 9 muestra que la proporción que los impuestos representan en el precio de los bienes es inferior a la media de la UE-28, excepto en el caso de la electricidad residencial.

Esta situación ha provocado que tanto desde organismos internacionales (IEA, 2015[88]; OCDE, 2015[89], 2018[90]; Comisión Europea, 2017[91]; FMI, 2018[92]), así como también desde comisiones de expertos creadas por el gobierno español, por ejemplo, CETE (2018)[93], se haya insistido en la necesidad de una elevación sustancial de estas figuras.

86 Eurostat, 2020a. Energy statistics – prices of natural gas and electricity, disponible en: https://ec.europa.eu/eurostat/data/database

87 Ministerio para la Transición Ecológica, 2020d. Precios de carburantes y combustibles. Comparación 2019-2018, disponible en: https://energia.gob.es/petroleo/Informes/InformesAnuales/InformesAnuales/Precios_Carburantes_Comparacion_2018-2019.pdf.

88 EA, 2015. Energy policies of IEA countries. Spain. 2015 Review. París: OECD/IEA.

89 OCDE, 2015. OECD environmental performance reviews: Spain 2015. Paris: OECD Publishing.

90 OCDE, 2018. Estudios económicos de la OCDE. España. Noviembre 2018. Visión general, disponible en: http://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-2018-OECD-economic-survey-vision-general.pdf.

91 Comisión Europea, 2017. The EU environmental implementation review. Country report – Spain, SWD (2017) 42 final.

92 FMI, 2018. Spain. Staff report for the 2018 article IV consultation, IMF Country Report Nº 18/330.

93 CETE, 2018. Análisis y propuestas para la descarbonización, disponible en: http://www6.mityc.es/aplicaciones/transicionenergetica/informe_cexpertos_20180402_veditado.pdf.

7.4 FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL, IMPACTOS DISTRIBUTIVOS Y MECANISMOS DE COMPENSACIÓN

Como se indicó en la introducción, a pesar de la importancia de la fiscalidad energético-ambiental para reducir las emisiones de GEI y facilitar así la transición energética, en la práctica estas figuras de **enfrentan a diversas e importantes barreras,** que explican su papel poco relevante en la reforma fiscal de algunos países, entre ellos España. Dentro de estas barreras destacan especialmente **los impactos negativos sobre los hogares más desfavorecidos en términos de renta.** Ante la introducción de un impuesto energético-ambiental, los diferentes grupos socioeconómicos se verán afectados de forma distinta, como consecuencia de las diferencias en sus preferencias, patrones de consumo, sus condiciones de vida y su renta. En general, cabe esperar que la carga fiscal recaiga de forma desproporcionada sobre los hogares de renta baja, ya que, por una parte, estos tienden a consumir más productos intensivos en energía para satisfacer sus necesidades básicas, con posibilidades de sustitución limitadas, mientras que, por otra, los costes de la energía habitualmente suponen una mayor proporción del gasto en estos hogares en relación con los hogares de alta renta. Asimismo, **la capacidad de los hogares de renta baja para comprar bienes (bombillas, electrodomésticos o coches) más eficientes y reducir de este modo su consumo energético es limitada,** ya que tienen menor capacidad de pago y menores posibilidades de endeudamiento. Además, dado que la riqueza está mucho más concentrada que la renta, los efectos negativos de la fiscalidad energético-ambiental serán mayores si analizamos su impacto en términos de riqueza, especialmente para los jóvenes.

En todo caso, existen otros factores como el **tamaño del hogar, el tipo de vivienda, el lugar de residencia o la existencia de alternativas de transporte público, f**actores que pueden o no estar relacionados con el nivel de renta, que también determinarán el impacto distributivo de la fiscalidad energético-ambiental. En este sentido, en general, los hogares que viven en casas ineficientes energéticamente, en zonas con condiciones climáticas más extremas, en áreas poco pobladas en las que son necesarios grandes desplazamientos, en lugares que carecen de infraestructuras de transporte público o en zonas cuyo mix eléctrico es muy intensivo en carbono se podrían ver particularmente afectados por una elevación de la fiscalidad energético-ambiental.

Otro factor importante para calcular el impacto distributivo de los impuestos energético-ambientales es el producto energético gravado. En general, **los efectos de incrementos en los impuestos aplicados sobre la electricidad o los combustibles para calefacción tienden a ser más negativos (regresivos) que los que gravan el transporte, ya que la probabilidad de que los hogares de baja renta posean un coche es menor, por lo que estos hogares gastan en media una menor proporción de su renta en combustibles de transporte**. Esto provoca que, en determinados casos, los impuestos energético-ambientales aplicados sobre el transporte puedan ser tener efectos positivos (ser progresivos). Sin embargo, debido a las mayores distancias y a la menor disponibilidad de transporte público, los hogares que habitan en zonas rurales generalmente destinan una mayor proporción de su renta a la compra de carburantes, por lo que los impuestos sobre el transporte pueden provocar desigualdades espaciales que se han de considerar. Por su parte, los impuestos sobre el transporte aéreo tienen, por un lado, un impacto progresivo, al ser un medio de transporte mucho más utilizado por los hogares de rentas altas, si bien al encarecer relativamente más los billetes de las compañías de bajo coste podrían afectar de forma relevante a los hogares de rentas bajas.

El impacto distributivo de la fiscalidad energético-ambiental también dependerá del grado de desarrollo del país. En este sentido, los hogares pobres de los países en desarrollo tienden a gastar una menor proporción de su renta en productos contaminantes que los hogares pobres de los países desarrollados, por lo que es más probable que la fiscalidad energético-ambiental sea progresiva en los países en desarrollo. En cambio, en los países más ricos es probable que los impuestos energético-ambientales sean regresivos, y lo serán más cuanto mayor sea la desigualdad en la distribución de la renta. Los análisis distributivos en la Unión Europea se han realizado para diferentes variables de los hogares como la renta, el tamaño o la localización. Los resultados no son uniformes, si bien, en general, muestran que los impuestos energético-ambientales son regresivos. Cuando se tiene en cuenta la renta equivalente, la regresividad se agudiza. En el caso de España, sin embargo, la literatura académica (véase Gago et al., 2019)[94] muestra que, en general, la elevación de la fiscalidad energético-ambiental tendría un impacto progresivo o neutro (71% de las simulaciones consideradas), especialmente si se lleva a cabo una RFV (83% frente al 58% de las simulaciones cuando no se considera).

En resumen, la fiscalidad energético-ambiental genera importantes ingresos públicos que el gobierno

94 Gago, A., Labandeira, X., Labeaga, J.M., López-Otero, X., 2019. Impuestos energético-ambientales en España: situación y propuestas eficientes y equitativas, Documento de Trabajo de Sostenibilidad, nº 2/2019, Fundación Alternativas

puede destinar a diferentes propósitos, incluyendo compensaciones a los grupos que resulten más afectados tras la introducción del impuesto. En este contexto, el uso que se haga de la recaudación generada será un factor clave que determinará cómo se pueden corregir los efectos negativos si existen y cómo cambia la distribución de la renta tras las compensaciones que se definan. **Por ello, cualquier propuesta de reforma fiscal tendrá en la devolución de la recaudación (o de parte de ella) uno de sus elementos esenciales.** En lo que resta de este apartado se presentan las principales alternativas existentes para compensar los posibles impactos distributivos negativos sobre los hogares de la fiscalidad energético-ambiental.

Se ha argumentado que, al menos en España, las modificaciones de impuestos relacionadas con la fiscalidad energética y ambiental, sean a nivel estatal, autonómico o local, han perseguido fundamentalmente incrementar la recaudación. **No ha existido una estrategia de dotar al sistema impositivo de un carácter específico ni se ha hecho referencia a la internalización de externalidades a través de estos mecanismos de precios.** De la misma forma, no ha habido una preocupación por examinar exhaustivamente si los incrementos en la fiscalidad energético-ambiental a generar impactos negativos sobre determinados segmentos de la población.

El objetivo de este apartado es describir mecanismos que pueden contribuir a compensar a aquellos individuos que van a resultar más afectados por estas subidas impositivas necesarias para luchar contra el cambio climático. Además, estos mecanismos pueden hacer que las actitudes de determinados agentes respecto a los estos impactos se vean suavizadas o, incluso, puedan cambiar. No debemos olvidar que en numerosos países se han producido fuertes contestaciones ante estas medidas políticas. El caso de los chalecos amarillos en Francia o de los disturbios en Chile son paradigmáticos.

En primer lugar, la recaudación generada por la fiscalidad energético-ambiental se puede destinar a reducir otros pagos impositivos de impuestos que pueden resultar distorsionantes para los mercados de bienes o laboral, en un esquema de RFV tradicional, como se indicó en el apartado 2. Esto puede reducir los impactos macroeconómicos de estos impuestos y dar lugar a incrementos en la renta de los hogares, pero, generalmente, genera efectos distributivos negativos. Su impacto, no obstante, dependerá del impuesto que se modifique. **Así, una reducción en el IVA, que tiende a ser un impuesto regresivo (debido a que los hogares de bajos ingresos gastan en general una mayor proporción de su renta) podría compensar los impactos distributivos negativos de la fiscalidad energético-ambiental, como argumenta el Banco Mundial (2019)**[95], si bien se ha de considerar que la reducción del IVA sobre los productos energéticos afectaría negativamente a los incentivos al ahorro energético. Por el contrario, **si la recaudación se destina a reducciones en el impuesto sobre las rentas del trabajo se podrían agravar** los impactos distributivos negativos de la fiscalidad energético-ambiental, ya que estos impuestos tienden a ser progresivos. Asimismo, **las reducciones en el impuesto de sociedades beneficiarán principalmente a los hogares más ricos**, por lo que su impacto también será regresivo.

Sin embargo, las transferencias **directas a los hogares, ya sean universales o dirigidas a hogares más desfavorecidos, son el principal instrumento con que cuentan los gobiernos para abordar los problemas distributivos generados por la fiscalidad energético-ambiental. Si las transferencias se destinan a los hogares de baja renta, los resultados de diversos ejercicios sugieren que se podría lograr que la reforma llegara a tener impactos positivos,** incluso sin necesidad de destinar toda la recaudación a estos propósitos. Dado que generalmente las transferencias se realizan en efectivo o se incorporan a los sistemas fiscales existentes, sus costes administrativos son relativamente bajos (Banco Mundial, 2019) y, además, estas políticas tienden a ser populares en amplios sectores de la sociedad, contribuyendo a ese cambio de actitudes que hemos mencionado. No obstante, los responsables político-administrativos han de ser sumamente cuidadosos para **evitar la generación de incentivos perversos. Por una parte, los hogares cuyo nivel de renta está próximo al umbral que se establezca para recibir la compensación podrían tener incentivos a reducir su renta para lograr así la transferencia,** mientras que, por otra parte, la determinación de los hogares más afectados puede depender de criterios diferentes del puramente económico del nivel de renta, como puede ser el de localización del individuo o criterio geográfico. Existen, no obstante, alternativas para evitar los problemas potenciales a través, por ejemplo, de la inclusión de criterios adicionales a la renta para determinar los hogares que reciben las transferencias. Una cuestión relevante al diseñar estos mecanismos es evitar complicaciones (y burocracia) innecesarias, ya que podrían verse afectados los hogares más pobres por su menor capacidad para participar si el sistema escogido para evitar los incentivos perversos es muy complejo.

Si existen dificultades para determinar los hogares más afectados por la reforma, o si el impacto de esta sobre los hogares de baja renta no es desproporcionado, **se pueden utilizar compensaciones**

95 Banco Mundial, 2019. Using carbon revenues. Washington, DC: World Bank.

universales de suma fija. Dado que la compensación representa una mayor proporción de la renta en los hogares pobres, estas transferencias tendrán efectos positivos sobre la distribución de la renta, aunque pudiesen parecer regresivas por compensar con la misma cuantía a los hogares ricos. En términos relativos, una compensación de esta naturaleza puede llegar a constituir una proporción importante de la renta de los hogares más desfavorecidos, mientras representará un porcentaje reducido de la renta de los hogares ricos. Además, como los hogares pobres gastan menos en energía que los hogares ricos en términos absolutos, es probable que el incremento en los costes energéticos de los hogares pobres como consecuencia del impuesto sea menor que la transferencia que reciben, compensando de esta forma todo el posible efecto negativo de la reforma impositiva. Por otra parte, el uso de transferencias universales, al beneficiar a todos los hogares del espectro político, confiere una mayor estabilidad en el tiempo a la política, resultando complicada su eliminación tras cambios de gobierno. Una cuestión muy importante es establecer mecanismos que afecten a las transferencias de forma decreciente en el tiempo, para generar incentivos a la adaptación de los hogares a una economía baja en carbono, ya que en caso contrario podrían percibirse como un ingreso más y destinarse a otras finalidades, minando así los objetivos ambientales del impuesto.

La recaudación generada con los impuestos energético-ambientales también se puede utilizar para ayudar a los hogares a reducir el uso energético y los costes asociados, mediante programas de subsidios a mejoras en la eficiencia energética (CPLC, 2016)[96], si bien se ha de ser cuidadoso en la definición de los programas porque **los hogares de rentas altas disponen del capital necesario para invertir en activos nuevos menos contaminantes,** mientras los hogares de rentas bajas están mucho más restringidos y, en consecuencia, se pueden generar desigualdades. Podría suceder, asimismo, que **determinados hogares adoptarían medidas de eficiencia energética debido al impuesto sin necesidad de recibir ningún subsidio, lo que no conllevaría reducciones adicionales de emisiones. En estos casos, no se produce ningún efecto multiplicador del esquema de transferencias, siendo simplemente una transferencia monetaria.**

Por otra parte, en el caso de **los vehículos** si solo los hogares que pueden permitirse disponer de este bien pueden beneficiarse de los subsidios a la compra de vehículos limpios y, además, estos subsidios estimulan un mayor uso del vehículo privado, es posible que los

96 CPLC, 2016. What are the options for using carbon pricing revenues?, disponible en: http://pubdocs.worldbank.org/en/668851474296920877/CPLC-Use-of-Revenues-Executive-Brief-09-2016.pdf.

resultados perseguidos por estos mecanismos de incentivos puedan no representar mejoras para el medio ambiente mientras suponen transferencias a los hogares de renta alta. De forma similar, los hogares de renta alta que poseen vivienda y pueden permitirse modernizarla serán los principales beneficiarios de los subsidios a inversiones eficientes energéticamente en el sector de la edificación. En estas circunstancias, limitar los subsidios a los hogares de rentas bajas o, en el caso de los vehículos, establecer la obligación de retirar de la circulación otro vehículo contaminante podría permitir evitar impactos negativos como los comentados. **El diseño de programas de subsidios al transporte público o a la renovación de las viviendas sociales podrían tener cabida si se pretende que los hogares más desfavorecidos sean los que puedan beneficiarse más de los mismos.**

Alternativamente, **la recaudación generada puede destinarse a ayudas a los trabajadores en transición** de determinadas industrias o regiones significativamente afectadas por la reforma impositiva, permitiéndoles mejorar sus habilidades en relación con las necesidades de una economía baja en carbono (CLCP, 2016; FMI, 2019[97]). Finalmente, también podrían establecerse reducciones en las tarifas eléctricas o en los impuestos sobre los carburantes para los hogares más afectados, si bien esta alternativa elimina la señal efectiva del precio de la contaminación, que es el principal objetivo de la política introducida para luchar contra el cambio climático.

En la actualidad existen problemas graves de desigualdad social que van mucho más allá de los impactos negativos de la fiscalidad energético-ambiental. La desigualdad de ingresos ha aumentado en las últimas décadas de forma generalizada en el mundo, al mismo tiempo que se reducían los ingresos (y el capital) del sector público, limitando la capacidad de los gobiernos para abordar el problema de la desigualdad. Como consecuencia, se está incrementando la concentración de la riqueza (como sugieren en el World Inequality Lab, por ejemplo, Alvaredo et al., 2018). Dado que existe una **correlación elevada entre la desigualdad y el impacto regresivo de la fiscalidad energético-ambiental, sería necesaria una reforma fiscal integral (al estilo de la RFV** que se sugiere en la sección 2) de forma que la recaudación de la fiscalidad energético ambiental forme parte de esquemas distributivos más amplios que permitan que la transición hacia una economía baja en carbono sea viable y no se enfrente a una fuerte oposición pública. En este sentido, la **recaudación se podría destinar a los hogares de bajos ingresos para abordar problemas de equidad no necesariamente vinculados a consumos bajos en carbono** (CPLC, 2016). La COVID-19 no ha hecho sino agravar estos problemas sociales, aunque algunas de las alternativas que se contemplan en este ejercicio, unidas a las medidas sociales ya introducidas como el ingreso mínimo vital, deberían contribuir a mitigar los efectos sociales de la crisis al mismo tiempo que contribuyan a mejoras medioambientales.

