



CUADERNOS

de información sindical



41
2014

Propuesta de reforma del sistema tributario

**Por un sistema fiscal equitativo que contribuya a
la creación de empleo y garantice la protección social
y el acceso a bienes y servicios básicos**

Aprobada por la Ejecutiva Confederal de la CS de CCOO el 17 de febrero 2014



Propuesta de reforma del sistema tributario

**Por un sistema fiscal equitativo que contribuya a la creación de empleo
y garantice la protección social y el acceso a bienes y servicios básicos**

1. Una reforma equitativa para mejorar el empleo, la protección social y el acceso a los bienes y servicios básicos	7
Razones, oportunidad y marco de esta propuesta	7
Principios del sistema tributario	8
Cultura fiscal, sensibilización y legitimación social, un requisito necesario	11
Objetivos que debería perseguir la reforma	12
El desequilibrio en pensiones	13
El aumento de la pobreza. Por una Renta Mínima Garantizada	15
Desempleados sin cualificación	16
El abaratamiento de los bienes y servicios básicos	17
2. Un sistema tributario justo que combata el fraude y obtenga un nivel de recaudación equiparable al de Europa	19
3. Alternativas para la reforma del sistema tributario	24
Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)	24
Impuesto de sociedades	30
Impuesto sobre el valor añadido (IVA)	35
Impuestos sobre la riqueza	40
Impuesto sobre el patrimonio	40
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	41
Impuesto sobre transacciones financieras	41
Impuesto sobre depósitos bancarios	42
Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	42
Impuestos municipales	42
Impuestos especiales y medioambientales	43
Fraude fiscal	44
Anexos	48

Propuesta de reforma del sistema tributario

41
2014



1. Una reforma equitativa para mejorar el empleo, la protección social y el acceso a los bienes y servicios básicos

Razones, oportunidad y marco de esta propuesta

En octubre de 2011 desde la Confederación Sindical de CCOO elaboramos y publicamos el documento “Evolución del sistema tributario en España. Propuestas en materia de política fiscal”. Lo hicimos entonces porque estamos convencidos de que una reforma adecuada del sistema tributario en España es, probablemente, la más trascendental reforma estructural, y de mayor impacto, que verdaderamente necesita el país.

Intentamos entonces influir y acelerar la inclusión en la agenda política de esta cuestión, en lugar preferente y, en algunos casos, alternativo a la sucesión de reformas más orientadas a afrontar la crisis de forma desequilibrada haciendo recaer los esfuerzos de forma desproporcionada sobre las rentas salariales.

Esa inclusión en la agenda política se ha producido y este es el momento elegido por el Gobierno para abordarla. Por ello, actualizamos ahora aquel documento y concretamos su contenido, con la intención de presentar al conjunto de la sociedad española la alternativa que desde CCOO tenemos de cómo debe ser la estructura fiscal en España, influir en el debate que se avecina y presentar alternativas, fundadas y rigurosas ante cualquier intento de volver a realizar una reforma fiscal para la coyuntura, política con el inicio de los procesos electorales o económica para simplemente abordar la crisis, lo que siendo muy importante no es suficiente.

Resulta de interés considerar la opinión de la sociedad española sobre nuestra estructura fiscal.¹ Así, mientras el 60% entiende que los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos o distribuir la riqueza, el 72% opina que, en conjunto, la sociedad se beneficia poco o nada de lo que pagamos por este concepto. Por su parte, un 89,6% de las personas consultadas se siente a sí misma “bastante o muy” responsable a la hora de pagar impuestos; sin embargo, ese porcentaje se reduce al 45% cuando se trata de la opinión sobre el conjunto de la población.

En cuanto a la justicia fiscal, un 87% cree que los impuestos en España no se pagan con justicia. Un 97,2% considera que existe en España “bastante o mucho” fraude fiscal.

Finalmente, resulta llamativo, especialmente a la luz de los datos objetivos que presentamos más adelante en este documento, el porcentaje de personas que creen que nuestra presión fiscal es mayor que la de los países europeos de nuestro entorno, concretamente el 52,5% de las personas que emiten opinión, un 21,5% cree que la presión fiscal es parecida y, finalmente, un 26% cree que pagamos menos impuestos (un tercio de los preguntados no tienen opinión).

España necesita una arquitectura fiscal más capaz, justa y redistributiva de la riqueza, desarrollando, de forma más adecuada que en las sucesivas reformas fiscales que hemos vivido

¹ Estudio 2994 del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), publicado en julio 2013 y referido a “Opinión pública y política fiscal”

en los últimos 30 años, el mandato que la Constitución Española establece en su artículo 31 cuando prevé que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*

Éste es el mandato constitucional que debe verse reforzado y al que hay que prestar atención, y señala un camino distinto y alternativo de la apresurada y restrictiva reforma del art. 135 de la Constitución Española, en el marco de las políticas de consolidación fiscal exigidas desde instituciones europeas, que lo que ha venido es a limitar indebidamente una herramienta de política económica en manos de cualquier Gobierno, que debidamente utilizada resulta necesaria en ocasiones, como la experiencia, no sólo de España sino de muchos países europeos, algunos centrales, nos ha mostrado en los últimos años.

En este sentido, es preciso subrayar que las propuestas que se presentan en este documento se dirigen a abordar el sistema tributario español. Por ello, aunque no es el objetivo de este documento, ha de señalarse que los procesos de globalización e integración supranacional exigen complementar las actuaciones en esta materia en los respectivos ámbitos nacionales, con medidas de carácter supranacional con diversos objetivos:

- Mejorar la capacidad de instituciones como la Unión Europea. Como ejemplo, destacar que con ese objeto se ha presentado desde la Confederación Europea de Sindicatos el Plan denominado “Un nuevo rumbo para Europa: Plan de la CES para la inversión, el crecimiento sostenible y empleos de calidad”, que incluye un objetivo de inversión anual del 2% del PIB de la UE durante 10 años con el objetivo de crear empleos de calidad.
- Eliminar o reducir la capacidad de elusión de obligaciones fiscales de empresas multinacionales, mediante comportamientos estratégicos de planificación fiscal, derivados de su presencia en diversos países.
- Eliminar los paraísos fiscales que constituyen una vía de escape de las obligaciones tributarias de una parte muy significativa del PIB mundial.
- Para estos apartados, constituye una referencia aceptada el plan de 15 puntos del OCDE, aprobado en la Cumbre del G-20 de San Petersburgo de 2013, que tiene como objetivo evitar la erosión de la base impositiva y el desvío de los beneficios (la tabla A.7, al final del documento, reproduce los 15 principios)

Principios del sistema tributario

La política fiscal, como suma de los ingresos y gastos públicos, es junto con la política monetaria una de las principales herramientas de política económica de las que disponen las distintas Administraciones Públicas para alcanzar los objetivos elegidos, mediante la participación del sector público en las relaciones económicas. La política fiscal, su orientación más o menos progresiva es determinante para el desarrollo del Estado social y, dentro de

él, del Estado de bienestar. El modelo social y su grado de desarrollo son un concepto de sociedad; por tanto, una opción política.