Por último, para lograr que las **compensaciones distributivas** funcionen adecuadamente, dos cuestiones resultan de especial importancia:

» Aceptación de las políticas ambientales basadas en impuestos depende críticamente de la confianza en el gobierno y en su capacidad para gestionar la recaudación impositiva de forma justa, transparente y efectiva. Así, cuando la confianza en el gobierno es baja, la introducción de impuestos energético-ambientales es más complicada, lo que limita las opciones de utilizar posteriormente la recaudación generada, reduciendo de esta forma el espacio para la reforma fiscal.

» A la hora de diseñar el mecanismo de devolución de la recaudación es muy relevante tener en cuenta su ***saliencia,*** es decir, su capacidad de ser percibido por los agentes. Los incrementos en los impuestos sobre la energía suelen ser muy salientes, ya que generalmente van acompañados de una gran cobertura mediática, por lo que es fundamental que el mecanismo compensatorio también lo sea, lo que dependerá de **una buena estrategia de comunicación** que explique a los consumidores las consecuencias distributivas de la política.

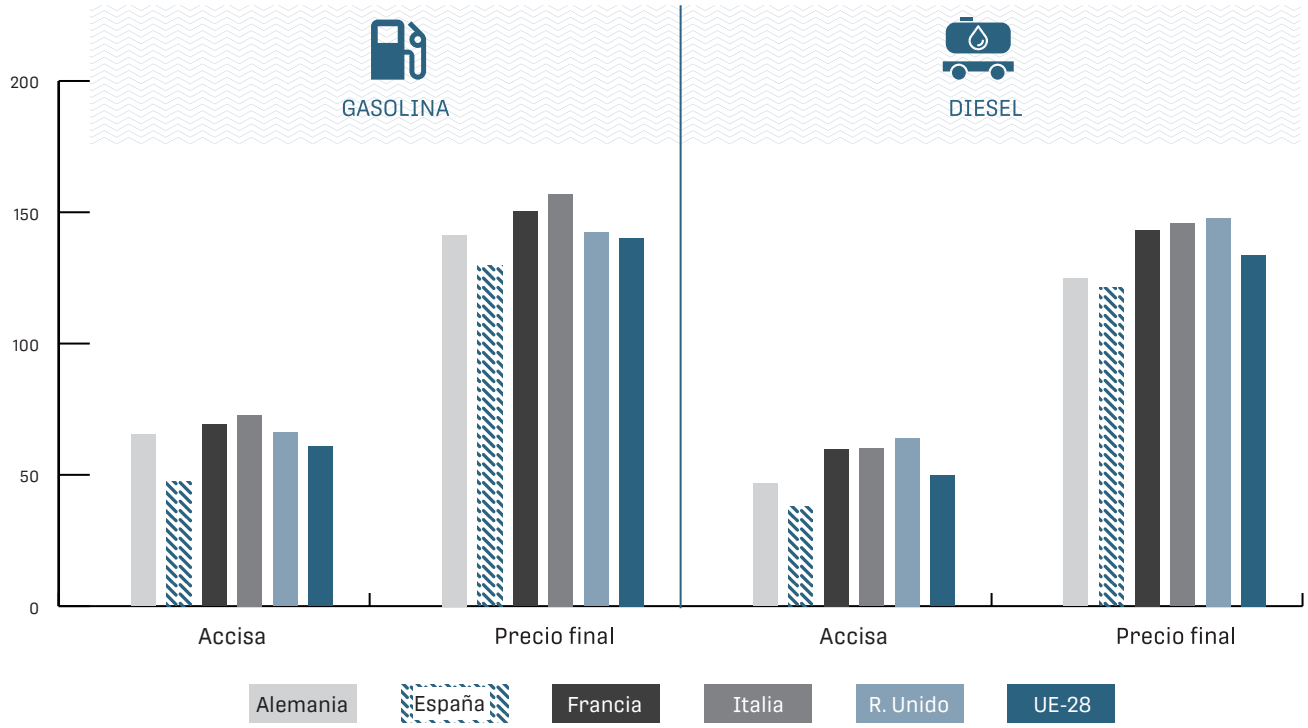
Por ejemplo, se pone de manifiesto que si las transferencias compensatorias se pagan directamente a los hogares a intervalos regulares se incrementa su saliencia.

97 FMI, 2019. Fiscal monitor: how to mitigate climate change, disponible en: https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019.

7.5 PROPUESTAS DE REFORMA DE LA FISCALIDAD SOBRE LOS CARBURANTES Y LA AVIACIÓN

Teniendo en cuenta todo lo precedente, esta sección se dedica a presentar y analizar algunas propuestas de reforma de la fiscalidad energético-ambiental española a corto plazo que aborden sus impactos distributivos, **centrándonos en los carburantes de automoción,** pero considerando también un **impuesto sobre la aviación**. Como se explicó anteriormente, el transporte es el sector con mayor peso en las emisiones de GEI y, dentro de este sector, la mayoría de las emisiones proceden del transporte por carretera, si bien deseamos poner de manifiesto la importancia de considerar no sólo el transporte por carretera. Además, existen **importantes externalidades** asociadas al transporte por carretera que no solo ambientales (la congestión genera, asimismo, pérdidas de tiempo o, también, accidentes). Sin embargo, como ya se comentó previamente, los impuestos sobre los carburantes en España se sitúan por debajo de la media europea (gráfico 10), existiendo mayores diferencias si se consideran los grandes países europeos (Alemania, Francia, Italia y Reino Unido). Además, en España (y numerosos países europeos) el tipo impositivo aplicado sobre el diésel es menor que el que grava la gasolina, a pesar de que la gasolina genera menores emisiones de por litro de carburante (tanto de GEI como de contaminantes locales), por lo que no existen razones objetivas y, por supuesto medioambientales, para aplicar este tratamiento fiscal favorable al diésel.

GRÁFICO 10: IMPUESTOS ESPECIALES Y PRECIOS DE LOS CARBURANTES EN LA UNIÓN EUROPEA EN 2019



Nota.
1. En céntimos de euro por litro.
2. UE-28 representa la media ponderada por población de los 27 países de la UE y Reino Unido.
Fuente: Ministerio para la Transición Ecológica (2020d) y elaboración propia.

En este contexto, se consideran dos alternativas para incrementar el gravamen de los carburantes. En primer lugar, se realizan simulaciones en las que se incrementa el tipo impositivo del diésel hasta situarlo en el nivel de la gasolina. En segundo lugar, teniendo en cuenta el bajo nivel de la fiscalidad española en relación con los países de su entorno, se considera un incremento en los tipos impositivos de gasolina y diésel hasta alcanzar el nivel medio de los cuatro mayores países europeos (Alemania, Francia, Italia y el Reino Unido). La Tabla 5 resume las alternativas consideradas.

Por lo que hace referencia al **transporte aéreo**, a nivel mundial se ha producido un incremento del 74% el número de pasajeros entre 2009 y 2018 (ICAO, 2019)[98]. Antes de la llegada de la COVID-19, se preveía que estos incrementos continuasen, con proyecciones que indicaban que podría duplicarse para 2050. En España, en 2018 se alcanzó el máximo histórico de pasajeros de aviación, con más de 263 millones y un incremento del 5,8% respecto a 2017 (AENA, 2019)[99]. Al igual que sucede con el transporte por carretera, el transporte aéreo **genera importantes externalidades,** siendo las más importantes los costes de cambio climático asociados a las emisiones de GEI. Aunque estos momentos de pandemia es complicado prever la evolución del tráfico aéreo, parece conveniente adoptar medidas para que en la recuperación los costes externos de la aviación pueden estar más controlados y no se cumplan las previsiones que apuntaban que en 2050 las emisiones de CO^2 asociadas a la aviación serían entre 7 y 10 veces mayores que en 1990, difícilmente compatibles con los objetivos de París.

Las externalidades de transporte aéreo **no están incluidas en el precio de los billetes de avión,** con excepción del CO^2, cuyos efectos externos están parcialmente cubiertos con el Sistema Europeo de Comercio de Emisiones desde 2012 y el *Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation* desarrollado por la Organización Internacional de Aviación Civil de Naciones Unidas a partir de 2021. Además, **el transporte aéreo goza de un régimen fiscal único caracterizado por un bajo nivel de imposición al estar exento del impuesto especial (accisa) sobre carburantes e IVA (excepto en los vuelos domésticos, en los que aplica un IVA del 10% en España).** En este contexto, parece necesaria la introducción de un impuesto sobre el tráfico aéreo similar al existente en otros países como Países Bajos, que permita moderar el crecimiento de la demanda y contener las externalidades asociadas, al mismo tiempo que se equilibra su tratamiento fiscal en relación a otros modos de transporte. **Dadas las complicaciones legales y operativas para introducir impuestos sobre los carburantes o el IVA (habría que renegociar numerosos acuerdos bilaterales), la mejor alternativa para gravar el transporte aéreo de forma inmediata sería un impuesto sobre los billetes de avión.**

Por todas las consideraciones anteriores, planteamos una reforma que introduce un impuesto sobre las emisiones de CO^2 de 50 euros/tonelada. De todos modos, la aviación también realiza emisiones de otros contaminantes, de modo que el efecto sobre el cambio climático de la aviación es 1,3-1,4 veces mayor que el impacto de sus emisiones de CO^2. Esto no incluye las nubes inducidas por la aviación, que incrementan el factor hasta 1,7-2. Teniendo en cuenta que una parte importante de las emisiones de los aviones (generalmente el 10%) se producen durante la actividad en el aeropuerto y el despegue y aterrizaje (IPCC, 2006)[100], vamos a simular un impuesto sobre los billetes de avión con dos partes, una fija por vuelo, correspondiente a las emisiones durante el ciclo de despegue y aterrizaje, y otra variable en función de la distancia, que cubriría las emisiones durante la fase de crucero. La Tabla 5 muestra los tipos impositivos empleados.

TABLA 5: PROPUESTAS DE FISCALIDAD SOBRE LOS CARBURANTES Y LA AVIACIÓN

	Accisa en 2018	PROPUESTA 1		PROPUESTA 2		PROPUESTA 3	
		Accisa	Variación (%)	Accisa	Variación (%)	LTO	Crucero
CARBURANTES							
Gasolina 95	0,474	0,474	-	0,630	30,0%	-	-
Diésel	0,380	0,474	24,7%	0,630	65,9%	-	-
AVIACIÓN							
Doméstico	-	-	-	-	-	0,645€	0,482cent€/km
Internacional	-	-	-	-	-	0,817€	0,442cent€/km

Notas:
1. LTO son las operaciones en el aeropuerto, el despegue y el aterrizaje.
2. Crucero recoge el impuesto por km durante la fase de vuelo.

Fuente: Ministerio para la Transición Ecológica (2020d) y elaboración propia

98 ICAO, 2019. Presentation of 2018 air transport statistical results, disponible en: https://www.icao.int/annual-report-2018/Documents/Annual.Report.2018_Air%20Transport%20Statistics.pdf.

99 AENA, 2019. Récord histórico en los aeropuertos de la red de Aena que cierran 2018 con más de 263,7 millones de pasajeros, disponible en: http://www.aena.es/es/corporativa/record-historico-en-aeropuertos-red-aena-cierran-2018---con-mas-2637-millones-pasajeros.html.

100 IPCC, 2006. 2006 IPCC guidelines for national greenhouse gas inventories. Hayama: IGES.

Los esquemas compensatorios mediante transferencias directas de la recaudación impositiva que proponemos estudiar, con el fin de estudiar los efectos sobre la distribución de la renta, son tres, que denominamos A, B y C, que serán utilizados tanto para las dos propuestas sobre los carburantes de automoción, como para el impuesto sobre la aviación. En este último caso, supondremos que la recaudación procedente del sector industrial se destina a medidas compensatorias en dicho sector. **En A se simula una transferencia de suma fija per cápita de la recaudación impositiva adicional obtenida.** En el **diseño B se consideran transferencias de suma fija por hogar,** destinadas a los hogares de las cinco decilas de renta más baja (el 50% de la población de hogares), de forma que, en media, el conjunto de estos hogares no se vea afectado por la reforma, es decir, se le devuelva el exceso de impuestos pagados. Por último, **C extiende los objetivos de la reforma, combinando la compensación del pago impositivo adicional y la reducción de la pobreza, con el objetivo de lograr una reducción del 10% en la tasa de pobreza.** Para lograrlo, se realizan transferencias de suma fija a los hogares que están por debajo de la línea de pobreza. La tasa de pobreza se define como el porcentaje de hogares que viven por debajo de la denominada línea de pobreza definiendo ésta con el 60% de la renta equivalente mediana.

7.6 RESULTADOS DE LAS PROPUESTAS

7.6.1 IGUALACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS SOBRE GASOLINA Y DIÉSEL

Igualar los tipos aplicados sobre gasolina y diésel supondría un incremento de 0,094 euros/litro en el impuesto especial (accisa) aplicado sobre el diésel, permaneciendo invariable el aplicado sobre la gasolina. El incremento del precio llevaría, en primer lugar, a una reducción de la cantidad demandada si asumimos que los consumidores responden a dichos incrementos a través de la elasticidad. Para ello tomamos el un valor de respuesta medio obtenido del trabajo de Labandeira et al. (2016), lo que nos lleva a que se produciría una reducción del -1,9% en el consumo de diésel. Dado que el consumo de diésel es inelástico, es decir, para un incremento del 1%, la reducción del consumo es inferior al 1%. Como consecuencia de ello, se generaría una recaudación adicional de 2.627 millones de euros, la mayor parte resultante del incremento del impuesto especial, aunque algo más del 10% proviene del IVA. De este modo, el consumo agregado de carburantes se reduciría un -1,5%, con la consiguiente reducción de las emisiones de CO^2 asociadas en un -1,6% (Tabla 6).

TABLA 6: IMPACTOS SOBRE EL CONSUMO Y LA RECAUDACIÓN DE LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL

CARBURANTE	Variación precio final (%)	Variación Consumo (%)	Variación Emisiones de CO^2 (%)	RECAUDACIÓN ADICIONAL (MILLONES DE EUROS)		
				I. Hidrocarburos	IVA	Total
Gasolina 95	-	-	-	-	-	-
Diésel residencial	9,36	-1,88	-1,88	1453,99	270,43	1764,42
Diésel industrial	9,36	-1,88	-1,88	862,97	-	862,97
Total	-	-1,53	-1,57	2356,95	270,53	2627,39

Fuente: Elaboración propia

Este cambio en el impuesto genera una reducción de la renta de los hogares, cuyo impacto medio por decilas de renta equivalente se presenta en el gráfico 11. Primero, cada decila agrupa al 10% de los hogares, correspondiendo la decila 1 a los hogares más pobres y la decila 10 a los hogares más ricos. Segundo, para calcular la renta equivalente del hogar utilizamos la denominada escala OCDE que asigna valor 1 al sustentador principal, 0,7 al resto de adultos en el hogar definiendo por adulto un miembro de 14 o más años y 0,5 al resto de miembros de menos de 14 años. Se puede observar que la reducción porcentual en la renta es, en general, creciente con el nivel de renta equivalente en las decilas más pobres y decreciente en las decilas más ricas, siendo la decila de renta más alta la que se ve menos afectada. Si observamos la distribución de forma simétrica, la decila pobre, *dp*, paga más, en términos de su renta equivalente, que la decila rica, *dr*, (la 1 más que la 10; la 2 más que la nueve, la 3 más que la 8, la 4 más que la 7 y la cinco más que la 6). Además, el signo negativo del índice (denominado índice Reynolds-Smolensky)[101] que nos mide si esta modificación del impuesto tiene efectos negativos, toma valor -0,0001, lo que indica el carácter regresivo de la misma.

Si pretendemos que no se agudicen las desigualdades en renta ya existentes en España, podemos diseñar esquemas que compensen los efectos negativos de la reforma con el fin de mitigar los efectos calculados, mediante la utilización de la recaudación adicional de más de 2.600 millones de euros que se generarían.

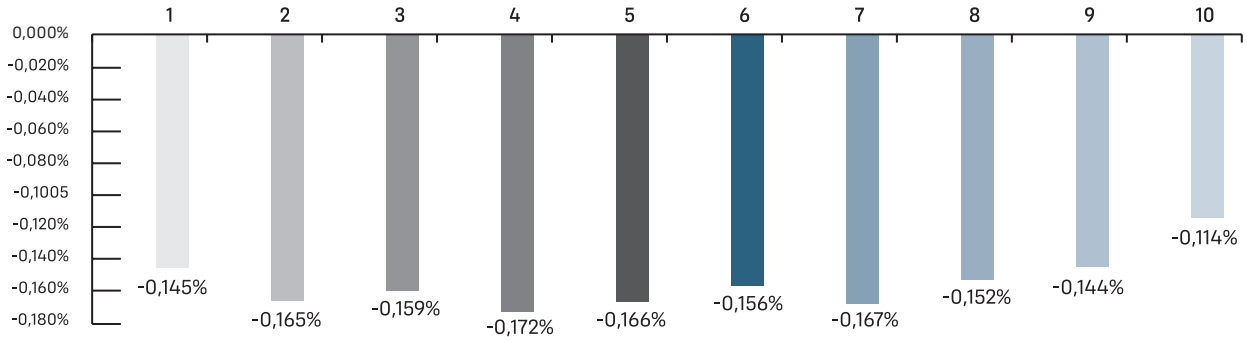
Los resultados de aplicar estos esquemas compensatorios se presentan en la Tabla 7. La **A consiste en devolver toda la recaudación adicional obtenida de los hogares mediante una transferencia de suma fija per cápita que se da a todos la ciudadania.** Este esquema supondría una transferencia de 39,9 euros por persona, con un coste total de 1.764,4 millones de euros, y su impacto sería muy positivo. Se incrementa la renta media de todos los hogares (todas las decilas) de forma decreciente con el nivel de renta equivalente, como se puede apreciar en el gráfico 12. El índice de Reynolds-Smolensky pasa a ser positivo, confirmando que, aunque la reforma es regresiva, si se utiliza este esquema de compensación se pueden conseguir en términos redistributivos los efectos deseados de progresividad.

TABLA 7. ESQUEMAS COMPENSATORIOS TRAS LA IGUALACIÓN DEL IMPUESTO DE GASOLINA Y DIÉSEL

Esquema	Hogares objetivo	Importe de la transferencia	Coste (Miles euros)	Índice Reynolds-Smolensky
A	Todos	39,86 €/persona	1764,42	0,0008
B	Decilas 1-5	26,13 €/hogar	232,95	0,0002
C	Por debajo línea de pobreza	599,48 €/hogar	1835,86	0,0034

Fuente: Elaboración propia

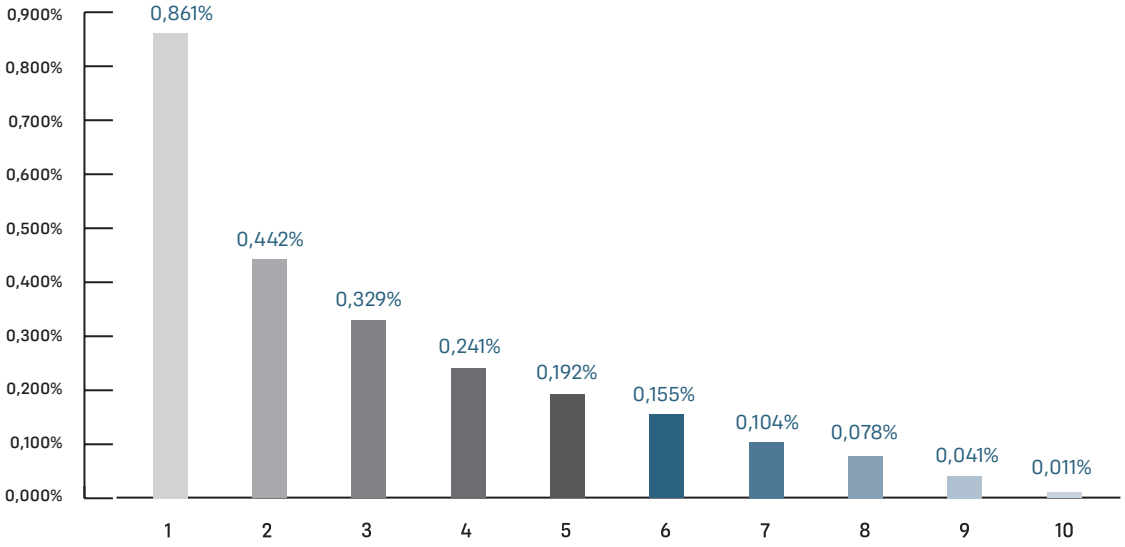
GRÁFICO 11. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE DE LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL



Nota.
1. Incremento en el pago impositivo en % de la renta equivalente.
Fuente: Elaboración propia

101 Reynolds, M., Smolensky, E., 1977. Public expenditure, taxes and the distribution income: The United States, 1950, 1961, 1970. New York: Academic Press.

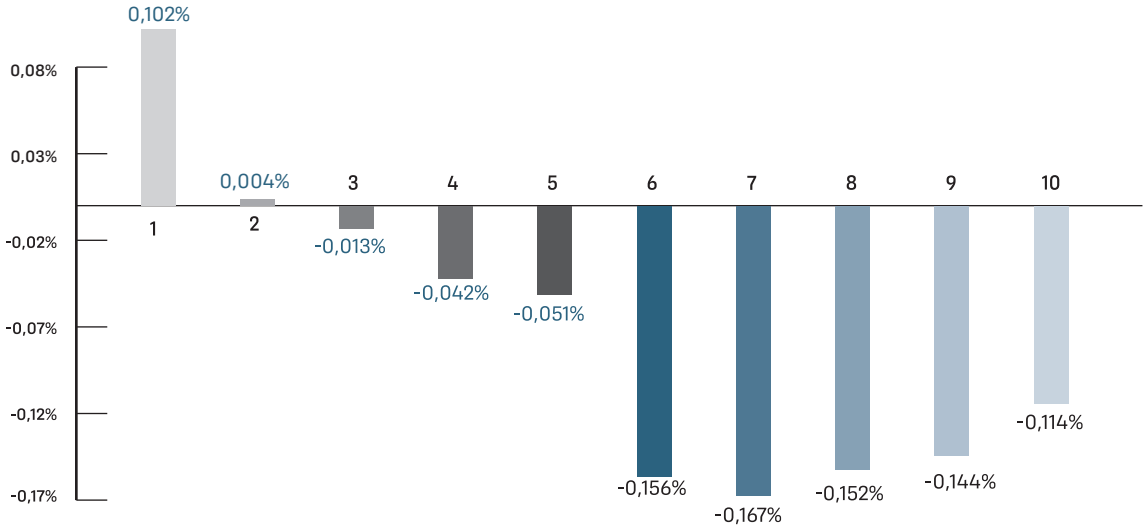
GRÁFICO 12. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO A



Notas.
1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2. Los valores en azul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.
Fuente: Elaboración propia.

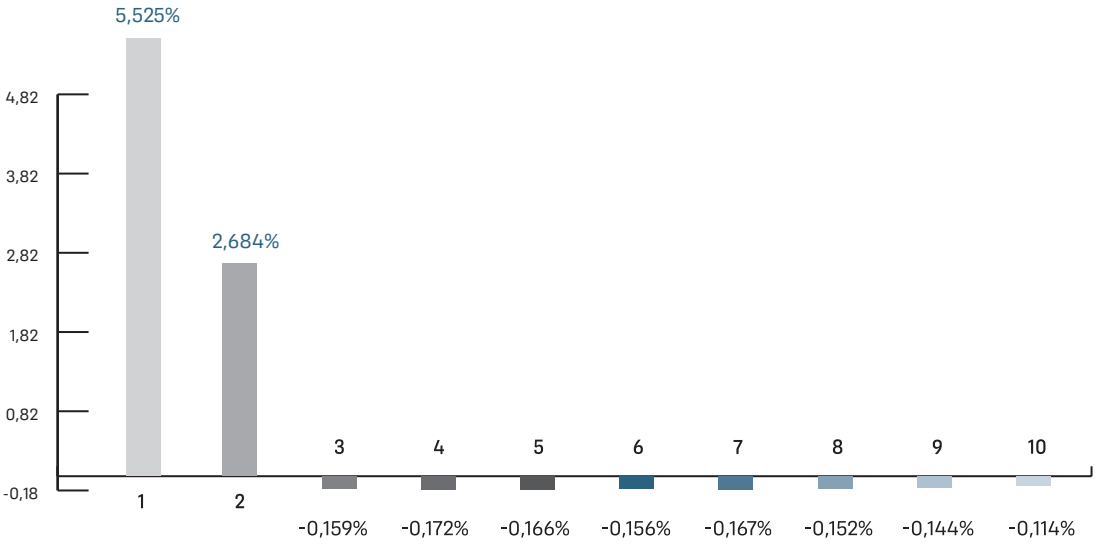
La segunda alternativa considerada, B, contempla la devolución de parte de la recaudación adicional generada mediante transferencias de suma fija a los hogares de las cinco decilas más pobres (cuya renta equivalente es inferior a 14.417 euros) de forma que, en media, el conjunto de dichos hogares no se vea afectado por la subida del impuesto. En este caso, recibiría 26,1 euros, con un coste total de 232,9 millones de euros, lo que representa el 8,9% de la recaudación adicional, y el impacto pasaría a ser en media positivo en las dos decilas más pobres y negativo en las restantes, con una reducción creciente con el nivel de renta equivalente hasta la sexta decila, como puede observarse en el gráfico 13. De nuevo, una subida del impuesto al diésel que resultaba en mayor regresividad, se convierte en una reforma progresiva si se devuelve a los hogares más pobres una parte de la recaudación. Además, el gobierno cuenta con más del 90% de lo que recauda con esta medida sencilla para realizar otras políticas que se consideren necesarias.

GRÁFICO 13. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO B



1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2. Los valores en azul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.
Fuente: Elaboración propia.

GRÁFICO 14. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO C



Notas.
1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2. Los valores en azul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.

Fuente: Elaboración propia.

7.6.2 IGUALACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS SOBRE LA GASOLINA Y EL DIÉSEL Y ELEVACIÓN DE LOS MISMOS HASTA EL NIVEL MEDIO DE LA GASOLINA EN LOS PRINCIPALES PAÍSES EUROPEOS

Este segundo caso considera un incremento de los impuestos especiales (accisa) que gravan la gasolina y el diésel hasta el nivel medio de gravamen de la gasolina en los principales países europeos (Alemania, Francia, Italia y el Reino Unido). La reforma es **más ambiciosa que la anterior, y creemos que más realista con la tendencia europea** y resulta en un incremento de 0,156 euros/litro en la accisa aplicada sobre la gasolina y de 0,25 euros/litro en la accisa que grava el diésel. Como resultado, la reducción en el consumo de carburantes y en las emisiones es mayor que en el caso anterior (-4,8%) y, como contrapartida, se genera una **recaudación adicional de 7.734,3 millones de euros** (Tabla 8).

TABLA 8. IMPACTOS SOBRE EL CONSUMO Y LA RECAUDACIÓN TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL

CARBURANTE	Variación precio final (%)	Variación Consumo (%)	Variación Emisiones de CO^2 (%)	RECAUDACIÓN ADICIONAL (MILLONES DE EUROS)		
				I. Hidrocarburos	IVA	Total
Gasolina 95	14,56	-3,68	-3,68	838,56	146,89	985,45
Diésel residencial	24,92	-5,01	-5,01	3839,82	691,08	4530,90
Diésel industrial	24,92	-5,01	-5,01	2217,98	-	2217,98
Total	-	-4,76	-4,79	6896,36	837,97	7734,33

Fuente: Elaboración propia

Esta reforma tendría un impacto distributivo similar a la anterior en términos cualitativos, pero de mayor magnitud en términos cuantitativos (gráfico 15). Así, la reducción porcentual en la renta es, en general, creciente en las decilas de menor renta y decreciente en las decilas de mayor renta, y de nuevo los hogares más ricos son los que se ven menos afectados en términos porcentuales. El índice que mide los efectos distributivos también tiene signo negativo (-0,003), por lo que la reforma es de nuevo regresiva, con un impacto negativo mayor. De hecho, dada la estructura de consumo de los hogares y su respuesta a los cambios en los precios, la reforma genera una recaudación mucho más elevada, por lo que los pagos impositivos por hogar serán, en consecuencia, mayores. Evidentemente, como contrapartida positiva se puede utilizar dicho incremento recaudatorio para mitigar el impacto negativo, empleando los distintos esquemas de compensación a la población que se han enumerado en la subsección anterior y cuyas principales magnitudes asociadas a esta reforma se recogen en la Tabla 9.

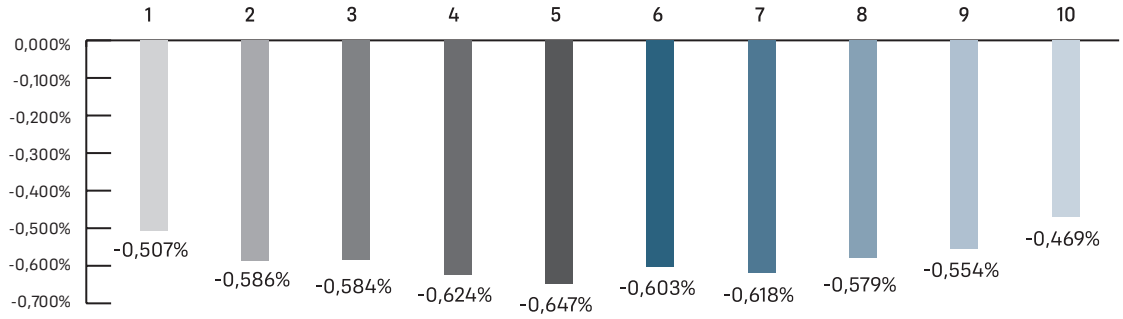
La aplicación de tipos impositivos más elevados proporciona recaudación adicional que si se emplea para las compensaciones propuestas permite aumentar la progresividad de la reforma. Así, si se utiliza el esquema compensatorio A, como la recaudación adicional generada ahora es más elevada, la transferencia a los hogares también lo será, permitiendo que el aumento en la renta derivado de la reforma una vez realizada la transferencia sea mayor que en la simulación anterior en las ocho decilas de renta más baja, tal como se recoge en el gráfico 16. En consecuencia, el índice que mide la progresividad de la reforma aumenta en relación con la reforma previa, mejorando incluso en mayor medida el potencial de distribución de la renta.

TABLA 9. ESQUEMAS COMPENSATORIOS TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL

Esquema	Hogares objetivo	Importe de la transferencia	Coste (Miles euros)	Índice Reynolds-Smolensky
A	Todos	124,61 €/persona	5516,35	0,0026
B	Decilas 1-5	95,39 €/hogar	850,58	0,0010
C	Por debajo línea de pobreza	596,18 €/hogar	1831,68	0,0032

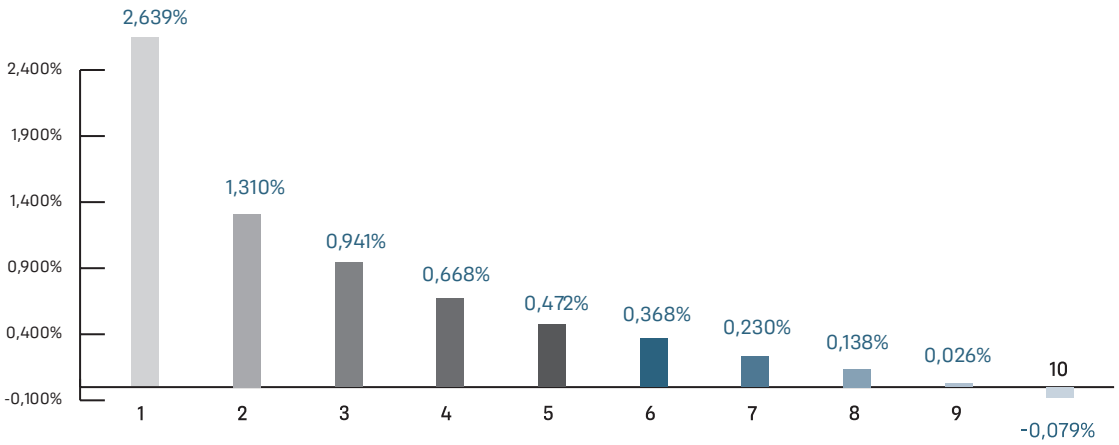
Fuente: Elaboración propia.