El sistema tributario es una pieza básica del Estado de bienestar y de las sociedades modernas. Gracias a él se consiguen los recursos necesarios para financiar los servicios públicos (sanidad y educación), la protección social (pensiones y desempleo, este último tanto desde la perspectiva de protección como de las necesarias políticas activas de empleo), las inversiones públicas (infraestructuras), y la capacidad de las Administraciones Públicas para contribuir a dinamizar la economía y aumentan su potencial de crecimiento. Por tanto, el primer objetivo de un sistema tributario debe ser la **suficiencia** para financiar las políticas de gasto público.

Esta suficiencia está hoy especialmente afectada al ver cómo se han resentido sensiblemente los ingresos fiscales, que habían ido aumentando, en la mayor parte de los casos en razón de políticas de coyuntura y probablemente sobre bases poco sólidas, y cuya insuficiencia actual es argumento para reducir los recursos destinados a servicios públicos básicos y prestaciones de los distintos instrumentos de protección social en España.

El criterio de suficiencia no está orientado a un mayor ingreso, sin más. Debe ir unido al de eficiencia y rigor en el gasto público, como requisitos necesarios y que, además, fortalecen la demanda de un incremento de recursos públicos con fines bien definidos.

El sistema fiscal debe también ser **equitativo** y recaudar teniendo en cuenta el nivel de renta o riqueza de cada contribuyente; exigiendo un mayor esfuerzo fiscal a aquellos que más se benefician de la sociedad. En este sentido, los tributos pueden ser directos o indirectos. Los impuestos directos gravan las fuentes de renta o la propiedad como, por ejemplo, el salario, los intereses de una cuenta de ahorro o la propiedad de una casa en la playa (IRPF, impuesto de sociedades o impuesto sobre el patrimonio²). Y los segundos gravan el destino de la renta, como la compra de un coche, el pago de la factura de la electricidad o el consumo de tabaco (IVA e impuestos especiales).

Los impuestos directos permiten clasificar a los contribuyentes en función de su nivel de renta o patrimonio y, en consecuencia, gravarlos con criterios proporcionales (la carga fiscal aumenta al ritmo de la renta o el patrimonio) o progresivos (la carga fiscal aumenta más deprisa que la renta o el patrimonio). En cambio, la imposición indirecta que grava el consumo no permite clasificar a los consumidores en función de su capacidad de pago y, como mucho, pueden establecerse tipos más reducidos para aquellos bienes y servicios (por ejemplo, alimentos) que tienen un mayor peso en la cesta de la compra de las personas menos acomodadas. Los impuestos directos pueden girarse, asimismo, sobre las personas (IRPF, impuesto sobre el patrimonio e impuesto de sucesiones y donaciones) o las empresas (impuesto de sociedades).

La equidad y la suficiencia están fuertemente relacionadas con el nivel de **fraude fiscal, con la capacidad de elusión de obligaciones fiscales en determinados casos**, y con la capacidad que tienen algunas personas o empresas de **trasladar a otros contribuyentes**

². Las cotizaciones sociales gravan también una fuente de renta el salario pero a diferencia de los impuestos tienen un destino finalista, el pago de pensiones.

la **carga fiscal** que les corresponde. Un sistema fiscal con un buen diseño teórico, desde el punto de vista de la equidad, puede resultar injusto en la práctica si, por ejemplo, la economía sumergida es importante o las empresas no compiten entre sí, como es el caso del sector eléctrico, donde los impuestos específicos de la actividad se terminan trasladando a la factura eléctrica que pagan los consumidores.

La **eficiencia económica** debe ser otro principio director del sistema tributario. Los impuestos deben ser neutrales cuando las decisiones privadas conducen a usos eficientes de los recursos y beligerantes en aquellos otros casos donde la asignación privada no es óptima y resta potencial al crecimiento de la economía. Por ejemplo, los impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos ayudan a incorporar costes relacionados con el impacto sobre la salud y el medioambiente de esos productos, que de otra manera no recogerían los precios.

Hay que ser cuidadosos en cómo se administran los beneficios fiscales pues pueden fomentar comportamientos a la larga perjudiciales. Precisamente, la deducción fiscal a la compra de la vivienda habitual, eliminada a principios de 2013, supuso otro incentivo más al crecimiento de la burbuja inmobiliaria durante la etapa de bonanza (2000-2007). **Los beneficios fiscales tienen, por tanto, que ser pocos, bien fundamentados y de fácil gestión;** su exceso sólo contribuye a hacer el sistema tributario menos transparente y, por lo general, benefician a las grandes corporaciones y contribuyentes en mejor posición y capacidad de gestión fiscal.

La capacidad redistributiva de un sistema fiscal permite apoyar a colectivos que lo precisen, con criterios de justicia social. Generalmente, tiene más sentido hacerlo a través de ayudas directas, en lugar de a través de deducciones fiscales generalizadas. Éstas deberían considerarse, en todo caso, desde otros puntos de vista, especialmente en la medida en que permitieran una más eficaz lucha contra el fraude, la elusión fiscal, cuando no se cuenten con alternativas más eficaces, mejorando la transparencia de las relaciones económicas (algunos ejemplos pueden ser: favorecer la declaración de empleo en el hogar familiar, la exigencia de factura en cualquier tipo de transacción económica,...)

Precisamente, la **sencillez** y la **corresponsabilidad fiscal** deben formar parte del diseño de un buen sistema tributario. Los impuestos que gravan a las personas tienen que ser fáciles de entender y liquidar por el ciudadano. Asimismo, quien gasta el dinero público debe ser también quien recaude del contribuyente o, al menos, participe en la recaudación de los recursos necesarios para financiarlos. El papel de los distintos niveles de las Administraciones Públicas (Estado, comunidades autónomas y Administraciones locales) debe ser definido de forma correcta y equilibrada. De esta manera el sistema se vuelve más transparente, percibiendo mejor el contribuyente el uso que se da a sus impuestos y teniendo el gestor público que corresponsabilizarse, tanto de los gastos como de los ingresos.

Por otro lado, como ya se ha indicado, no debemos olvidar que una parte de la eficacia y equidad de los sistemas tributarios tiene una vertiente transnacional que debe ser abordada de forma coordinada en ámbitos supranacionales.

Cultura fiscal, sensibilización y legitimación social, un requisito necesario

Finalmente, la reforma fiscal debe cumplir los criterios mencionados en este apartado, pero, además, debe ir acompañada, desde antes incluso de ponerse en marcha, de una labor de **sensibilización, información y generación de cultura fiscal en el conjunto de los ciudadanos.**

La **lucha contra el fraude y la elusión fiscal**, reduciéndolos en todo lo posible, son elementos esenciales de cualquier sistema fiscal sano. Para que éstas tengan éxito es determinante que el **reproche social a los comportamientos fraudulentos** sea claro. Sirve para dificultar las prácticas incorrectas y para contribuir a superar cualquier tipo de resignación de las personas que cumplen con sus obligaciones fiscales y asumen una mayor carga de la que deberían como consecuencia del fraude y la elusión fiscal.

Cuando una sociedad interioriza que las obligaciones fiscales son cumplidas por una parte de ella y no por el resto, cuando una parte relevante mantiene una opinión tolerante ante la elusión fiscal o el fraude de capas significativas de la población, es difícil corregir un sistema fiscal ineficiente como el nuestro. **Mejorar la valoración del sistema tributario, relacionarlo, de un lado, con objetivos y fines de financiación de servicios públicos esenciales, de protección social..., más allá de los estrictamente recaudatorios; de otro, con la eficiencia, racionalidad, rigor y austeridad en el gasto público,** son elementos necesarios para mejorar su nivel de legitimación y contribuyen de manera decisiva a su cumplimiento y consideración social.