GRÁFICO 15. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL



Notas.
1. Incremento del pago impositivo en % de la renta equivalente.
Fuente: Elaboración propia.

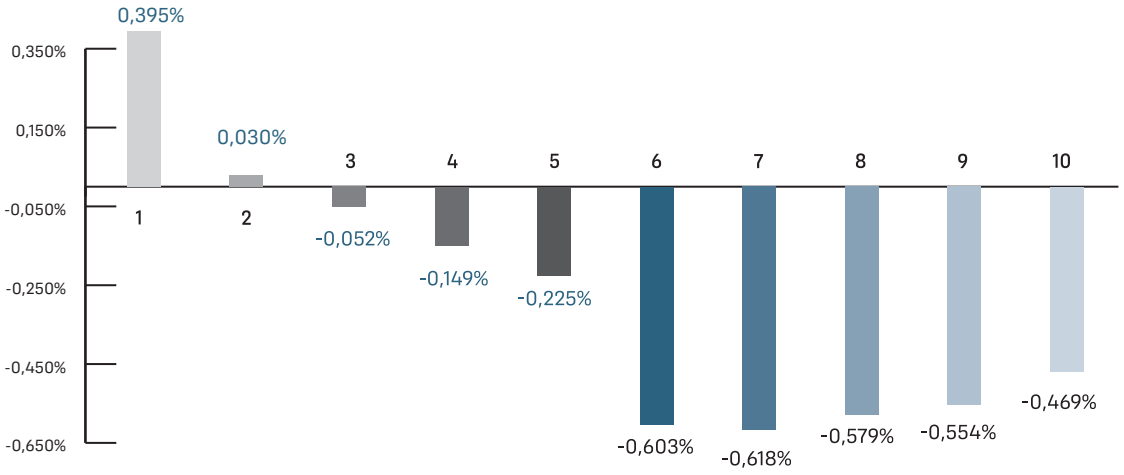
GRÁFICO 16: IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO A



Notas.
1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2. Los valores en azul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.
Fuente: Elaboración propia.

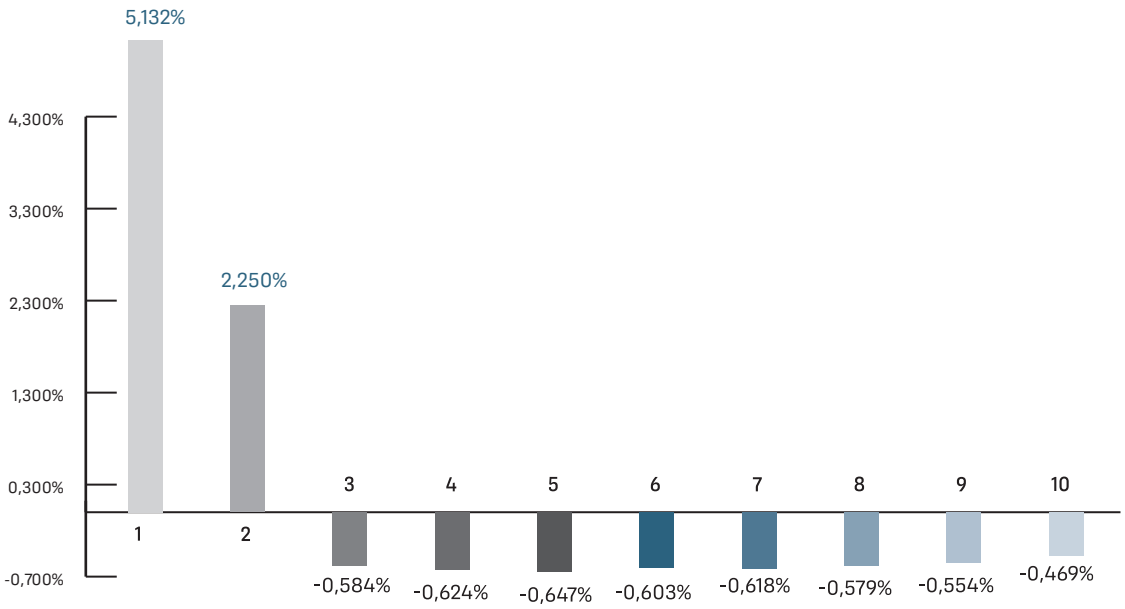
Los gráficos 17 y 18 presentan los resultados sobre la distribución de la renta equivalente por decilas. En el caso del esquema B, para lograr que los hogares de las cinco decilas de renta más baja permanezcan, en media, sin modificaciones respecto a la situación previa será precisa una transferencia más elevada a cada hogar, si bien el montante total de la transferencia sigue representando una pequeña parte, 11%, del total de recaudación adicional. En concreto, las dos decilas más pobres ven aumentada su renta mientras para el resto la transferencia es menor que el incremento en el pago impositivo derivado de la reforma, aunque permite reducir el porcentaje que éste representa en la renta equivalente del 50% de los hogares españoles de menor renta. El índice de Reynolds-Smolensky es positivo y mayor que en la reforma previa y, por tanto, la reforma unida al esquema de transferencias resulta progresiva. Por otro lado, mediante el esquema C la transferencia a cada hogar y el coste total de la medida serán similares a los de la reforma anterior, con una diferencia fundamental ya que ahora sólo se gasta en compensaciones un 23,7% de la recaudación adicional generada, por lo que podrían abordarse mayores objetivos de reducción de la tasa de pobreza.

GRÁFICO 17. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO B



Notas.
1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2 Los valores enazul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.
Fuente: Elaboración propia.

GRÁFICO 18. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA IGUALACIÓN Y ELEVACIÓN DE LOS IMPUESTOS DE GASOLINA Y DIÉSEL Y APLICACIÓN DEL ESQUEMA COMPENSATORIO C



Notas.
1. Incremento (-) o disminución (+) del pago impositivo (incluida la transferencia) en % de la renta equivalente.
2. Los valores en azul indican las decilas en las que se produce variación como consecuencia del esquema compensatorio.
Fuente: Elaboración propia.

7.6.3 IMPACTO DISTRIBUTIVO DE LAS SUBVENCIONES PARA LA ADQUISICIÓN DE COCHES DE ENERGÍAS ALTERNATIVAS

Otro de los ejercicios que hemos realizado en este trabajo considera el **impacto de las subvenciones a la compra de coches limpios**. Utilizamos la misma base de datos de hogares que para el resto de ejercicios para ajustar las probabilidades de disponer de vehículo y disponer de vehículo que es alimentado por energía alternativas a la gasolina y al diésel. Como ya se espera, estas probabilidades son muy desiguales entre hogares de renta baja y hogares de renta alta, y tanto en la compra de vehículos nuevos como de segunda mano. A modo de ejemplo, en el 10% de hogares más pobres sólo el 0,08% adquirió un coche nuevo y el 3.33% adquirió un coche usado, mientras que en el 10% de hogares más ricos estas cifras son el 17,77% y el 5,82%, respectivamente. Es decir, la probabilidad de adquirir un coche es casi siete veces mayor en los hogares ricos, y la probabilidad de adquirir un coche nuevo es 222 veces. Con estas consideraciones y añadiendo que las diferencias se incrementan a medida que se incrementa el valor del vehículo o, dicho de otra forma, que la renta incrementa su efecto sobre la probabilidad de compra a medida que aumenta el precio del coche, la subvención a los compradores tiene un claro sesgo hacia los individuos de renta alta (sin considerar, como explicamos más adelante, que una buena parte de los coches de tecnologías limpias son adquiridos por empresas).

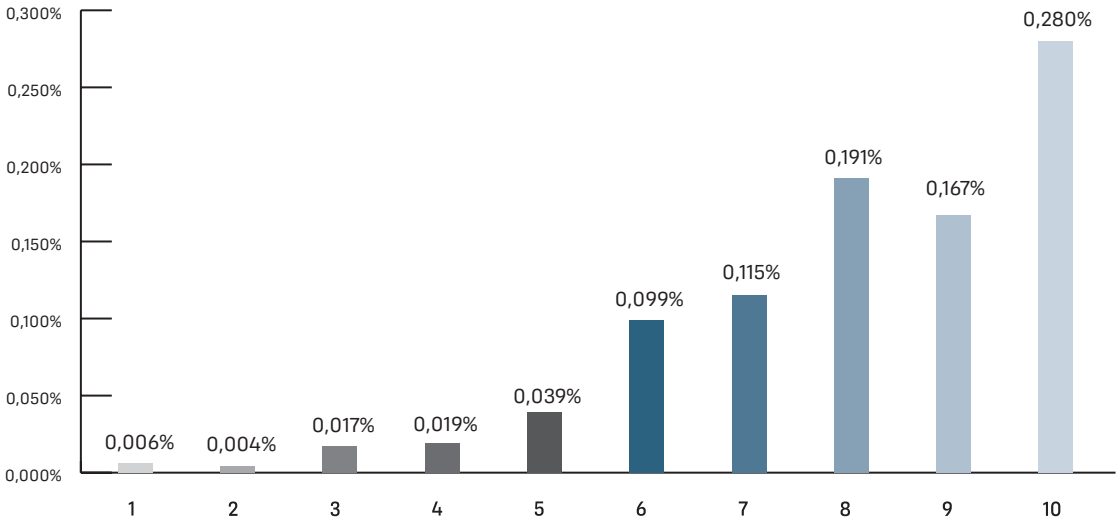
Supongamos que el gobierno introduce un subsidio a la renovación de la flota de 1000 euros por la adquisición de un coche y que todos los hogares que compraron coche nuevo en 2019 renovaron su coche, por lo que adjudicamos dicho subsidio sólo a estos hogares. En este caso, el coste para el gobierno de esta política sería 863,47 millones de euros. En términos de distribución de estas ayudas a la compra de vehículo, el gráfico 19 presenta los resultados por decilas de renta.

Se observa que el incremento porcentual en la renta de los hogares es creciente con el nivel de renta, por lo que esta política de subvenciones resulta claramente regresiva beneficiando excepcionalmente a los hogares más ricos. En términos relativos a su renta, el 10% de los hogares más ricos reciben 47 veces más el 10% de los hogares más pobres. Si pensamos que el coste de la política es fácilmente financiable con el exceso de recaudación obtenida con cualquiera de las reformas de los impuestos a los carburantes consideradas previamente, incluso después de aplicar varios de los esquemas de compensación considerados, podemos inferir que existen esquemas de compensación ligados a la renta de los hogares que podrían mejorar las características distributivas de la reforma.

Caben realizar dos consideraciones adicionales:

- Las subvenciones a la compra de vehículo nuevo suelen ser superior a la cifra considerada y, las diferencias por niveles de renta serán tanto mayores cuanto mayor sea la subvención.
- Las subvenciones se vinculan frecuentemente al precio del vehículo y este es otro canal mediante el que se añaden desigualdades en su distribución por niveles de renta.

GRÁFICO 19. IMPACTO DISTRIBUTIVO POR DECILAS DE RENTA EQUIVALENTE TRAS LA SUBVENCIÓN A LA COMPRA DE VEHÍCULO NUEVO



Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, hemos tomado datos del Programa MOVALT (IDAE, 2019)[102] para 2018 en el que 1992 hogares recibieron una subvención para adquisición de un vehículo limpio, con un importe total de las subvenciones de 6.272.187 euros de 2016 y un subsidio medio por vehículo de 3.148,7 euros. Si asumimos que esas cifras se mantienen en 2019 con el Programa MOVES (IDAE, 2020)[103], para el que disponemos del volumen de las subvenciones, pero no del número de vehículos subvencionados, podemos repartir el total de coches limpios adquiridos (y el importe de las subvenciones) por cuartiles (o decilas) de renta en función de las probabilidades de adquirir un coche de energías alternativas en cada cuartil (o cada decila). El 25% de los hogares más ricos recibió el 38% de las subvenciones, mientras que el 25% de los hogares más pobres sólo recibió el 14% del volumen total destinado a dichas subvenciones. **Los indicadores obtenidos de este sistema de subsidio a la compra de vehículos parecen funcionar si se observan las reacciones de la industria, cuestión que es muy importante para la actividad y el empleo, pero podrían mejorar en términos de la distribución de la renta si se pensara en esquemas compensatorios alternativos.**

7.6.4 IMPACTO DISTRIBUTIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA AVIACIÓN DE 50 EUROS/TONELADA DE CO^2

La introducción de un impuesto sobre los billetes de avión de 50 euros/tonelada de CO^2 que grava los vuelos nacionales e internacionales con salida en España implica un incremento en el precio medio de los billetes de 2,94 euros por pasajero en los vuelos domésticos y 9,06 euros por pasajero en los vuelos internacionales. Tal como se muestra en la Tabla 10, esta medida genera una caída del 7% en la demanda de vuelos domésticos y del 3,8% de vuelos internacionales, reduciendo un 4,2% las emisiones de CO^2 de la aviación y generando casi 900 millones de euros de recaudación.

102 IDAE, 2019. Informe final. Programa MOVALT vehículos, disponible en: https://www.idae.es/sites/default/files/documentos/ayudas_y_financiacion/informe_final_web_3.pdf.

103 IDAE, 2020. Balance del programa de incentivos a la movilidad eficiente y sostenible (programa MOVES), disponible en: https://www.idae.es/sites/default/files/documentos/ayudas_y_financiacion/resultados_de_ejecucion_programa_moves.pdf

TABLA 10. IMPACTOS SOBRE EL CONSUMO Y LA RECAUDACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE LA AVIACIÓN DE 50 EUROS/TONELADA DE CO^2

Tipo de consumidor	Tipo de vuelo	Variación en el precio final (%)	Variación en el Consumo (%)	Variación en las Emisiones de CO^2 (%)	RECAUDACIÓN ADICIONAL (MILLONES DE EUROS)		
					I. Aviación	IVA	Total
Residencial	Doméstico	5,38	-7,54	-7,54	89,34	-4,59	84,75
	Internacional	7,17	-6,69	-6,69	199,86	-	199,86
No residencial	Doméstico	5,38	-4,57	-4,57	19,70	0,22	19,91
	Internacional	7,17	-2,73	-2,73	587,18	-	587,18
Total		-	-4,77	-4,18	896,08	-4,37	891,70

Fuente: Elaboración propia.

Cabe comentar que los efectos de esta reforma **sobre la renta de los hogares son mucho menores que en el caso de los impuestos sobre los carburantes de automoción,** debido al reducido peso del gasto en billetes de avión en el gasto total de los hogares (0,44% de media). Además, la reducción en la demanda como consecuencia del impuesto provoca una reducción del gasto, de forma que en general se incrementará su renta en un porcentaje creciente debido a que los hogares más ricos son los que más proporción de su renta destinan a billetes de avión. De esta forma, **la reforma es ligeramente progresiva.** Sin embargo, dado que los hogares más pobres podrían verse obligados a dejar de utilizar el avión como medio de transporte debido al incremento en los precios de los billetes, hemos considerado distintos esquemas de transferencias que utilizan la recaudación adicional generada por el nuevo impuesto, siguiendo lo expuesto previamente. La Tabla 11 muestra que estas compensaciones incrementan la progresividad de la reforma.

En primer lugar (Esquema A), se simula la devolución de toda la recaudación procedente de los hogares mediante una transferencia per cápita de suma fija a todos los ciudadanos de 6,5 euros por persona, con un coste total de 284,6 millones de euros. La utilización de este esquema compensatorio permite que la reforma sea muy progresiva, ya que incrementa la renta media en todas las decilas en un porcentaje decreciente con el nivel de renta equivalente.

Con el esquema B se destina la toda la recaudación obtenida de los hogares a transferencias de suma fija limitadas a las cinco primeras de decilas de renta equivalente. De este modo, cada hogar con renta equivalente por debajo de 14.053 euros recibirá 32,7 euros, con un coste total de 284,6 millones de euros. Este esquema compensatorio también consigue que la reforma sea muy progresiva, ya que se incrementa el nivel de renta de las cinco primeras decilas, en un porcentaje decreciente con el nivel de renta.

Por último, con el esquema C se pretende reducir un 10% la tasa de pobreza en España mediante compensaciones de suma fija a los hogares por debajo de la línea de pobreza. En este caso, la recaudación del impuesto no es suficiente para lograr este objetivo, pues destina una transferencia de 304,3 euros a cada hogar en situación de pobreza y solo logra reducir la tasa de pobreza un 3,3% (hasta el 15,98%). Al igual que en las simulaciones anteriores, este mecanismo compensatorio es el más progresivo, ya que las dos primeras decilas de renta experimentan un importante incremento en su renta media.

TABLA 11. ESQUEMAS COMPENSATORIOS TRAS DE UN IMPUESTO SOBRE LA AVIACIÓN DE 50 €/TCO^2

Esquema	Hogares objetivo	Importe de la transferencia	Coste (Miles euros)	Índice Reynolds-Smolensky
A	Todos	6,47 €/persona	284,61	0,0001
B	Decilas 1-5	32,65 €/hogar	284,61	0,0004
C	Por debajo línea de pobreza	304,33 €/hogar	891,7	0,0017

En la actualidad **siete países europeos cuentan un impuesto específico sobre la aviación (Austria, Francia, Alemania, Italia, Suecia, Reino Unido y Noruega)**. En noviembre del año anterior, un grupo de nueve países europeos, alguno de los anteriores además de Luxemburgo, Bruselas, Bulgaria, Dinamarca, Países Bajos, solicitaban a la UE la creación de un impuesto a la aviación, responsable del 2,5% de las emisiones de CO^2 a nivel mundial.

En España está decisión ha quedado congelada para no penalizar aún más al sector turístico después de la pandemia, esta medida formaba parte del Plan Verde que se había aprobado en diciembre de 2019 junto al de los plásticos.

7.7 CONCLUSIONES

Para poder abordar los graves problemas ambientales existentes en la actualidad, en particular los relacionados con el cambio climático, serán necesarias políticas públicas ambiciosas en los próximos años. En estas circunstancias, existen algunas condiciones necesarias para que las subidas en los precios de los bienes debidas a los precios el importante incremento que deberán experimentar los impuestos energético-ambientales en los próximos años sea viable será esencial determinar y compensar sus impactos negativos asociados, que en el caso de los individuos u hogares tienen relación con la distribución de la renta. Dado que el incremento en la fiscalidad energético-ambiental está ligado a un aumento en la recaudación impositiva, el uso que se haga de dicha recaudación para compensar los posibles impactos regresivos será fundamental para lograr una transición exitosa hacia una economía descarbonizada.

Este informe ha presentado los efectos que algunas reformas puntuales de la fiscalidad energético-ambiental tiene sobre la demanda de gasolina y diésel, las emisiones de CO^2, los pagos impositivos adicionales que deben afrontar los hogares y la recaudación adicional que se generará como consecuencia de los cambios en los impuestos energético-ambientales. Pero, al margen de evaluar los anteriores efectos de reformas necesarias para abordar la transición energética, el énfasis fundamental del trabajo ha sido proponer esquemas de compensación mediante transferencias a los hogares más afectados por las subidas impositivas. En particular, se han propuesto dos reformas y tres esquemas de transferencias. En todos ellos se ha perseguido que la reforma global acabe teniendo efectos positivos sobre la distribución de la renta y, en un caso, efectos positivos adicionales sobre la reducción de la tasa de pobreza que sufren una proporción importante de hogares españoles y que se ha visto agravada con la crisis del COVID-19. Entendemos que no se podrá realizar la transición energética porque ésta no será justa y, en consecuencia, no será aceptada por la ciudadanía, si no se compensa a los individuos (y empresas o sectores desfavorecidos) de forma adecuada para mitigar los efectos sobre su renta, en particular, y sobre la distribución de la renta, en general.

Como resultado fundamental se ha mostrado que es posible diseñar mecanismos que conviertan reformas que originalmente tienen consecuencias negativas (son regresivas desde el punto de vista de la distribución de la renta) en reformas con efectos distribucionales positivos (acaban siendo progresivas una vez se han realizado las transferencias a los grupos objetivo). Además, toda la recaudación adicional no se emplea en las devoluciones, sino que varios diseños posibilitan utilizar la parte sobrante en políticas diferentes para compensar a sectores afectados, incentivar la innovación que acelere la transición energética o cualquier otra medida que mitigue los efectos potenciales sobre la productividad, la competitividad y el crecimiento.

7.8 ANEXO. DATOS Y METODOLOGÍA EMPLEADOS EN LAS SIMULACIONES

Se considera el consumo de gasolina 95 y gasóleo A en España en 2019 (CORES, 2020)[104], repartiendo el consumo de gasóleo A entre el sector industrial y el sector residencial a partir de información del Ministerio para la Transición Ecológica (2020a)[105]. Se excluyen del análisis Canarias, Ceuta y Melilla, donde no se aplica el Impuesto sobre hidrocarburos. Con los datos de consumo y la información sobre precios e impuestos aplicados sobre los carburantes (Ministerio para la Transición Ecológica, 2020d) se calcula la recaudación inicial derivada del Impuesto sobre hidrocarburos y el IVA.

El impacto de las reformas consideradas sobre el consumo se calcula empleando las elasticidades precio de la gasolina (-0,253) y el diésel (-0,201) en España estimadas por Labandeira et al. (2016)[106]. Con los nuevos consumos, precios e impuestos derivados de la reforma se calcula la recaudación final, transformando la energía consumida en emisiones de CO^2 con los factores de emisión del Ministerio para la Transición Ecológica (2020b)[107].

En la simulación de la aviación se toma el número de pasajeros con salida de España en 2018 (Eurostat, 2019)[108] y se emplea la Encuesta de Turismo de Residentes (INE, 2019)[109] para determinar el precio medio del billete de avión y la porción de viajes que corresponde a los hogares. El impacto de las reformas sobre la demanda se calcula utilizando las elasticidades precio de los vuelos domésticos (-1,4) e internacionales (-0,93) estimadas por Sainz-González et al. (2011[110] e IATA (2008)[111], respectivamente, aplicando una corrección sobre la elasticidad e 0,552 para los viajes que no son del sector residencial (Comisión Europea, 2019)[112]. El tipo impositivo a aplicar se calcula utilizando información del Ministerio para la Transición Ecológica (2019)[113], Eurostat (2019)[114] y el Ministerio de Fomento (2019)[115].

Los efectos distributivos de las simulaciones se analizan empleando los microdatos de 2019 de la Encuesta de Presupuestos Familiares (INE, 2020)[116]. Se dispone de observaciones para 19.668 hogares, representativos del conjunto de hogares españoles a través del factor de elevación a la población, que indica la población total que representa cada hogar de la muestra y se utiliza para proporcionar datos globales, y se considera el gasto total de hogar como variable de renta. A partir de los nuevos precios resultantes de cada reforma se calculan los nuevos consumos (aplicando las correspondientes elasticidades) y gastos de cada hogar, determinando así el impacto de la reforma sobre la renta del hogar. A continuación, se utiliza el factor de elevación a la población para calcular el efecto poblacional medio por decilas de renta. Además, también se utiliza la medida estándar del índice de Reynolds-Smolensky (1977) como indicador adicional del efecto distributivo de cada reforma.

104 CORES, 2020. Estadísticas. Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos, disponible en: https://www.cores.es/es/estadisticas.

105 Ministerio para la Transición Ecológica, 2020a. Emisiones de gases de efecto invernadero. Edición 2019. Tablas de datos del reporte, disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/Inventario-GEI.aspx.

106 Labandeira, X., Labeaga, J.M., López Otero, X., 2016. Un metaanálisis sobre la elasticidad precio de la demanda de energía en España y la Unión Europea, Papeles de Energía, 2: 65-93.

107 Ministerio para la Transición Ecológica, 2020b. Factores de emisión. Registro de huella de carbono, compensación y proyectos de absorción de dióxido de carbono. Versión 15, disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/mitigacion-politicas-y-medidas/factores_emision_tcm30-479095.pdf.

108 Eurostat, 2019. Air passenger transport by reporting country, disponible en: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=avia_paoc&lang=en.

109 INE, 2019. Encuesta de turismo de residentes, disponible en: https://www.ine.es.

110 Sainz-González, R., Núnez-Sánchez, R. y Coto-Millán, P., 2011. The impact of airport fees on fares for the leisure air travel market: The case of Spain. Journal of Air Transport Management, 17, 158-162.

111 IATA, 2008. Air travel demand, IATA Economics Briefing 9, IATA.

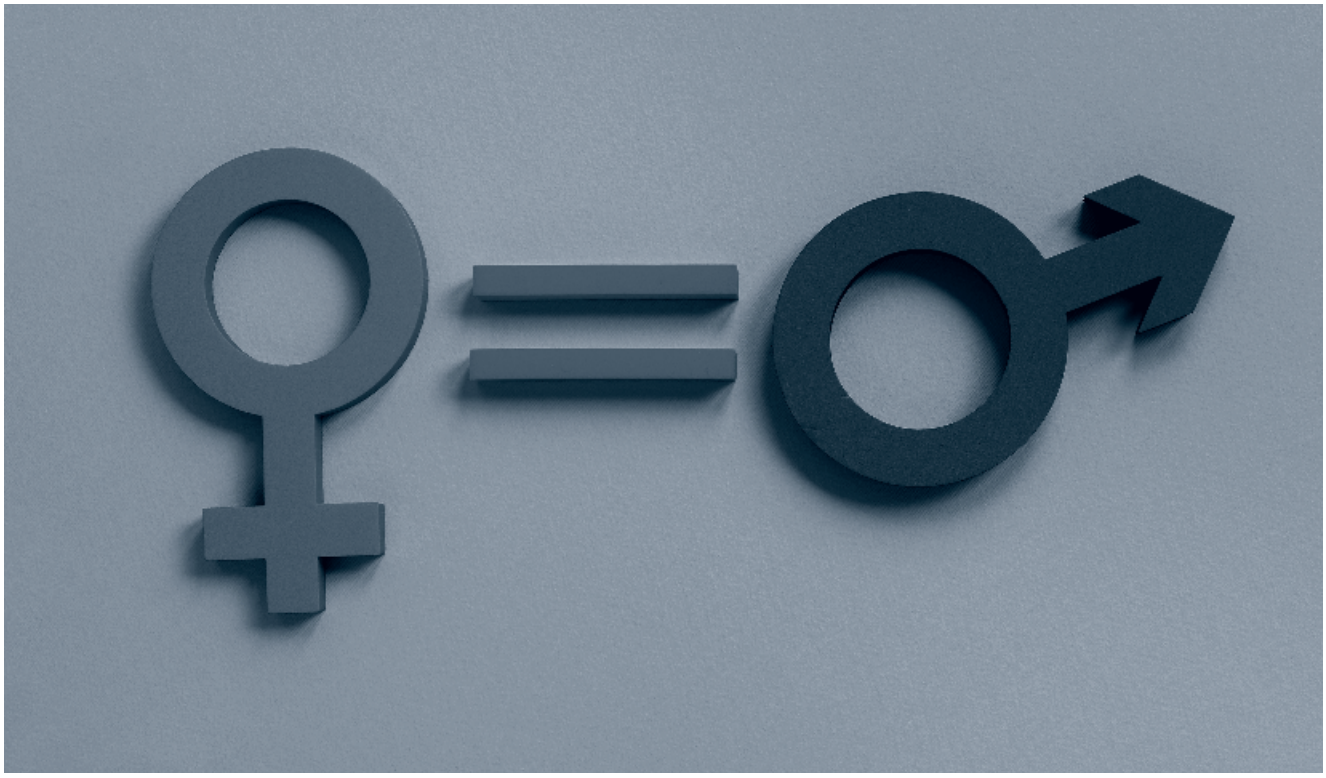
112 Comisión Europea, 2019. Taxes in the field of aviation and their impact. Final Report, Luxemburgo: Publications Office of the European Union.

113 Ministerio para la Transición Ecológica, 2019. Sistema español de inventario de emisiones. Metodologías de estimación de emisiones, disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-yevaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/0805_transporte_aereo_tcm30-446885.pdf.

114 Eurostat, 2019. Air passenger transport by reporting country, disponible en: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=avia_paoc&lang=en.

115 Ministerio de Fomento, 2019. Tráfico en los aeropuertos españoles, disponible en: https://www.fomento.gob.es/recursos_mfom/listado/recursos/trafico_en_los_aeropuertos_espanoles2018.pdf.

116 INE, 2020. Encuesta de presupuestos familiares, disponible en: https://www.ine.es.



8. REFORMA FISCAL CON PERSPECTIVA DE GÉNERO

8.1 ANTECEDENTES

En el periodo 1950 a 1970 España, pasó de tener un sistema económico basado en el sector primario y una población mayoritariamente rural a una sociedad más urbana con una base económica vinculada a los sectores industrial y de servicios. Los cambios económicos y demográficos no fueron acompañados de una adecuada fiscalidad y, por tanto, los servicios públicos carecían de recursos suficientes para cubrir el nivel de prestaciones sociales que se demandaban en ese momento. Ante esta situación, el Instituto de Estudios Fiscales, a través de Enrique Fuentes Quintana, plantea una reforma fiscal, que no fue aprobada hasta 1977, mediante la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal[117]. En su texto, se acordó la desaparición del secreto bancario, se tipificó el delito fiscal, y se anunció la publicación de las listas de contribuyentes. Se pretendió, también, empezar a combatir el fraude, que ya era un problema de la fiscalidad en España. Esta ley vino a poner los cimientos de nuestro estado de bienestar.

La aplicación de bonificaciones y exenciones en los distintos impuestos y el mayor peso de la imposición indirecta en las siguientes reformas, hicieron perder progresividad al sistema tributario, desdibujando los principios reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución: *"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad, generalidad y progresividad".*

Esta situación se ha visto agravada, primero, con la crisis financiera de 2008, y ahora, con la crisis sanitaria. Por ello, una buena parte de la ciudadanía opina que para enfrentar con garantías las dificultades del momento histórico que estamos atravesando, es necesaria una profunda reforma de todas las figuras impositivas que asegure la suficiencia y progresividad que el sistema requiere.

117 https://boe.es/boe/dias/1977/11/16/pdfs/A24945-24951.pdf

8.2 RAZONES PARA UNA REFORMA FISCAL

8.2.1 LA OPINIÓN DE LA CIUDADANÍA

En los últimos estudios del CIS[118] sobre opinión pública y política fiscal, la ciudadanía, mayoritariamente se pronuncia por una profunda reforma fiscal; tendencia que se repite año tras año en los diferentes estudios. Y así es significativo ver lo que piensa la ciudadanía en julio de 2020. Sobre los recursos que se dedican a los distintos capítulos de gastos, el 73,8% opinan que destinan pocos recursos a sanidad, el 81,20%, muy pocos a investigación y el 61,6% muy pocos a enseñanza. Por otro lado, el 63,6% de la ciudadanía, considera que los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar los servicios públicos.

El 77,2% de la ciudadanía opina que el sistema no es justo, que no paga más quien más tiene. Mas del 90% opina que el sistema tiene demasiado fraude y más del 60% que las administraciones hacen poco o muy pocos esfuerzos por combatir ese fraude fiscal. Hay otros dos datos importantes. El primero se refiere a la disposición de la ciudadanía a entender que el sistema se debería apoyar en impuesto directos o indirectos, el 59,10% piensa que sobre impuestos directos (renta, sociedades…), un 23,6% opinan que debe basarse sobre todo en impuestos indirectos y el consumo. El segundo es que el 62,10% de la ciudadanía opina que el fraude fiscal disminuye los recursos para financiar servicios públicos y genera injusticia social porque hace contribuir más a las personas con menos recursos.

8.2.2 LA SUFICIENCIA DEL SISTEMA

La movilización de recursos públicos para minimizar el impacto de la crisis sanitaria, en el empleo, el IMV, la sanidad, la liquidez de las empresas y la pérdida de recaudación derivada de los impuestos directos IRPF e IS hará que la deuda pública se dispare, siendo suficiente argumento para que la reforma fiscal se ponga en marcha. Es necesario contar con **recursos suficientes,** sobre todo de aquellas personas que no contribuyen de acuerdo a su capacidad económica (hay grandes patrimonios y grandes corporaciones que se valen de determinados resquicios legales para tributar menos). También es importante mostrar voluntad política para luchar contra el **fraude y la economía sumergida**, con niveles muy superiores a los de la media de la UE, según hemos descrito en capítulos anteriores.

Directamente relacionada con la suficiencia está la **presión fiscal**[119], situada en el 41,1% en la Unión Europea (UE) en 2019 con una disminución en comparación con 2018 (41,2%). En la zona euro, los ingresos fiscales representaron el 41,6% del PIB en 2019, sin cambios en comparación con 2018.