Las alternativas fiscales que se describen a continuación determinan un sistema fiscal más equitativo, con una repercusión global positiva sobre la demanda de consumo, cuando se añade el efecto del aumento del gasto público, que permitirá financiar y que se dirige, preferentemente, hacia personas con una posición social menos favorable y con una mayor propensión a consumir cuando mejora su renta. Con ello se contribuye, también por esta vía, a disminuir los niveles de población en riesgo de pobreza. Se plantea así un aumento del peso de las figuras impositivas redistributivas en la recaudación total y una pérdida o, cuando menos, un mantenimiento de la imposición indirecta de carácter regresivo. Asimismo, el efecto positivo sobre el crecimiento de la propuesta de ingresos y gastos públicos que se hace se apoya en la propia valoración del Gobierno para la economía española que estima por cada euro de aumento de la imposición un recorte de 40 céntimos en el PIB y por cada euro de incremento del gasto público una subida de 75 céntimos del PIB, resultando un efecto global positivo³. Aunque la composición del aumento del gasto planteado no se ajusta a la estructura actual del gasto público —primándose en la propuesta el componente de consumo—, parece razonable esperar un efecto global igualmente positivo, pues sin un incremento de la demanda de consumo parece difícil que se produzca una reactivación de la inversión, un aumento del empleo y un afianzamiento del frágil crecimiento en ciernes. Se plantea, asimismo, una aplicación en el tiempo de la propuesta compatible con atender los problemas más acuciantes (el enquistamiento del desempleo y el aumento de la desprotección y la pobreza) y afianzar el crecimiento económico, permitiendo su aplicación progresiva aumentar la carga fiscal general, al tiempo que se alivia la de los contribuyentes en peor situación.

³ Plan Presupuestario 2014. Reino de España. 15/10/2013.

Objetivos que debería perseguir la reforma

La reforma del sistema fiscal debe servir, en primer lugar, para permitir que la sociedad española, a través del Estado (entendido éste en sentido amplio con inclusión de comunidades autónomas y Administraciones locales), tenga una capacidad de actuación, impulso e intervención similar al de los países que constituyen la referencia para España. En este sentido, la comparación entre el 19,3% del PIB de recaudación tributaria en España en 2013, sin cotizaciones sociales (cuadro 2.2.), frente al 26,2% de la UE 27 o el 25,1% de la eurozona, es suficientemente ilustrativa. Si hacemos la misma comparación incluyendo ahora las cotizaciones sociales, las diferencias siguen siendo igualmente significativas, siendo un 31,4% del PIB en España frente al 38,8% en la UE 27 y el 39,5% en la eurozona (Ver información completa en tabla A.6 del anexo).

Esta potencial capacidad de mayor recaudación en términos de PIB permitiría una actuación más efectiva y neutralizaría los argumentos manejados hoy, hasta la saciedad, para justificar los continuos ajustes en el gasto público, en relación con servicios esenciales (sanidad, educación, servicios sociales...), con la insuficiencia de los mecanismos de protección social (pensiones, protección al desempleo, garantía de rentas mínimas ante situaciones de necesidad...), así como con la capacidad de las instituciones públicas para intervenir favoreciendo la actividad económica, tanto desde la inversión directa (infraestructuras, I+D+i, redes de comunicaciones, redes de transporte ferroviario...) como desde el estímulo e incentivo a la actividad económica (zonas especialmente impactadas por la crisis, promoción de empresas de dimensión adecuada, desarrollo del sector de servicios sociales y coordinación socio-sanitaria aprovechando los importantes yacimientos de empleo que existen...).

Los recursos fiscales deben ser gestionados por una estructura adecuada de Administraciones Públicas.

En ese marco, la reforma del sistema fiscal, abordada en el momento actual, además de orientarse a mejorar la capacidad estructural de intervención de las Administraciones Públicas, en un marco de eficiencia, rigor y control del gasto público, debe en la coyuntura de los próximos e inmediatos años dar prioridad a lograr tres objetivos:

1. Contribuir a la creación de empleo y a mejorar la protección social de los colectivos más vulnerables:
 - a. Pensionistas, abordando la estructura de ingresos de la Seguridad Social, en la coyuntura y en el largo plazo. Entre otros objetivos y medidas, debe evitarse el consumo anticipado del Fondo de Reserva de la Seguridad Social, prolongando sus efectos como estabilizador del sistema de pensiones; desplazar progresivamente al Presupuesto General del Estado las prestaciones derivadas de fallecimiento; garantizar el mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones, como uno de los elementos esenciales del consenso que dio origen al Pacto de Toledo que ha sido reiterado en cada revisión del mismo.
 - b. Personas en situación de necesidad, estableciendo una nueva prestación social: una renta mínima garantizada.

- c. Parados con dificultades de acceso al empleo, de menor cualificación y/o de larga duración, a través de políticas activas de empleo eficaces y reforzando los actuales mecanismos de protección social.

2. Facilitar el acceso a los bienes y servicios básicos abaratándolos, para mejorar la situación:

- a) De los trabajadores menos cualificados, sometidos a una fuerte devaluación salarial que se prolonga en el tiempo. Afecta, en general, a los trabajadores de menores ingresos, contratos a tiempo parcial,...
 - b) De los jóvenes, facilitando anticipar su edad de emancipación, junto con políticas adecuadas de apoyo a la familia, en las diversas formas que esta adopta en una sociedad moderna, flexible y tolerante como la de la España actual. Todo ello tiene efectos positivos, tanto sobre la actividad económica como en términos de población, natalidad,.... Todos ellos son problemas estructurales pendientes de encarar y resolver por la sociedad.
 - c) De las personas con menores niveles de renta que dedican la totalidad de la misma a la obtención de bienes y servicios básicos.

3. Conseguir un sistema fiscal más equitativo en el reparto de las cargas, lo que significa un mayor peso de la imposición directa en el conjunto del sistema tributario, una mejor lucha contra el fraude y una política de promoción de la competencia que evite la translación de impuestos.

El primero de estos tres objetivos persigue, por un lado, atender los desequilibrios del sistema de pensiones, con origen tanto en la coyuntura económica adversa como en la evolución demográfica, de naturaleza más estructural, que están afectando ya a los pensionistas en el recorte del valor real de sus pensiones. Además, la crisis está superando la capacidad de respuesta de nuestros sistemas de protección social, mostrando vacíos de cobertura de rentas mínimas socialmente inaceptables, que exigen construir nuevas alternativas eficaces en ese ámbito. Por ello, es preciso atender de manera combinada, a través de las políticas activas de empleo y de protección, el importante volumen de paro de trabajadores con menos cualificación, que tiene visos de enquistarse y convertirse en desempleo estructural si no se diseñan acciones de choque contundentes que sirvan para protegerlos y reinsertarlos en el empleo. Estos objetivos requieren de recursos públicos que debe proveer la reforma fiscal.