España se situó por debajo de la media. En 2019, los ingresos a través de los impuestos suponían el 35,4% del PIB, **4,8 puntos por debajo de la Unión Europea** y 6,2 puntos menos que el promedio de la zona euro, según las cifras de Eurostat, la misma presión fiscal que en 2018. Estamos en una situación en la que perdemos alrededor de 60 mil millones de recaudación por ese diferencial. A pesar de que, muchas veces, se habla de que son los impuestos indirectos, no es cierto; de hecho, el mayor nivel de diferencia con respecto a la media de la UE se da en los impuestos sobre la renta personal: casi 22 mil millones en términos de diferencia de presión fiscal. Si hablamos del IVA, que es de lo que se suele hablar en diferentes sectores como el impuesto necesario que hay que aumentar para equipararnos a Europa, el diferencial no llega a 7 mil millones, en sociedades estamos hablando de 3 mil millones, y se ha producido un descenso, del 2,7 en 2018 a 2,1 en 2019. En ocasiones se minusvalora esta diferencia diciendo que estamos casi en la media, y esta diferencia es lo que supone el coste **del IMV.**

118 http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3280_3299/3290/es3290mar.pdf

119 Mide la suma de impuestos y contribuciones sociales en relación al PIB

TABLA 12: INGRESOS TOTALES POR IMPUESTOS Y COTIZACIONES SOCIALES EN RELACIÓN AL PIB

	1995	2005	2015	2016	2017	2018	2019
EU27*	40.5	39.7	40.9	40.9	41.0	41.2	41.1
EU28	39.2	38.9	39.7	39.9	40.1	40.3	40.2
Zona Euro	40.4	39.6	41.3	41.3	41.4	41.6	41.6
Bélgica	45.3	45.9	47.4	46.6	47.1	47.1	45.9
Bulgaria	21.4	30.2	29.1	29.1	29.4	30.0	30.3
R.Checa	34.4	34.4	34.3	35.1	35.4	36.0	36.1
Dinamarca	48.2	49.4	47.3	46.6	46.5	45.1	46.9
Alemania	40.8	39.1	40.1	40.5	40.8	41.3	41.7
Estonia	35.1	29.9	33.3	33.5	32.8	33.1	33.3
Irlanda	33.8	31.4	24.1	24.5	23.3	23.2	22.7
Grecia	29.7	33.5	39.8	42.1	42.2	42.7	41.9
España	32.2	36.1	34.7	34.4	34.7	35.4	35.4
Francia	43.9	44.6	47.7	47.6	48.3	48.2	47.4
Croacia	41.1	36.3	37.3	37.8	37.7	38.3	38.7
Italia	40.3	39.1	43.1	42.4	42.1	41.9	42.6
Chipre	24.9	31.4	33.2	32.3	33.2	33.5	35.6
Letonia	30.6	28.1	30.1	31.0	31.4	31.4	31.3
Lituania	27.7	29.5	29.3	30.0	29.8	30.3	30.4
Luxemburgo	37.4	39.2	37.6	37.8	38.9	41.0	40.5
Hungria	40.4	36.7	38.9	39.2	38.0	37.0	36.5
Malta	27.4	32.9	30.5	31.5	31.9	32.3	32.1
Paises Bajos	38.4	35.8	37.5	38.9	39.2	39.3	39.8
Austria	42.9	42.2	43.9	42.4	42.5	42.9	43.1
Polonia	37.5	33.9	33.4	34.3	35.0	36.0	36.0
Portugal	31.4	34.4	37.0	36.6	36.5	37.0	36.8
Rumania	27.8	28.7	28.1	26.7	25.8	26.8	26.8
Eslovenia	39.3	39.4	37.9	37.9	37.6	37.8	37.7
Eslovaquia	39.5	31.5	32.8	33.2	34.2	34.3	34.6
Finlandia	45.1	42.2	43.7	43.9	43.1	42.5	42.3
Suecia	46.3	47.0	43.2	44.7	44.7	44.4	43.6
Reino Unido	31.0	34.8	34.2	34.8	35.2	35.2	35.3
Islandia	:	39.4	35.4	50.8	37.6	37.2	35.8
Noruega	40.7	42.8	38.7	39.2	39.1	39.9	40.2
Suiza	25.1	25.9	26.7	26.7	27.4	26.8	27.4

* EU27: representa a la Unión Europea de 27 Estados miembros después del 1 de febrero de 2020

8.2.3 LA EQUIDAD DEL SISTEMA

En los últimos años se ha producido un desplazamiento de los ingresos fiscales de la **imposición directa a la indirecta,** que ha supuesto una pérdida de 4 puntos sobre PIB de ingresos fiscales en relación a los impuestos directos como el IRPF y sociedades, en beneficio de ingresos fiscales procedentes de imposición indirecta, IVA e impuestos especiales fundamentalmente. Esto genera una redistribución del esfuerzo fiscal que lo convierte en mucho más **injusto, desigual y regresivo,** y que pone en entredicho la **equidad del sistema**. En estos momentos, el IRPF es el único impuesto que da **progresividad** al sistema, dada la caída de la recaudación en el impuesto de patrimonio o sucesiones.

Esta pérdida de progresividad, probablemente, está relacionada con la opinión por parte de algunos sectores económicos de que es un obstáculo al crecimiento económico. Sin embargo, el FMI, a partir de 2017, plantea que no hay evidencia empírica que demuestre que esto sea así, además de considerar la desigualdad como un fenómeno con un gran impacto económico, no solamente político y social, y propone que aquellos Estados con tipos marginales no muy elevados en los impuestos sobre la renta tienen margen para proceder a subirlos. En España, si comparamos los tipos marginales más altos con el resto de Europa, lo cierto es que estamos por detrás de los países más desarrollados y sólo por delante de los menos desarrollados, **por lo que hay margen para subir los tipos a los tramos superiores.** En el proyecto de Ley de los PGE 2021 se establece un nuevo tramo a partir de 300.000 euros, pasando de 5 a 6 tramos, si bien las propuestas iniciales eran mucho más ambiciosas.

El FMI recomienda que los países con limitada recaudación fiscal y elevado endeudamiento deben proteger la inversión pública y a los hogares con menores ingresos, con impuestos progresivos que aseguren un gravamen adecuado a las grandes corporaciones para un ajuste "**equitativo y favorable**" al crecimiento. Tras la crisis socioeconómica, que está generando la pandemia de coronavirus, es más necesaria que nunca una reforma de los sistemas tributarios y reducir la evasión y el fraude fiscal, garantizando una recuperación económica en la que todas las personas paguen la parte que les corresponda, en palabras del **Fondo Monetario Internacional**[120].

El impuesto de sociedades ha sufrido una fuerte caída en la recaudación que puede valorarse en torno al 50% en comparación con 2007, lo que contrasta con el resto de los impuestos, que se han ido recuperando tras la crisis financiera. El impuesto de sociedades es el gran agujero que tenemos después de la economía sumergida y el fraude, y es donde se deberían tomar medidas de impacto a corto plazo. En concreto, Gestha calcula que la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha permitido que los grandes grupos empresariales eludieran el pago de 24.060 millones de las tres últimas declaraciones correspondientes a los años comprendidos entre 2016 y 2018. Esto explica, según Gestha, que la recaudación de Sociedades en 2019 continúe desplomada en un 47%. A eso le sumamos, además, que en el Impuesto de Sociedades hay un tipo efectivo medio que es decreciente según aumenta el tamaño de la empresa, es decir, es inversamente proporcional a su capacidad económica.

Las grandes corporaciones siguen tributando a tipos efectivos por debajo de la mitad de lo que tributan las PYMES. La estadística publicada recientemente por la agencia tributaria, en base a la información que tienen que trasladar, el holding con cifra de negocio superior a 750 millones de euros, se puede comprobar que siguen tributando a tipos muy bajos, con planificación fiscal agresiva, en muchos casos en territorios considerados paraísos fiscales.

Respecto al gravamen, si se plantea un tipo mínimo del 15% sobre el beneficio contable, para equiparar los tipos de estas corporaciones a las de las pymes, podríamos recaudar 10 mil millones; tres veces más de recaudación que lo que se puede recaudar **si ese 15%, se establece sobre la base imponible.**

8.2.4 TRANSPARENCIA, EFICIENCIA Y EFICACIA

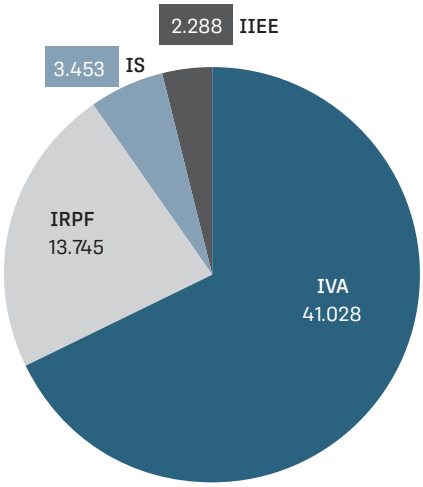
Es evidente que es necesario reducir la diferencia de presión fiscal de 6 puntos respecto a la UE, y dotar de progresividad al sistema, pero tan importante como estas cuestiones es establecer mecanismos de control sobre el gasto, así como analizar la rentabilidad de las bonificaciones y reducciones establecidas para ver si cumplen la finalidad por la que fueron creadas, y eliminar todas aquellas que generen desigualdades en los colectivos con mayor vulnerabilidad.

Todo estos son elementos determinantes para la conclusión de un debate de estas características.

120 https://www.imf.org/es/Publications/FM/Issues/2020/09/30/october-2020-fiscal-monitor

Necesitamos un **sistema tributario suficiente,** pero no solamente para equipararnos con el resto de la UE, sino porque necesitamos hacer políticas públicas, entre ellas la compleja Estrategia de lucha contra la pobreza y la exclusión social, hay que dotarla de recursos para que sea efectiva para las personas.

GRÁFICO 20: COSTE DE LOS BENEFICIOS FISCALES



Fuente: AIREF[121]

El proyecto de Ley de PGE 2021, refleja un elevado nivel de gasto respecto a años anteriores, pasando del 41,9% al 53% del PIB entre 2019 y 2020, y para que esta senda se consolide es necesaria una reforma fiscal en profundidad, que permita llegar a los niveles de inversión social anteriores a la crisis financiera de 2008.

8.3 IMPACTO DE GÉNERO EN LA FISCALIDAD

Los resultados de la Comisión para la Reconstrucción Social y Económica[122] en materia de política fiscal y eficiencia del gasto público, mencionan una **reforma de los ingresos**, que reduzca el margen con respecto a la media de la eurozona y se diseñe con perspectiva de género. Las reformas fiscales deben recoger la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, como principio fundamental en la UE desde la entrada en vigor del Tratado de Amsterdam[123].

La ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo[124], para la igualdad efectiva entre hombres y mujeres establece un marco general para la adopción de acciones positivas con el fin de alcanzar esa igualdad efectiva y en la prevención de conductas discriminatorias. Por otro lado, en la Declaración de los Derechos Humanos, en su articulado dice: ***"La ley es la misma para todos. Nos debe tratar a todos con equidad".*** Sin embargo, si se analizan los principales impuestos de nuestro sistema tributario, se pueden detectar diferencias significativas en función del género, que son contrarias a estos principios de igualdad.

El impacto de género en nuestro sistema fiscal ha sido analizado en los últimos años por investigadoras expertas en fiscalidad con enfoque de género, demostrando las desigualdades que generan. Analizaremos los impuestos sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto sobre el valor añadido (IVA), por ser los impuestos que generan una mayor recaudación, 86.892 millones y de 71.538 millones respectivamente, y que han experimentado un incremento respecto a 2018 del 4,9% y del 1,9%, según datos de la Agencia Tributaria[125]. Además, uno de los efectos más perjudiciales del gravamen sobre la renta es que puede desincentivar la permanencia en el mercado de trabajo como consecuencia de la disminución de la renta bruta percibida. Por otro lado, el pasado 13

121 https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/PDF-WEB-BF-1.pdf

122 http://www.congreso.es/docu/comisiones/reconstruccion/153_1_Dictamen.pdf

123 https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/1998/167336/DG-4-FEMM_ET(1998)167336_ES.pdf

124 https://www.boe.es/eli/es/lo/2007/03/22/3/con

125 https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2019/5__Los_Impuestos_Especiales/5__Los_Impuestos_Especiales.html

de octubre fue aprobado el RD 902/2020 de igualdad retributiva entre mujeres y hombres, se trata de una norma sobre "**transparencia retributiva**" por la que las **empresas con más de 50 personas trabajadoras** deberán publicar las tablas salariales de toda su plantilla, **incluido el personal directivo y altos cargos,** en el plazo máximo de seis meses desde su publicación en el BOE, con el objetivo de corregir las desigualdades de género en el mundo laboral, esperamos que esta medida sea efectiva para reducir la brecha salarial.

8.3.1 SITUACIÓN DE LA RENTA Y EL EMPLEO EN LAS MUJERES

El mercado de trabajo[126] sigue mostrando un comportamiento asimétrico entre mujeres y hombres en el ámbito de la Unión Europea, como indican las estadísticas laborales de Eurostat, existe una clara hegemonía femenina en el empleo precario (tiempo parcial, bajas remuneraciones y temporalidad, etc.). La causa de esta asimetría se debe a múltiples factores, tales como la persistente segmentación en el mercado de trabajo, la división sexual del trabajo, la falta de infraestructuras sociales, etc., que obstaculizan la participación femenina en el empleo, como apunta Äsa Löfström (2001). En el informe que elabora Mirrlees en 2011[127], se pone de manifiesto que persisten los empleos con bajas remuneraciones que obstaculizan la permanencia de las mujeres en el empleo por lo que recomienda el establecimiento de salarios suficientes para que el trabajo resulte rentable.

Por otra parte, se mantiene la tendencia al incremento de la desigualdad en las rentas laborales por la caída de los salarios de trabajadores y trabajadoras peor remunerados. En este sentido, siguiendo las recomendaciones de Mirrlees, se puede considerar que aquella política fiscal que tienda a reducir la presión fiscal a trabajadores y trabajadoras con bajos salarios, es un incentivo cardinal para garantizar la permanencia de la mujer en el mercado de trabajo.

8.3.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Algunos de los aspectos más importantes[128] que establece la imposición personal sobre la renta tienen un significativo sesgo de género, y pueden desincentivar la permanencia en el empleo como consecuencia de la disminución de la renta bruta percibida.

En España el impuesto sobre la renta de las personas físicas[129] (IRPF) se introdujo en 1978, dentro de la reforma fiscal de 1977 como un factor clave de la misma. Se configuró como **un impuesto de naturaleza personal, directo y de carácter sintético que grava de forma idéntica la totalidad de las rentas obtenidas por las personas contribuyentes con independencia de su origen y naturaleza.** Es decir, todos los rendimientos quedan sujetos a un mismo tratamiento lo que implica, entre otras cosas, su afectación a la misma escala progresiva de gravamen, consecuencia directa de la aplicación del principio de equidad impositiva. Sin embargo, a lo largo del tiempo ha ido perdiendo progresividad y su carácter sintético va desapareciendo; así, con la ley 18/1991 se otorga un tratamiento más ventajoso a las ganancias de capital y a los dividendos, aunque se mantiene la progresividad de la escala de gravamen para los restantes ingresos. Años más tarde, se agudizará este proceso en virtud del Real Decreto Ley 7/1996 y el Real Decreto Ley 3/2000, hasta que, finalmente, la consolidación del IRPF como impuesto dual se lleva a cabo en 2002, con la Ley 46/2002, que reduce el gravamen de las plusvalías al tipo mínimo de la escala (15%), y en 2006 (Ley 35/2006).

Respecto al género, la actual división sexual del trabajo en el ámbito doméstico, y la persistencia de la asimetría de género en el mercado laboral, **que concentra las mujeres en los tramos inferiores de renta, provoca que diferentes aspectos del IRPF, tales como la determinación de la unidad contributiva (individual o familiar), el diseño de la escala de gravamen, los mínimos exentos, etc.,** tengan un aspecto muy diferenciado en función del sexo. La distribución de las rentas laborales de las mujeres en comparación con los hombres permite observar que las reformas fiscales no son neutrales, a causa de la mayoritaria concentración de mujeres en los niveles inferiores de renta y en los tipos marginales más bajos de la escala de gravamen. Por ello, el aumento del mínimo exento (tipo 0% de la escala de gravamen) o disminución del

126 Análisis desde una perspectiva de género de las modificaciones en el IRPF, IVA e IE durante la crisis y en la actualidad .Paloma de Villota

127 https://www.ifs.org.uk/publications/5353

128 Análisis desde una perspectiva de género de las modificaciones en el IRPF, IVA e IE durante la crisis y en la actualidad .Paloma de Villota

129 https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con

tipo impositivo siguiente de la tarifa de gravamen, posibilitará el aumento de la renta disponible de todos/as los/as contribuyentes, pero, en especial, afectará a los/las perceptores/as de rentas más bajas haciendo más atractivo el empleo. En este aspecto han venido insistiendo las políticas europeas de acción para el empleo desde el Tratado de Lisboa del año 2000 y el informe Mirrlees, previamente citado. En consecuencia, una política tributaria sensible a la excesiva carga fiscal soportada por las perceptoras y perceptores de remuneraciones laborales de escasa cuantía, debe fijar unos tipos impositivos bajos o, incluso, negativos, para evitar el abandono generalizado del mercado de trabajo.

Durante el inicio de la crisis económica, con la finalidad de elevar la renta disponible de los/las contribuyentes, se atenuó ligeramente la presión fiscal para estimular la actividad económica. El Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica estableció una deducción de la cuota líquida del IRPF, cuya cuantía podía ascender "hasta 400 euros anuales", que era aplicable por quienes obtuvieran "rendimientos del trabajo y de actividades económicas"; aunque fue derogada poco tiempo después por la Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para 2010. Su supresión va a afectar principalmente a quienes más se habían beneficiado con su implantación, es decir, contribuyentes con retribuciones bajas, aunque superiores al mínimo exento, y, en su mayoría, mujeres.

En los posteriores años de la crisis económica en España se produce una fuerte caída de las rentas laborales más bajas de los hombres (causada por el desplome del sector construcción), que se desplazan hacia el tramo exento de la tarifa, por lo que se da una mayor igualdad de género en este tramo, pero, a pesar de ello, siguen siendo principalmente las mujeres las más afectadas. La persistencia de la concentración de las rentas laborales de las mujeres en el tramo exento y su destacable presencia en el siguiente (tipo marginal del 24%) exige tener en consideración las recomendaciones del informe Mirrlees que aconseja el establecimiento de tipos bajos o incluso negativos para las rentas laborales bajas.

Añadir, por último, que la situación en el mercado laboral en el territorio fiscal común hasta 2006 y la tarifa vigente del IRPF, determinan que las modificaciones en los tramos bajos de la escala de gravamen afectan más a las mujeres y, en los tramos más elevados, a los hombres. En este sentido, toda ampliación del mínimo exento o reducción del tramo siguiente de la escala de gravamen va a afectar favorablemente, en mayor proporción, a las mujeres. Sin embargo, toda modificación en los tramos siguientes de la tarifa afectará antes y después de la Ley 35/ 2006 en mayor proporción a los varones.

El Gobierno, considerando que las medidas de austeridad tomadas durante los últimos años habían logrado los objetivos en base a la mejora en los indicadores macroeconómicos, y en particular a la reducción del déficit público"[130], procedió a rebajar el peso de este impuesto. El 5 de julio de 2013 se constituyó la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Ministerio de Hacienda, 2014)[131], con la finalidad de **"revisar el conjunto del sistema tributario y elaborar una propuesta de reforma que permitiera contribuir a la consolidación fiscal del país, así como coadyuvar a la recuperación económica de España y, en particular, a la creación de empleo".** Las conclusiones de esta Comisión sirvieron para consolidar el sesgo neoliberal que el sistema fiscal español había adoptado durante las últimas décadas.

La Ley 26/2014[132], siguiendo esta línea de actuación, intentará **reducir la presión fiscal de las rentas inferiores y de quienes "soporten mayores cargas familiares",** en particular familias numerosas o personas con discapacidad, con los efectos beneficiosos que de ello se derivan para diversas variables económicas. El tramo primitivo de 0 a 17.360 euros de base liquidable se va a extender ligeramente y descomponer en dos: el primero, de 0 hasta 12.450 euros, gravado al 19%, y, el segundo, de 12.450,01 hasta 20.200,00 euros, al 24%. En el extremo superior de la tarifa, el máximo se fija en el 45% para bases liquidables superiores a 60.000,00 euros, que en la legislación anterior (Ley 2006) ya se gravaban al 43% siempre que la base liquidable superara los 52.360,00 euros. La nueva normativa adopta, también, otras medidas que afectan a trabajadores y trabajadoras, tales como la disminución de la reducción por obtención de rentas laborales, la supresión de la deducción de 400 euros para este colectivo con ingresos inferiores a 12.000 euros, todo ello compensado con el reconocimiento de 2.000 euros como gastos de difícil justificación.

Para evaluar el efecto de estos nuevos parámetros, se ha llevado a cabo un ejercicio de simulación en el que se compara el impacto de las modificaciones efectuadas (nueva tarifa y mínimo exento, vigente desde 2016), con las remuneraciones laborales percibidas en 2014, conforme a la distribución de contribuyentes correspondiente a ese año. Los resultados obtenidos se muestran en la siguiente tabla.

130 Preámbulo de la ley 26/2014

131 Formada exclusivamente por hombres

132 Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias

TABLA 13: EFECTO DE LAS MODIFICACIONES EFECTUADAS EN LA TARIFA Y MÍNIMO EXENTO, VIGENTE DESDE 2016, CON LA DISTRIBUCIÓN Y LAS REMUNERACIONES LABORALES PERCIBIDAS EN 2014

Tipo Marginal	Ingresos brutos		Número de mujeres	Número de hombres	% de mujeres	% de hombres
	Desde	Hasta				
0,00%	0	11594,13	2.910.317	2.456.809	37,80%	25,30%
19,00%	11594,14	21367,52	2.274.546	2.850.390	29,50%	29,30%
24,00%	21367,53	29433,76	1.060.548	1.759.643	13,80%	18,10%
30,00%	29433,77	45547,06	1.133.678	1.837.998	14,70%	18,90%
37,00%	45547,07	70347,06	255.966	569.079	3,30%	5,80%
45,00%	70347,07	en adelante	73.022	251.147	0,90%	2,60%
			7.708.077	9.725.066	100,00%	100,00%

(Fuente: elaboración propia a partir de la Muestra IRPF 2014 IEF-AEAT, declarantes)

Los datos ponen de manifiesto que la nueva estructura del tributo exime del impuesto a 37,8% de las mujeres, frente al 31,3% de la legislación anterior, y, en el segundo tramo, al 29,5% con respecto al 19 % anterior. Por consiguiente, el 67,3% de ellas quedan sujetas a un tipo marginal inferior al 24% (0% y 19%).

Desde la perspectiva de género, cabe señalar que la nueva estructura del impuesto, en lo referente al diseño de la nueva tarifa y el mínimo exento, va a beneficiar a una mayor proporción de mujeres que de varones y, además, el desdoblamiento del primer tramo va a favorecer, en mayor medida, a las rentas tributarias más bajas.

8.3.2.1 Otras consideraciones

El IRPF, desde su inicio y en sus consiguientes reformas, ha beneficiado a las **unidades familiares** compuestas por dos contribuyentes, no ha tenido en cuenta otros tipos de unidades familiares, generándose una gran desigualdad con las familias monoparentales[133], formadas principalmente por mujeres. En el impuesto se establece una reducción por **tributación conjunta,** donde penaliza al segundo perceptor frecuentemente mujer, dificultando en muchas ocasiones su incorporación o permanencia en el mercado de trabajo y a la vez que puede contribuir a la economía sumergida. La mayor parte de los países de la OCDE no tienen la posibilidad de tributación conjunta. La discriminación fiscal de las familias monoparentales, se generó a partir del año 98, con la ley 40/1998 cuando se produce esta desigualdad. Si se elimina la **tributación conjunta** como ha ocurrido en otros países, esa recaudación adicional podría utilizarse en eliminar las externalidades que provoca a aquellas familias con menos recursos, y no desincentivaría la incorporación al mercado de trabajo de las mujeres. Por otro lado, las **deducciones y bonificaciones fiscales** del impuesto, penalizan a las unidades familiares con menores ingresos, y mucho más a las monoparentales, al carecer ambas de ingresos suficientes para poder hacer uso de ellas, como ocurre con los planes de pensiones, planes de pensiones en favor del conyugue. En el anteproyecto de ley PGE 2021, se contempla una reducción de las aportaciones de 8.000 euros/año a 2.000 euros/año, este tipo de bonificaciones frenan la progresividad del impuesto.

Por otro lado, las Comunidades Autónomas **tienen potestad para establecer sus propias deducciones y bonificaciones fiscales,** enseñanza de idiomas, escolarización, acogimiento de mayores o discapacitados, acogimiento de menores, en muchas ocasiones estableciendo medidas que disminuyen la progresividad del sistema.

133 https://www.inmujer.gob.es/areasTematicas/estudios/estudioslinea2013/docs/FamiliasFormadas.pdf

8.3.3 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El IVA es un impuesto que no tiene en cuenta la capacidad de pago de las personas, por tanto, la subida del mismo provoca un impacto negativo[134], mucho mayor en las rentas bajas al tener que destinar más recursos al consumo. Diferentes análisis muestran cómo de 2007 a 2011, se mantiene bastante homogénea la ordenación de los distintos tipos de hogares, según la cuantía de la carga fiscal soportada: parejas con dos menores, 8,17%; con tres o más menores, 8,03%; con uno o una menor, 8,02%; y mujer con menores a su cargo, 7,58%.

En 2012 se produce un aumento de los tipos del IVA, se puede constatar cómo en 2013 sufren una substancial elevación del gravamen los hogares con descendientes a su cargo, tanto los constituidos por una pareja como los encabezados por un /a adulto/a, oscilando el tipo efectivo del tributo soportado entre el 8,45% (adulto varón/mujer con hijos/as) y el 9,22% (pareja con dos hijos/as).

Debe recordarse que las personas que viven en hogares monoparentales, es decir, constituidos por un adulto, mujer o varón, con uno o más menores dependientes son las que presentan una mayor vulnerabilidad, con una tasa de riesgo de pobreza y/o exclusión (AROPE) del 46,8 % en 2019, seguidos de los hogares con niños dependientes (28,6 %); mientras que para

134 Análisis desde una perspectiva de género de las modificaciones en el IRPF, IVA e IE durante la crisis y en la actualidad. Paloma de Villota

los hogares sin menores la tasa desciende al 22,1 % y para el total de hogares al 25,3 %[135].

Al constatarse esta situación, se hace inevitable la necesidad de realizar nuevos estudios que permitan arrojar luz sobre la conveniencia de escoger entre seguir el modelo fiscal británico, con beneficios fiscales en productos destinados al consumo infantil (ropa, calzado o alimentos específicos) o profundizar en el modelo nórdico de estado de bienestar, en el que la política social se lleva a cabo fundamentalmente a través de gasto público (Hobson, 2009).

Estos análisis permitirían contrastar los resultados obtenidos por De Henau, Himmelweit y Santos (2010) para Reino Unido cuyo régimen fiscal, al gravar estos bienes al tipo 0%, ha permitido que las familias con niños y niñas a su cargo no hayan resultado especialmente perjudicadas por la subida de los tipos del IVA efectuada por el Gobierno de Coalición (Cameron y Clegg) tras el estallido de la crisis. Por el contrario, en España, el ajuste fiscal con las modificaciones en el tipo medio y general del IVA aumentó de forma considerable el peso del gravamen entre los hogares españoles con hijos e hijas dependientes.

El aumento de la pobreza infantil durante los años de la crisis elevó en tres puntos porcentuales desde 2008 la tasa de pobreza infantil (menores de 18 años), llegando al 30.5% en 2014. Pero no solo eso, la tasa AROPE, que incluye exclusión, se incrementó seis puntos porcentuales en el mismo periodo, hasta el 35,4 % entre los menores de 16 años[136]. Debe destacarse, además, que el problema de la pobreza infantil ya existía, pues era extraordinariamente elevada incluso antes de la crisis; sin embargo, el incremento de los datos provocó la aparición de diversas voces de alarma que situaron el problema en un punto central de la agenda política.

La constatación empírica de este hecho parece mostrar un flagrante abandono por parte de los responsables públicos del mandato constitucional establecido en el artículo 38, que prescribe asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia.

En el 75% de familias monoparentales el progenitor es una mujer, por tanto, el gasto relacionado con el cuidado, alimentación y educación, así como la energía y la comunicación recae de forma importante en ellas, de modo que el correspondiente IVA también. Deberían aplicarse unos tipos de IVA más reducidos para las familias monoparentales, en función de sus ingresos, para que los bienes y servicios esenciales no tengan para ellas un efecto tan regresivo. Por otro lado, la regresividad de este impuesto queda también reflejada en las exenciones establecidas, que afectan directamente a las personas más vulnerables, ante su imposibilidad de acceder a estos servicios privativos. Nos referimos a las exenciones de IVA en los servicios de educación y sanidad que, consideramos, debe ser revisada. El beneficio de esta exención supone un **coste fiscal de 1.763 millones de euros** para el caso de la **sanidad** y **1.694 millones de euros** para el caso de la **educación**. El objetivo de este beneficio, según indica la Airef en su último informe sobre beneficios fiscales, es descongestionar el sistema público.

Otra medida de la desigualdad que sufren las mujeres en el IVA, son los **tipos aplicables a los productos de higiene** personal, que deberían ser gravados a un tipo reducido como los productos considerados de primera necesidad (el pan o el papel higiénico) y que es una demanda desde hace varios años. En este sentido, en la comunidad autónoma de Canarias adquieren los artículos femeninos sin gravamen desde 2018, cuando pasaron del 3% al 0%. Además, la medida afecta tanto a compresas y tampones como a salvaslips, copas menstruales, y compresas ecológicas. Otro ejemplo es Ceuta y Melilla, donde estos productos de higiene femenina tributan al 7 % del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), el equivalente al IVA. Asimismo, en otros países europeos como en Alemania, se ha reducido recientemente el impuesto del 19 % al 7 %.

135 Fuente: "El Estado de la pobreza". Informe 2020. EAPN-ES

136 Fuente: "El Estado de la pobreza". Informe 2020.EAPN-ES

9. PROPUESTAS PARA UNA FISCALIDAD JUSTA, PROGRESIVA Y SUFICIENTE EN LA LUCHA CONTRA LA POBREZA, LA DESIGUALDAD Y LA EXCLUSIÓN SOCIAL

La política fiscal es imprescindible para combatir las desigualdades, y, por tanto, debe convertirse en un instrumento de transformación social que nos aproxime a una sociedad más justa, inclusiva, solidaria y equitativa.

Nos encontramos en un momento donde las necesidades y los retos sociales son inmensos, con tasas de pobreza y exclusión social que crecen al abrigo de la pandemia por la covid-19 y de sus consecuencias sociales y económicas para la población más vulnerable de nuestra sociedad. Ante estos retos colectivos nos encontramos con un sistema tributario que no cumple con todas sus obligaciones. Muestra de ello es que en España, los ingresos del Gobierno a través de los impuestos suponían el 35,4% del PIB; **4,9 puntos por debajo de la Unión Europea** y 6,3 puntos menos que el promedio de la zona euro, según cifras de Eurostat[137] para el año 2018. Hay que recaudar lo suficiente para financiar un modelo social que garantice el acceso de toda la población a servicios públicos de calidad en igualdad de oportunidades, con servicios sociales, educativos, sanitarios, de empleo, de vivienda y otros, que sean eficaces e inclusivos.

9.1 COMPETENCIA FISCAL EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y FORAL

Reforma del sistema de financiación autonómica

Debe incluir los sistemas de financiación de las autonomías de régimen común y foral, de los municipios y del resto de las corporaciones locales, con el objetivo de mejorar la equidad y eficiencia conjunta, además de avanzar hacia un modelo más sencillo y transparente. La Comisión de personas expertas nombrada en 2017 para la reforma de la financiación de las CCAA, ya se refería a estas deficiencias en el modelo actual.