El desequilibrio en pensiones

El sistema de pensiones se enfrenta a un doble reto: el primero derivado de la fuerte destrucción de empleo y la disminución de los niveles salariales en la crisis, que ha debilitado de forma significativa sus ingresos en esta coyuntura con déficits anuales de en torno a 11.000 millones. En segundo lugar, ha de abordar un déficit más estructural, que concentra sus efectos muy especialmente entre 2025 y 2050, como consecuencia de que las generaciones más numerosas, nacidas durante el *baby boom*, empezarán a alcanzar la edad de jubilación en las dos próximas décadas, sin que se prevea un aumento en paralelo, equiparable, en el número de cotizantes. El Gobierno ha abordado, por el momento,

este importante reto con un significativo recorte del gasto en pensiones y un ligerísimo incremento de los ingresos.

Por un lado, ha limitado la revalorización de las pensiones a un 0,25% anual mientras persista el déficit estructural del sistema, lo que en la práctica supone que las pensiones perderán poder de compra durante un largo período de tiempo si no se suman más recursos. De hecho, las pensiones acumulan ya una pérdida en su valor real del 2,4% entre el año 2012 y 2014. Por otro lado, el Gobierno ha aumentado tímidamente los ingresos, subiendo un 5% la base máxima de cotización (lo que supone unos ingresos adicionales de 800 millones de euros) y extendiendo la cotización a conceptos del salario antes exentos (el Gobierno estima una recaudación de 1.000 millones de euros adicionales).

Sin embargo, recuperar el principio básico de 'mantener el poder adquisitivo de las pensiones', para un colectivo que ya no puede responder ante cambios en sus ingresos, exige aumentos mucho más cuantiosos que incrementen progresivamente los recursos del sistema, de tal manera que, de aquí a 2050, se produzca un alza en los ingresos equivalente a 3,5 puntos porcentuales del PIB. Para ello hay medidas, distintas aunque con la misma orientación de las adoptadas recientemente por el Gobierno y apuntadas más arriba, que se pueden adoptar dentro del propio sistema y que ya han sido propuestas por CCOO: aumentar coyunturalmente, en tanto se recupera el empleo, las cotizaciones (cuya recaudación está 2,3 puntos por debajo del nivel de la Eurozona), hacer converger la base media del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos con el Régimen General, etc.⁴

Pero su capacidad recaudatoria es insuficiente para afrontar, en su totalidad, el déficit estructural que, como consecuencia de la evolución demográfica, ha de afrontar el sistema de pensiones, al menos hasta mediados de siglo, siendo necesario incrementar la recaudación vía impuestos para completar el presupuesto de la Seguridad Social. En concreto, de forma progresiva, **a lo largo de los próximos 25 años, los Presupuestos Generales del Estado deberían absorber el gasto en prestaciones de muerte y supervivencia**, financiadas hoy con cotizaciones sociales. En 2013 estas prestaciones supusieron 21.800 millones de euros de gasto, lo que representa un 2,08% del PIB, más de un 20% del gasto total en pensiones y más de la mitad de lo necesario para preservar el sistema de pensiones en niveles similares a los actuales durante el periodo de mayor exigencia demográfica.

Esta alternativa es coherente con el principio de separación de fuentes establecido en el Pacto de Toledo y la formulación de su Recomendación Primera, en la redacción de 1995, que establece que *"la financiación de las prestaciones de naturaleza contributiva dependerá básicamente de las cotizaciones sociales"*.

⁴ La propuesta detallada de CCOO se puede consultar en: 'Valoración del Anteproyecto de Ley reguladora del Factor de Sostenibilidad (FS) e Índice de Revalorización de Pensiones (IRP). Propuestas alternativas' septiembre de 2013. Puede accederse al mismo a través de: http://www.ccoo.es/comunes/recursos/1/pub106309_Informe_CCOO_sobre_el_impacto_de_la_propuesta_de_reforma_del_Factor_de_Sostenibilidad_y_del_Indice_de_Revalorizacion_de_Pensiones..pdf

El aumento de la pobreza. Por una Renta Mínima Garantizada

El aumento de la pobreza que se fraguó durante la bonanza, con el modelo de crecimiento que la impulsó y que la crisis ha puesto de manifiesto, se concreta en los 687.000 hogares donde no entra ningún ingreso laboral (salario, prestación, subsidio o pensión), según la Encuesta de Población Activa del cuarto trimestre de 2013; lo que supone 48.400 hogares más sin ingresos que un año antes y el doble (344.000) de los hogares sin ingresos que existían al comienzo de la crisis (tercer trimestre de 2007).

En estos hogares vive 1.432.600 de personas, lo que supone 106.000 personas más que un año antes; desde el comienzo de la crisis la cifra de personas que residen en hogares sin ingresos laborales se ha duplicado con creces, aumentado en 806.000 personas.

Por eso, resulta necesario establecer una nueva forma de protección social, de cobertura estatal, como derecho subjetivo reclamable ante la jurisdicción social en caso de denegación injustificada, que actúe desde la Seguridad Social en su segmento no contributivo, como mecanismo de cobertura subsidiario de las actuales rentas mínimas de las distintas comunidades autónomas que, hasta la fecha, con muy escasas excepciones alcanzan una cobertura limitada e insuficiente en cuanto al número de personas que acreditan esta situación de necesidad.⁵ De implantación progresiva, con una necesidad de asignación presupuestaria inicial de algo más de 1.000 millones de € para culminar en 2017, dando cobertura a la totalidad del colectivo hoy excluido, con unas necesidades de financiación de en torno a 4.500 millones de €.

Resulta relevante en este apartado tener en cuenta el reciente pronunciamiento del Comité Europeo de Derechos Sociales, que actúa como garante del cumplimiento de la Carta Social Europea y que ha concluido que España vulnera el artículo 13.1 de la Carta, referido a la atención a las personas sin recursos. Como relata un reciente trabajo publicado por la Fundación 1º de Mayo⁶, el Comité alcanza esta conclusión con fundamento en cuatro motivos concretos: el reconocimiento de la renta mínima se subordina a una condición de residencia (que oscila entre seis meses y tres años según las comunidades autónomas); dicho reconocimiento se condiciona, además, a criterios de edad (25 años); la renta mínima no es satisfecha durante todo el tiempo que persista la situación de necesidad; y el nivel de asistencia social para las personas solas es manifiestamente insuficiente en casi todas las comunidades autónomas al fijar prestaciones, cuando se conceden, por debajo del umbral de pobreza, estimado en 521€ al mes en 2011, según el baremo utilizado por el Comité (fija-

⁵ La propuesta de CCOO de establecimiento de una Renta Mínima Garantizada puede consultarse en los siguientes enlaces:

Gaceta Sindical sobre propuesta CCOO de crear una RMG: [http://www.ccoo.es/comunes/recursos/1/pub103183_Gaceta_Sindical_\(Edicion_especial_n_168\)_CCOO_propone_una_RENTA_MINIMA_GARANTIZADA_para_todo_el_Estado.pdf](http://www.ccoo.es/comunes/recursos/1/pub103183_Gaceta_Sindical_(Edicion_especial_n_168)_CCOO_propone_una_RENTA_MINIMA_GARANTIZADA_para_todo_el_Estado.pdf)
Texto completo de la propuesta:
http://www.ccoo.es/comunes/recursos/1/1699830-Propuesta_de_CCOO_sobre_rentas_minimas.pdf

⁶ Ver el Informe publicado en febrero de 2014 por la Fundación Primero de Mayo, "LA PROTECCIÓN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS SOCIALES Y LABORALES LA CARTA SOCIAL EUROPEA Y EL COMITÉ EUROPEO DE DERECHOS SOCIALES" Luis Jimena Quesada, en el siguiente enlace: <http://www.1mayo.ccoo.es/nova/files/1018/Informe79.pdf>

do en el 50% de la renta media ajustada, calculada por Eurostat sobre la base del umbral del riesgo de pobreza). En este escenario, el CEDS hace notar que la circunstancia de que, en el orden jurídico interno, la asistencia social sea competencia exclusiva de las comunidades autónomas y de las ciudades autónomas no constituye pretexto alguno para “exonerar a un Estado parte de las obligaciones que ha suscrito al ratificar la Carta”.

La propuesta de crear una Renta Mínima Garantizada que ha realizado CCOO a finales de 2013 permite responder de forma inmediata a los tres primeros elementos de vulneración de la carta Social Europea que el Comité detecta en la regulación y concreción de las rentas mínimas garantizadas en España y pone en marcha el proceso para superar progresivamente el cuarto.

Desempleados sin cualificación

Después de 6 años de crisis se está provocando una situación de cronificación en la situación de desempleo. La mayoría de las personas en desempleo son paradas de larga duración y el grupo mayoritario son los parados de muy larga duración. En 2013, el 23% de los desempleados llevaba más de un año y menos de dos en esta situación y el 36% más de dos. Además, afecta en mayor medida a las personas con baja cualificación, que fueron los primeros en ser expulsados como consecuencia de un sector productivo de bajo valor añadido.

En ese sentido, podemos señalar que de 1.432.600 personas que viven en hogares sin ingresos de ningún tipo, de los que se ha hablado en el apartado anterior, 674.000 buscan empleo de manera activa. El 61% de estos desempleados tiene, como mucho, estudios de ESO (porcentaje que disminuye al 54% en el total nacional) y el 67% lleva más de un año en el desempleo, frente al 58% que representan los parados de larga duración sobre la cifra total de paro.

Por otra parte, la tasa de cobertura de la protección por desempleo se ha reducido 17 puntos porcentuales entre 2010 y finales de 2013. El Ministerio de Empleo sitúa su nivel actual en el 61,4% aunque, tal y como elabora la tasa, la cobertura está sobreestimada siendo el problema de desprotección mayor al que muestra la estadística oficial.

Si, como ya se ha puesto de relieve, es urgente establecer una renta mínima garantizada, ésta debe ir acompañada por políticas de empleo para este colectivo prioritario sin recursos y con escasa o no reconocida cualificación. Es preciso diseñar un plan de choque que combine las políticas activas de empleo (evaluables cualitativa y cuantitativamente) con incentivos para la contratación estable y de calidad, y en relación con políticas pasivas, compatibles con la adquisición de la cualificación o reconocimiento de la misma de la que adolecen en este momento. Para llevar a cabo este plan de choque es preciso dotar económicamente de manera suficiente el presupuesto de políticas activas de empleo, que llegó a alcanzar los 4.000 millones de € antes de la crisis, recuperando figuras que tienen incidencia en el empleo como los planes de desarrollo local, entre otros. Tarea que, a corto plazo, corresponde a la reforma fiscal, aunque a medio y largo plazo pueda atenderse con la mejora de la actividad.

El abaratamiento de los bienes y servicios básicos

Es necesario que desde la fiscalidad indirecta (IVA), también desde otras políticas (competencia, vivienda, regulación y supervisión), se ayude a abaratar el precio de los bienes y servicios básicos. Este objetivo tiene justificaciones coyunturales y estructurales, y se fundamenta tanto en el criterio de equidad en la distribución de la renta, como de eficiencia económica: de mejora en el aprovechamiento de los recursos laborales y de capital existentes.

Entre las justificaciones coyunturales está la significativa caída de los salarios de los trabajadores menos cualificados, que seguirán sufriendo presión a la baja mientras que la economía española registre tasas de desempleo elevadas; lo que, a la vista de la situación de crisis y las políticas puestas en marcha para afrontarla, aún puede continuar mediante un periodo prolongado debido, entre otros aspectos, a que a diferencia de otras salidas de crisis ésta no parece que se acompañará de un crecimiento de la construcción (residencial o civil), lo que limitará las posibilidades de rebaja del desempleo poco cualificado, y no favorece su recuperación salarial.

Entre 2008 y 2012, el salario de los trabajadores menos cualificados ha caído un 17% en términos reales, fundamentalmente, por el menor salario de entrada presionado por el recorte estructural de la demanda y el aumento, también estructural, de la oferta de empleo poco cualificado que se originó durante la etapa de bonanza. Entonces se produjo un abandono prematuro de los estudios por parte de algunos jóvenes y la llegada de inmigrantes, cuyo reclutamiento por parte de las empresas se ha concentrado en trabajos de baja cualificación, que no requerían el reconocimiento y/u homologación de sus cualificaciones de origen, en los casos en los que estas existían, para atender el boom inmobiliario y otras actividades (servicio doméstico, hostelería, agricultura y comercio).

Un estudio encargado por la Comisión Europea, que ha servido para orientar la reforma del marco normativo del IVA, sostiene que mejora la distribución de la renta aplicar un IVA reducido a productos preferentemente consumidos por hogares de bajos ingresos (alimentos), en países con diferencias significativas y estables entre grupos de altos y bajos ingresos, precisamente la estructura dual que se ha configurado en España con la crisis. *‘El argumento es simple. Un tipo reducido para alimentos, que representan una mayor proporción del consumo de los hogares de bajos ingresos que de los de altos, implica un ahorro de costes particularmente beneficioso para los primeros. Cuanto mayor es la diferencia en la proporción de este consumo, mayor fuerza cobra el argumento. Las simulaciones muestran cierto apoyo empírico al argumento teórico, en particular, en los Estados miembros con mayores diferencias en la distribución de la renta’*⁷.

Una fiscalidad más reducida para los bienes y servicios esenciales permite afrontar algo mejor la actual oferta, con baja remuneración, de empleos poco cualificados, a tiempo parcial... Un precio alto de los bienes y servicios básicos dejaría recursos de capital y, sobre todo, de trabajo sin emplear, restando crecimiento económico y aumentando las necesidades de cobertura por un mayor volumen de desempleo. A esto se suman los beneficios eco-

⁷ ‘Study on reduced VAT applied to goods and services in Member States of the European Union’. Final report, 21 de junio de 2007.

nómicos y sociales derivados de mantener a las personas ocupadas, frente a la alternativa del desempleo, pues facilita los procesos de mejora salarial vía aumento de la experiencia y capacidades.

Tabla 1.1

Precio de los suministros del hogar

Impuestos incluidos

	Unidad	Período	España	UE
Electricidad ¹	Euro por Kwh	1 semestre 2013	0,2228	0,2002
Gas ²	Euros por Gigajulios	1 semestre 2013	20,34	18,28

(1): Consumo superior a 2.500 Kwh e inferior a 5.000 Kwh.

(2): Consumo superior a 20 GJ e inferior a 200 GJ.

Fuente: Eurostat.

Complementariamente hay que advertir que, aunque con la crisis se ha moderado el crecimiento general de los precios, en cambio, se ha acelerado el de los suministros básicos del hogar (electricidad, gas y combustibles de calefacción) desvinculándose su variación de la evolución general de los precios. Desde 2007 y hasta noviembre de 2013, el IPC general ha crecido un 14%, mientras que la electricidad subió un 50%, el agua un 31% y el gas un 42%. Los hogares españoles pagan la electricidad, después de impuestos, más cara de Europa (tabla 1.1)⁸.