Para llevar a cabo esta reforma se deben tener en cuenta nuevas variables:

- **Incorporar nuevos indicadores para la distribución de los recursos,** tales como población flotante, tasa de pobreza, renta per cápita, etc. Avanzar hacia una mayor responsabilidad fiscal por parte de las administraciones públicas.
- **Armonización fiscal en los Impuestos de patrimonio y sucesiones y donaciones.** Son impuestos con capacidad redistributiva que favorecen la igualdad de oportunidades. Por tanto, la armonización tiene que establecer unos mínimos en el conjunto de las CCAA para evitar que la competencia a la baja acabe con la recaudación de estos impuestos.
- **Armonización en los impuestos energéticos-ambientales,** la mayor parte de los impuestos propios de las CCAA son impuestos medioambientales, cada comunidad autónoma ha establecido sus propios impuestos[138], lo que hace necesario avanzar en su armonización.
- **Aumentar la corresponsabilidad entre las CCAA,** con un reparto más equitativo de recursos entre todas las administraciones, que garantice el acceso de la ciudadanía a los servicios públicos en condiciones de igualdad, independientemente del territorio donde resida.

137 https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/10190755/2-30102019-AP-EN.pdf/68739572-f06a-51e4-3a5b-86e660a23376

138 https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/III-Capítulo%20III%20Tributación%20Autonómica%202020.pdf

9.2 COMPETENCIA FISCAL EN EL SENO DE LA UE Y A NIVEL MUNDIAL

Unificar a nivel internacional los criterios para la definición de "paraíso fiscal".

Promover desde los organismos internacionales medidas y actuaciones para que **se pueda disponer de una lista única** de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales. Además, esta definición debería tomar en cuenta no solo los criterios referentes a la falta de **cooperación fiscal** (transferencia de información) y la baja o nula tributación, sino también los relacionados con las ventajas fiscales para no-residentes y la falta de transparencia u opacidad sobre la propiedad real y el **beneficiario efectivo en las grandes corporaciones.**

Presión efectiva para la eliminación de los paraísos fiscales.

La UE en su conjunto debe disponer de la capacidad de presión necesaria para adoptar medidas restrictivas y valientes antes los incumplimientos, como pueden ser:

» **Medidas económicas directas contra los Estados no cooperantes,** por ejemplo, ciertas limitaciones a la circulación de bienes y servicios.

» **Medidas contra las entidades financieras que operen desde dichos territorios,** bien mediante la no autorización de la operación o bien mediante mecanismos sancionadores contra las entidades directamente, en caso que la matriz esté dentro de la UE.

» **Prohibición de contratación y de recibir ayudas públicas a las empresas que poseen,** directa o indirectamente, **sociedades en paraísos fiscales sin actividad económica real** que lo justifique.

Modificación de la regla de la unanimidad en la aprobación de normas fiscales.

La regla de la unanimidad, impide de facto realizar los avances necesarios en materia fiscal. Para modificar esta regla es necesario modificar los tratados constitutivos, para lo cual, por cierto, se exige unanimidad, Ante el fracaso de la Constitución Europea, los tratados se modificaron ampliamente con el Tratado de Lisboa, donde se perdió una excelente oportunidad para poder modificar la regla de la unanimidad en materia fiscal. La situación excepcional de la COVID-19 requerirá la adopción de medidas extraordinarias, y puede ser una excelente ocasión para introducir este cambio normativo **imprescindible para poder avanzar en la construcción de una UE que tenga herramientas efectivas para realizar políticas,** en particular, la regulación de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades y la tributación indirecta, tanto de IVA, como otros impuestos que afecten a las tecnológicas.

Resulta imprescindible que la UE avance hacía un modelo federal en materia fiscal para evitar las distorsiones que se producen en materia del impuesto sobre sociedades. No resulta razonable que dentro de la UE determinados territorios realicen actuaciones que comportan **una competencia fiscal desleal y suponen un evidente ataque a la libre competencia.**

Creación de una administración tributaria europea

Si bien una economía global mundial, de hecho, exigiría normas tributarias de alcance global y con estructuras administrativas globales, cuestión en la que se debería avanzar necesariamente para evitar distorsiones internacionales, resulta mucho más factible que sea la UE la que inicie la construcción de una administración tributaria europea como resultado del avance en la integración comunitaria hacia un estado federal. La crisis del *Brexit,* y de la COVID-19 están poniendo en tela de juicio el papel de la UE como institución eficaz. Por ello, ante esta situación excepcional no queda más remedio que avanzar removiendo los obstáculos que han demostrado ser impedimentos graves en la construcción comunitaria, como es la regla de la **unanimidad fiscal y la falta de competencias tributarias de la UE.**

Es imprescindible que para una adecuada ejecución de las medidas tributarias europeas, se proceda **a la creación de una estructura administrativa europea, similar a las estructuras de los Estados federales, que evite las distorsiones de las jurisdicciones nacionales y vele por los intereses conjuntos.**

9.3 FRAUDE FISCAL Y LABORAL

Tiene que haber una decidida voluntad política en la lucha contra el fraude. Hay una elevada tolerancia al fraude. Gracias a las filtraciones e investigaciones por parte de determinados colectivos se hicieron aflorar grandes bolsas de fraude, como los casos de los papeles de Panamá, Lista Falciani, Football Leaks, etc.

Cooperación de todas las Administraciones implicadas en la lucha contra el fraude.

El fraude y la economía sumergida, constituyen el principal agujero y causa de ese diferencial con la media de UE en recaudación, mientras mantenemos una presión fiscal similar. Recordemos que anualmente se pierden 91.600 millones de euros en impuestos y cotizaciones sociales como consecuencia del fraude y de la alta tasa de economía sumergida que presenta nuestro Estado.

Más recursos para la lucha contra el fraude.

Ante estas cifras, **la dotación de más medios, tanto a la inspección de trabajo, como a la inspección tributaria, es absolutamente esencial, más aún** si se tiene en cuenta el envejecimiento del personal y las reducidas tasas de reposición.

Transparencia y control del gasto público.

Deben analizarse las bonificaciones, exenciones o reducciones en los diferentes impuestos. Es necesario incrementar la concienciación fiscal de la ciudadanía; para ello, tiene que existir transparencia en el gasto público y que se garantice la equidad a todos los colectivos frente a las grandes corporaciones y fortunas.

Progresiva eliminación del régimen de módulos y régimen simplificado de IVA.

Elaboración de un informe de evaluación de **la economía sumergida en España, desagregado por sectores económicos e impuestos y en que se establezca un calendario de seguimiento de los objetivos marcados para su reducción.**

9.4 FISCALIDAD ENERGÉTICA-AMBIENTAL

Avanzar a una economía descarbonizada y afrontar los graves problemas ambientales relacionados con el cambio climático y el fomento de la economía circular, requiere de un decidido compromiso político para una reforma de la fiscalidad energético-ambiental. Los impuestos medioambientales son muy bajos en relación a la media de la UE y, principalmente, forman parte de los tributos propios de las CCAA, lo que puede provocar graves desequilibrios a la ciudadanía y al tejido empresarial. Las medidas a llevar a cabo serían entre otras:

Tributación real en el uso de los vehículos.

La mayor parte de las externalidades asociadas al transporte por carretera no tienen una relación directa con el consumo de carburantes, sino que dependen de la localización y el momento de circulación del vehículo, produciéndose un importante aumento de la carga fiscal soportada por los propietarios de los vehículos más ineficientes, que generalmente son aquellos que no disponen de recursos para cambiar su vehículo por uno más eficiente y los que emplean vehículos pesados para trabajar.

Transporte aéreo.

En el caso del **transporte aéreo debido a**l incremento de las emisiones de este sector, se debe establecer un impuesto **sobre los billetes aéreos** que pueda contemplar ajustes distributivos a rentas bajas o ciertos territorios, para asegurar la equidad y viabilidad de su aplicación.

Diversificación de fuentes energéticas.

Fomento de otras fuentes energéticas y acondicionamiento de viviendas para las unidades familiares especialmente vulnerables, teniendo en cuenta los niveles de renta de las familias.

Rehabilitación de viviendas.

Fomentar la rehabilitación del parque de viviendas, en lugar de obra nueva, en especial aquellas consideradas infraviviendas, para que, posteriormente, sean destinadas a personas en situación de vulnerabilidad en régimen de arrendamiento social.

Fomento del reciclaje.

Fomentar el reciclaje de productos usados, estas medidas se pueden implantar estableciendo reducciones en el IVA para las reparaciones.

Viviendas vacías.

Penalización fiscal a las viviendas vacías, como ha implantado Cataluña.

Alquiler social.

Fomentar el alquiler social a colectivos vulnerables por parte de las entidades sociales. El acceso a la vivienda tiene una especial relevancia en la política social, aplicándoles reducciones o bonificaciones en las distintas figuras tributarias, impuestos locales, IVA, sociedades al igual que el alquiler entre particulares.

9.5 REFORMA FISCAL CON PERSPECTIVA DE GÉNERO

Bonificaciones, reducciones y exenciones.

El estudio de beneficios fiscales de la AIREF correspondiente a 2019 analiza la repercusión de las distintas bonificaciones, su efectividad y las externalidades que genera:

» **Deducción por tributación conjunta**[139]. La propuesta es la supresión de este tipo de deducción al penalizar al segundo perceptor tributario que, principalmente es mujer. La tributación conjunta puede suponer un desincentivo para la incorporación al mercado de trabajo e incluso fomentar la economía sumergida y pérdida de derechos futuros.

» **Aportaciones a planes de pensiones,** es una medida que fomenta la regresividad del impuesto al favorecer a las clases medias y altas con mayor capacidad de ahorro[140], al igual que las aportaciones en favor del cónyuge. Esta última no ha sufrido modificación en el Proyecto de Ley de PGE_2021.

» **Con respecto al IVA, hay múltiples exenciones y reducciones, que favorecen a determinados colectivos;** es el caso de la enseñanza y sanidad privadas que suponen 3.457 millones de euros, detrayendo recursos públicos para exclusivo beneficio de las rentas media-altas.

» **Sector financiero,** con bonificaciones por importe de 2.777 millones de euros; de ahí la necesidad de establecer un impuesto a las transacciones financieras en vigor a partir de 2021, con medidas ambiciosas y perceptibles.

139 El 61% corresponde al IRPF y representa 8.391 millones de euros, de los cuales 2.393 millones corresponde a la declaración conjunta.

140 En la propuesta de Ley PGE 2021 quedan limitadas las aportaciones a 2.000 euros, sin modificarse las aportaciones en favor del conyugue, normalmente mujer. Esto supone un coste anual de 1.643 millones.

» **Impuesto sobre sociedades,** las bonificaciones, reducciones y exenciones en el impuesto, hace que el tipo efectivo[141] de este impuesto sobre el resultado contable de las grandes corporaciones se sitúe en el 6,6% en 2018, frente al 15,7% de las pymes, y mucha mayor diferencia con las microempresas. La propuesta es la aplicación un tipo mínimo efectivo del 15% del resultado contable.

Rentas trabajo-rentas capital.

Existe una penalización en las rentas de trabajo frente a las de capital. Tiene que establecerse mayor progresividad a los rendimientos de capital, porque el sistema actual penaliza a las personas cuya principal fuente de ingresos es el trabajo.

Reforma de las SICAV[142]

Ni en el Proyecto de Ley de PGE 2021, ni en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención contra el fraude, se refleja modificación alguna de esta figura, que tributan al 1% en sociedades y donde se canalizan los ahorros de las grandes fortunas. Para evitar la elusión de las grandes fortunas, es necesario modificar la Ley y Reglamento de Instituciones de Inversión Colectiva para incluir un nuevo requisito que establezca un **límite máximo en el porcentaje de participación en una SICAV,** entre el 2% y el 5% del capital social máximo de la SICAV.

Impuesto sobre el valor añadido

» Aplicación de **tipos reducidos a productos de higiene femenina,** que son de primera necesidad y es una demanda constante por los diferentes colectivos feministas.

» Aplicación de **tipos reducidos a los suministros básicos en las familias monomarentales y hogares vulnerables.**

141 Los tipos efectivos, indicador que permite ver cuánta renta detrae el Estado de un contribuyente. Dichos tipos se pueden calcular sobre toda la renta sujeta o sobre la base imponible del impuesto. La diferencia principal es que, si usamos la renta sujeta, estaremos midiendo correctamente el esfuerzo del contribuyente; si, por el contrario, usamos la base imponible, no estaremos teniendo en cuenta ajustes contables que, si bien legales, no reflejan correctamente el esfuerzo del contribuyente.

142 Su función real era permitir la inversión colectiva de varios accionistas, están diseñadas para la **inversión colectiva** en activos mobiliarios, pero la realidad es otra, se han convertido en **instrumentos de inversión individual.** La **secretaria de Estado de Hacienda, Inés Bardón,** que se van a establecer "**requisitos adicionales" para disfrutar de los beneficios fiscales de las 'sicav',** como exigir a los accionistas una participación mínima de 2.500 euros, para lo que se otorgarán competencias a la Agencia Tributaria para comprobar dicho requisito.

9.6 IMPUESTO TRANSACCIONES FINANCIERAS Y SERVICIOS DIGITALES

La Ley 5/2020 sobre el **Impuesto a las transacciones financieras,** supone un paso adelante del Gobierno español en la misma línea que Francia e Italia, gracias al mecanismo de cooperación reforzada en la UE. Pero el objetivo de poner freno a las especulaciones financieras, motivo de la crisis de 2008, se ha quedado corto. En la Ley han quedado sin regular instrumentos financieros de alta volatilidad, como los **contratos derivados sobre divisas[143], o materias primas y a las operaciones de alta frecuencia[144].** En este sentido, se debe avanzar hasta que se establezca un ITF a nivel internacional, teniendo en cuenta que el 95% de las transacciones financieras son especulativas y no suponen ninguna actividad económica real.

Ley 4/2020 sobre el **Impuesto sobre determinados servicios digitales,** que entrará en vigor en 2021, también es un compromiso político por parte del Gobierno de España para gravar las operaciones de las personas usuarias en las plataformas digitales y máxime en el contexto de crisis sanitaria. En la UE había un compromiso de activar esta medida a finales de 2020, pero la OCDE ha decidido retrasar las normas para tributar en el país donde obtienen los beneficios (Pilar 1 y Pilar 2). En este sentido España debe impulsar, dentro de la UE y en cooperación con el resto de los países afectados, una tasa común que obligue a pagar impuestos a las grandes tecnológicas.

143 Las transacciones sobre divisas, que mueven diariamente 6,6 billones de dólares en el mundo y que, según el Banco de España, han crecido un 25 % entre 2006 y 2019 en el Estado español.

144 Son operaciones basadas en la aplicación de algoritmos para obtener información del mercado.

La Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en el Estado Español (EAPN-ES) está formada por las siguientes redes y entidades

19 redes autonómicas:

EAPN-Illes Balears-Xarxa per la Inclusió Social ● Red Andaluza de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social ● Red Aragonesa de Entidades Sociales para la Inclusión ● Red Europea contra la Pobreza y la Exclusión Social en Castilla y León ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión social en Asturias ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social de Canarias ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en Castilla-La Mancha ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en Euskadi ● Red Madrileña de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social ● Red de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social de la Región de Murcia ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social de Extremadura ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social de Melilla ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en Cantabria ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en Ceuta ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en el Estado Español de la Comunidad Autónoma de Galicia ● Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en La Rioja ● Red Navarra de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social ● Taula d´Entitats del Tercer Sector Social de Catalunya ● Xarxa per la Inclusió social de la Comunitat Valenciana

Y 18 entidades estatales:

Accem ● Acción Contra el Hambre ● Cáritas Española ● Comisión Española de Ayuda al Refugiado (CEAR) ● Confederación de Centros de Desarrollo Rural (COCEDER) ● Confederación Española de Personas con Discapacidad Física y Orgánica (COCEMFE) ●Cruz Roja Española ● Federación de Mujeres Progresistas (FMP) ● Fundación Cepaim ● Fundación Cruz Blanca ● Fundación Esplai ● Fundación Secretariado Gitano ● Hogar Sí ● Movimiento por la Paz (MPDL) ● Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) ● Plena Inclusión ● Provivienda ● Unión Española de Asociaciones y Entidades de Atención al Drogodependiente (UNAD)

Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en el Estado Español (EAPN-ES)
c/ Tribulete, 18 1º - 28012 Madrid
Tel. 91 786 04 11
eapn@eapn.es www.eapn.es

EAPN EUROPEAN ANTI POVERTY NETWORK ES

Financiado por:

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE SANIDAD, CONSUMO Y BIENESTAR SOCIAL

POR SOLIDARIDAD
OTROS FINES DE INTERÉS SOCIAL