Por otro lado, abaratar fiscalmente los bienes y servicios básicos avanza también en la dirección de resolver problemas estructurales de la sociedad y la economía española. En concreto, el envejecimiento y el retraso del momento de emancipación de los jóvenes, fenómeno que, a su vez, retroalimenta el primero. El envejecimiento de la población es una buena noticia cuando es resultado del alargamiento de la esperanza de vida, pero no cuando se explica por la caída de la tasa de natalidad hasta un nivel, como en el caso español, donde casi no alcanza a cubrir las bajas por fallecimiento.

La natalidad es baja en los países desarrollados y, en particular en Europa, en comparación con el resto del mundo. España se sitúa en las últimas posiciones en cuanto a la tasa de fecundidad⁹ de 2011 (1,34). Es, junto a Letonia, la más baja de la UE (1,57) y alejada de países centrales, como Francia (2,01) y el Reino Unido (1,91). Por otro lado, la emancipación (entendida como el abandono del hogar familiar) se produce en España muy tarde, a los 28,9 años de media en 2012, frente a los 26,2 años de la UE; 23,8 años de Alemania; 23,5 años de Francia y 23,9 años del Reino Unido.

⁸ Propuesta de CCOO para una reforma estructural del mercado y tarifa eléctrica, puede consultarse en http://www.ccoo.es/comunes/recursos/1/1765743-Propuestas_de_CCOO_para_la_reforma_del_sistema_electrico.pdf

⁹ Número de hijos que tendría una mujer si viviera hasta el final de sus años de fertilidad y tuviera hijos de acuerdo con las tasas de fecundidad actuales específicas de cada edad.

La llegada de personas de otros países para aprovechar las oportunidades de empleo y progreso social que buscan y puedan ofrecerse en cada momento, junto a mejoras en la natalidad, con el límite, claro está, de acompañar ésta a los deseos de las personas (en la actualidad diversas aproximaciones nos indican que en España y en Europa se tienen, en media, menos hijos de los que se desean, por la insuficiente capacidad económica o de infraestructuras), son las únicas vías de actuación para reequilibrar las pirámides de población en Europa.

Por estos motivos, coyunturales y estructurales, relacionados con la equidad y la eficiencia, es necesario construir una sociedad donde lo básico (la alimentación, la vivienda y sus suministros) sea barato y asequible a los niveles de salarios y pensiones más bajos. La fiscalidad (al igual que el resto de políticas) debe contribuir a ello.

Por otra parte, en relación con la imposición indirecta, cabe una reconsideración de conjunto sobre tipos aplicados a las distintas actividades, reconsiderando decisiones tomadas en los últimos tiempos. El último incremento de tipos del IVA, que nos lleva a situarnos en la parte alta en términos comparados con otros países centrales (ver tabla 2.4), gravar con más intensidad productos o actividades de fuerte interés social, desincentivando el acceso a los mismos, como es el caso del IVA cultural..., son decisiones que deben ser reconsideradas, abordando de forma equilibrada y coherente en el conjunto de la reforma, las distintas vías que se presentan para garantizar el nivel de ingresos globales que son necesarios y se defienden en este documento.

2. Un sistema tributario justo que combata el fraude y obtenga un nivel de recaudación equiparable al de Europa

El esfuerzo para mejorar el sistema tributario es extensible a todos los niveles de gobierno, y, en este terreno, la colaboración y cooperación juegan un papel muy reseñable. La distribución de competencias de gasto dentro del Estado de las Autonomías, en la que las comunidades autónomas asumen las obligaciones en políticas muy importantes para la calidad de vida de los ciudadanos, delimita un marco donde cobra más importancia si cabe la mejora en la eficiencia en su gestión; pero, además, dentro de un sistema descentralizado multinivel con impuestos compartidos entre las distintas Administraciones y Gobiernos, las Administraciones territoriales deben asumir un papel mucho más dinámico en el uso y gestión de los impuestos bajo su competencia. De esta forma puede ser necesaria una actuación más ambiciosa en la fijación de los tipos de gravamen en los impuestos cedidos tradicionales (impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre sucesiones y donaciones), en el tramo autonómico del IRPF (50%) o sobre los tipos del IVA (50% de la recaudación) y los impuestos específicos sobre el consumo (58% de la recaudación) donde, aunque no tienen capacidad directa por limitación expresa de la Unión Europea, tienen la posibilidad de impulsar de forma cooperativa reformas en el Consejo de Política Fiscal y Financiera. En última instancia debe ser una cuestión del pasado señalar a la Administración General del Estado como único agente que decide y asume el coste de la subida de impuestos para fortalecer la corresponsabilidad del modelo con un mejor reparto de los compromisos entre todos los partícipes.

El porcentaje que representa el total de ingresos públicos sobre el PIB se sitúa en España 9,1 puntos porcentuales por debajo de la Eurozona. La diferencia se recorta un punto si la comparación se circunscribe a los ingresos que proceden de los tributos (impuestos y cotizaciones sociales), pero se sigue manteniendo alta, en 8,1 puntos (ver tabla 2.1). De ellos, 2,3 corresponden a menores cotizaciones sociales y el resto a una menor recaudación impositiva que, a su vez, se explica en un 55% por menos impuestos indirectos y en un 45% por menos impuestos directos.

Tabla 2.1

Ingresos público y presión fiscal

Porcentajes sobre el PIB y diferencia en puntos porcentuales

	Ingresos públicos / PIB			Ingresos fiscales / PIB ¹	
	2011	2012	2013	2011	2012
Fuente	Eurostat	Eurostat	CORA	Taxation trends	Eurostat
EU 27	44,6	45,4		38,8	39,6
Eurozona	45,3	46,3	46,8	39,5	40,5
España	36,2	37,1	36,9	31,4	32,5

Diferencia de España con....

EU 27	-8,4	-8,3		-7,4	-7,1
Eurozona	-9,1	-9,2	-9,9	-8,1	-8,0

(1) Presión fiscal.

Fuente: Gabinete Económico de CCOO a partir de 'Informe de la Reforma de las Administraciones Públicas', CORA y 'Taxation trends in the EU 2013', Eurostat.

¿A qué se debe esta menor capacidad recaudatoria de los impuestos españoles? Por un lado, a la mayor dimensión de la economía sumergida en España, que recorta las bases imponibles sobre las que se giran los impuestos, que quedan ocultas a la Hacienda pública. Por otro lado, a que los impuestos son más bajos en España. Saber qué parte de la diferencia de presión fiscal con Europa es atribuible al fraude fiscal y qué parte al nivel impositivo no es fácil. En primer lugar, porque estimar la dimensión de la economía sumergida es, por definición, una cuestión difícil y, en segundo lugar, porque tampoco es sencillo comparar el esfuerzo fiscal exigido en los diferentes países, debido a la complejidad de las distintas figuras impositivas.

A continuación se presentan datos sobre economía sumergida estimada. Más allá de si son más o menos ajustados, discutible si recurrimos a otras fuentes que dan datos superiores o inferiores, la muestra tiene la virtud de su amplitud en términos homogéneos y permite observar una tendencia homologable del mayor o menor peso de la economía sumergida entre países.

Tabla 2.2

Economía sumergida y recaudación fiscal

Porcentajes del PIB. Años 2011

	Economía sumergida	Recaudación tributaria				Estructura	
		Total	Sin cotizaciones sociales		Impuestos indirectos	Impuestos directos	
		Total	Impuestos indirectos	Impuestos directos			
Bulgaria	32,2	27,2	19,9	14,8	5,2	74	26
Rumania	29,6	28,2	19,2	13,2	6,0	69	31
Lituania	29,0	26,0	16,2	11,9	4,4	73	27
Estonia	28,6	32,8	20,7	14,2	6,6	68	32
Letonia	26,5	27,6	19,0	11,6	11,7	50	50
Chipre	26,0	35,2	26,5	14,7	11,7	56	44
Malta	25,8	33,5	27,4	14,2	13,2	52	48
Polonia	25,0	32,4	21,0	14,0	7,1	66	34
Grecia	24,3	32,4	21,8	13,0	6,6	66	34
Eslovenia	24,1	37,2	22,2	14,4	7,9	65	35
Hungría	22,8	37,0	23,9	17,0	6,9	71	29
Italia	21,2	42,5	29,1	14,4	14,8	49	51
Portugal	19,4	33,2	23,9	13,9	9,9	58	42
España	19,2	31,4	19,3	10,2	9,9	51	49
UE 27	19,2	38,8	26,2	13,4	12,9	51	49
Bélgica	17,1	44,1	29,8	13,1	16,8	44	56
Rep. Checa	16,4	34,4	19,1	11,8	7,3	62	38
Eslovaquia	16,0	28,5	16,3	10,8	5,4	67	33
Suecia	14,7	44,3	37,3	18,6	18,7	50	50
Dinamarca	13,8	47,7	46,7	17,0	29,9	36	64
Finlandia	13,7	43,4	30,9	14,4	16,5	47	53
Alemania	13,7	38,7	23,1	17,0	11,6	59	41
Irlanda	12,8	28,9	23,9	11,4	12,5	48	52
Francia	11,0	43,9	27,0	15,5	11,8	57	43
Reino Unido	10,5	36,1	29,5	13,6	15,9	46	54
Holanda	9,8	38,4	23,6	12,0	11,7	51	49
Luxemburgo	8,2	37,2	26,1	12,0	14,1	46	54
Austria	7,9	42,0	27,5	14,6	13,0	53	47
Eurozona		39,5	25,1	13,0	12,2	52	48

Fuente: Schneider, F. (2013): 'Shadow Economy in Europe'; y 'Taxation trends in the EU 2013', Eurostat.

Hemos utilizado por su amplitud, para esta aproximación internacional al tamaño de la economía informal el trabajo 'The Shadow Economy in Europe, 2013' de Friederich Schneider. Según él, la economía informal tiene en España una dimensión, en porcentaje del PIB, igual a la observada en la UE 27 (19,2%) y mayor a la de los grandes países de la Unión Europea (Alemania, Francia y Reino Unido), excepto Italia, donde se sitúa dos puntos porcentuales por encima (21,2%). A pesar de ello, la recaudación tributaria italiana es 11,1 puntos superior a la española. Asimismo, Portugal, Polonia, Grecia, Hungría, Eslovenia, Malta, Chipre y Estonia son países con mayor presencia de actividad sumergida y, a pesar de ello, recaudan más que España (tabla 2.2).

A veces se tiende a ignorar que la diferencia entre la presión fiscal de España y Europa no sólo tiene su origen en el fraude fiscal, sino también en que aquí se pagan menos impuestos. Esto sucede porque, erróneamente, se interpreta que los tipos nominales de gravamen de las distintas figuras impositivas son parecidos o, incluso, superiores en España. Sin embargo, esta apreciación soslaya que existe una gran distancia entre estos tipos y los que finalmente se pagan (tipos efectivos), como consecuencia de las diferencias en la definición entre países de la base imponible sobre la que se giran los impuestos (qué rentas, bienes o servicios quedan exentos), las deducciones que se aplican en la base o sobre la cuota y el tipo aplicado según las características del contribuyente o del hecho sobre el que se tributa.

Tabla 2.3

Porcentaje del IRPF y la cotización a cargo del trabajador sobre el salario medio

Año 2012

	Soltero/a		Casado con un ingreso	
	Sin hijos	Dos hijos	Sin hijos	Dos hijos
Alemania	39,9	28,3	31,9	21,3
Italia	30,8	26,3	28,4	24,2
Reino Unido	24,9	24,9	24,9	24,9
Francia	28,3	22,9	24,5	22,3
España	23,9	17,6	19,9	16,1

Diferencia de España con...				
Alemania	-16,0	-10,7	-12,0	-5,1
Italia	-6,9	-8,7	-8,5	-8,1
Reino Unido	-1,1	-7,3	-5,0	-8,8
Francia	-4,4	-5,3	-4,6	-6,1

Fuente: Gabinete Económico CCOO sobre datos OCDE, Taxing Wages 2013.

Con el fin de armonizar las comparaciones y tener en cuenta estas diferencias, la OCDE estima la carga fiscal que supone el IRPF y las cotizaciones sociales a cargo del trabajador, según distintas características personales del contribuyente. Bajo este prisma, la presión fiscal resulta considerablemente inferior en España a la del resto de las grandes economías de la UE (Alemania, Francia, Italia y el Reino Unido), tanto entre los solteros, con o sin hijos,

como en las parejas casadas con un perceptor de ingresos, con o sin hijos (tabla 2.3). Por ejemplo, el impuesto sobre la renta de una pareja (más las cotizaciones a cargo del trabajador) con uno de ellos trabajando y dos hijos representa el 16,1% del salario medio en España, 5,1 puntos porcentuales menos que en Alemania, -8,1 puntos con respecto a Italia; -8,8 con el Reino Unido y -6,1 puntos con Francia.

Tabla 2.4

Tipos de gravamen del IVA

Porcentajes. Año 2013

	Standard	Reducido	Superreducido
Alemania	19	7	
Francia	19,6	5,5 / 7	2,1
Italia	22	10	4
Reino Unido	20	5	
España	21	10	4

Fuente: 'Taxation trends in the EU 2013', Eurostat.

Los tipos nominales de gravamen del IVA son homologables e incluso superiores a los de Europa. Sin embargo, el tipo implícito¹⁰ de la imposición sobre el consumo (IVA e impuestos especiales¹¹, fundamentalmente) se sitúa en España en el año 2011 (14%) por debajo del de Alemania (-6,1 puntos porcentuales), Francia (-5,9), Italia (-3,4) y el Reino Unido (-5,5). Esta diferencia es lo suficientemente grande con algunos países como para que toda pueda atribuirse al fraude fiscal. Más bien parece obedecer a la ubicación de un mayor volumen de gasto de consumo en España en los tipos reducidos. La imposición indirecta, y en particular el IVA, se ha incrementado apreciablemente en España desde 2011, pero, dada la elevada distancia de partida con otros países, la capacidad recaudatoria de la imposición indirecta española, muy probablemente, continúe situándose por debajo de la de las economías grandes de la Unión Europea.

Por tanto, la solución para conseguir una recaudación suficiente que permita financiar los servicios públicos y la protección social está, además de en combatir el fraude fiscal, en recuperar figuras fiscales abandonadas y crear otras nuevas, revisar el diseño de las figuras tributarias existentes, reduciendo exenciones, modificando reducciones en base y/o cuota, acercando tipos nominales a los efectivos, simplificando su administración y facilitando su control. Esto puede permitir, a su vez, crear un margen para reducir la presión fiscal de forma progresiva en aquellos grupos que hoy la soportan en mayor medida, de forma coherente y coordinada con la consecución de los objetivos de reducción del diferencial de ingresos fiscales con nuestro entorno.

¹⁰ Cociente entre la recaudación tributaria y una aproximación a la base imponible potencial¹¹ Impuesto sobre bebidas alcohólicas, hidrocarburos, tabaco, electricidad y determinados medios de transporte.

La suficiencia recaudatoria debe lograrse a través de un sistema fiscal equitativo. Esto exige que la imposición directa —que tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente cuando se liquida el impuesto— tenga un peso superior a la imposición indirecta. Los impuestos directos representan el 49% de la recaudación fiscal en España, porcentaje que se sitúa ligeramente por encima del de la Eurozona (48%), Alemania (41%) y Francia (43%), donde la imposición indirecta tiene un mayor peso, y por debajo del de Italia (51%) y el Reino Unido (54%), ver tabla 2.2. La reforma fiscal tiene, por tanto también, un camino que recorrer en la mejora de la equidad.

3. Alternativas para la reforma del sistema tributario

En la tabla 3.1 se recogen la base imponible, recaudación y tipos impositivos de las principales figuras del sistema tributario en 2012. La que más recauda es el IRPF, con casi 70.000 millones de euros, seguida del IVA (52.000 millones), impuestos especiales (18.000 millones) y, por último, el impuesto de sociedades (14.000 millones).

Tabla 3.1

Base imponible, tipo efectivo y recaudación de los principales impuestos

Millones de euros. Año 2012 (p)

	Base imponible	Tipos efectivos	Recaudación
IRPF	553.614	12,5	69.378
I. Sociedades	73.840	19,3	14.229
IVA	388.263	13,4	52.083
Impuestos especiales	83.884	23,2	18.227
Alcohol	2.818	27,7	782
Cerveza	4.812	6,3	302
Hydrocarburos	36.614	23,1	8.463
Tabaco	8.777	82,4	7.229
Electricidad	30.864	4,9	1.501
Total	1.099.601	14,0	153.966

Fuente: Informe anual de recaudación tributaria. Año 2012 de la AEAT.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

El IRPF es un impuesto directo que grava la renta que obtienen las personas del trabajo, el ahorro, el arrendamiento de inmuebles, la actividad empresarial o la venta de patrimonio (plusvalías). El impuesto tiene dos tarifas impositivas, una para el ahorro con tres tramos y otra general para el resto de rentas con siete tramos. Ambas tarifas aumentan con el nivel de renta, lo que significa que el esfuerzo fiscal del contribuyente crece según se incrementa su

capacidad de pago (tabla 3.2). La tarifa de la base general es más progresiva que la de la base del ahorro. La capacidad redistributiva del esfuerzo fiscal del IRPF es muy importante, siendo su peso dentro de la recaudación una pieza clave para construir un sistema fiscal equitativo. Esta característica es, en particular, importante en un contexto de crisis donde las cargas deben repartirse de manera justa.

Sólo el 0,9% de los contribuyentes¹², que ingresan más de 120.000 euros (121.865 declarantes), aporta el 14,4% de la recaudación. En torno al 5% de los declarantes, que ganan más de 60.000 euros (695.029), contribuye con el 33,3% de los ingresos. En el extremo opuesto, el 28,5% de los declarantes, con menor renta (inferior a 15.000 euros), aporta el 10% de la recaudación (ver tabla 3.3). El 88,6% de la base imponible del impuesto procede de las rentas del trabajo, siendo la principal fuente de ingresos para todos los contribuyentes agrupados por tramos de renta, aunque su importancia decrece según aumenta la renta.

Tabla 3.2

Tarifa del IRPF

Declaración individual. Escala estatal y autonómica acumuladas.
Territorio de Régimen Común

Incluido recargo introducido en 2011

Ingresos hasta (euros)	Cuota (euros)	Tipo aplicable al resto de los ingresos (%)
Base general		
0,00	0	24,75
17.707,20	4.383	30
33.007,20	8.973	40
53.407,20	17.133	47
120.000,20	48.431	49
175.000,20	75.381	51
300.000,00	139.131	52
Base del ahorro		
0	0	21
6.000	1.260	25
24.000	5.760	27

El tipo máximo de la base general varía entre el 51,9% y el 56% dependiendo de la Comunidad Autónoma.

Aunque son muchos los aspectos que se pueden comentar sobre el IRPF, merece la pena destacar la abultada diferencia entre los ingresos medios declarados por los asalariados (19.265 euros) y los declarados por los trabajadores autónomos (8.137 euros), ver tabla 3.4. Una parte parece poder explicarse por 'efecto composición' (es decir, se suman peras con

¹² Calculado sobre las 13.385.289 declaraciones con cuota resultante de la autoliquidación positiva. El total de declaraciones ascienden a 19.257.120.

manzanas), cuya dimensión no es posible evaluar en profundidad a partir de la información publicada por la Agencia Tributaria. Abunda en esta tesis la disminución de la diferencia que se produce cuando la comparación se hace sólo con las actividades económicas que declaran en 'estimación directa' (10.602 euros). Si la comparación se pudiera hacer entre colectivos homogéneos: que obtienen sólo renta de una actividad laboral por cuenta propia o ajena, trabajan todo el año y tienen el mismo nivel de estudios (como aproximación a su productividad), probablemente, las cifras podrían aproximarse más, si bien mantendrían una diferencia apreciable.

Tabla 3.3

Declarantes por tramos de renta y participación en la recaudación

IRPF (ejercicio 2010)

Base Imponible en euros	Declarantes		% sobre cuota líquida recaudada
	Número	% sobre total	
hasta 15.000	3.840.089	28,7	10,0
>15.000 y < 25.500	4.686.271	35,0	18,1
>25.500 y <60.000	4.163.900	31,1	43,9
> 60.000	695.029	5,2	33,3
>120.000	121.865	0,9	14,4

Fuente: Cuadro AE.II.142 Memoria Tributaria 2011, AEAT.

Tabla 3.4

Base media declarada por rendimientos del trabajo y actividades económicas

Media en euros. Ejercicio 2010	
Rentas del trabajo	19.265
Actividades económicas	8.137
Estimación directa	10.602
Estimación objetiva	5.548
Actividades agrarias	2.402
Resto de actividades	10.776

Fuente: Memoria tributaria 2011.

Algo parecido sucede, dentro de las actividades económicas, cuando se compara el rendimiento declarado por los negocios en estimación directa (10.602 euros), obligados a justificar los gastos que se deducen, y los que declaran en 'estimación objetiva' (5.548 euros), no obligados a llevar un registro contable de sus gastos y que pagan impuestos en función de unos signos, índices y módulos que intentan aproximar su rendimiento neto de gastos. Las medias son muy diferentes, pero si del régimen de estimación objetiva se

segregan las actividades agrarias, que tienen un importante peso, entonces las medias convergen (tabla 3.4).

Estos datos podrían estar indicando que existe un cierto comportamiento estratégico a la hora de situarse en estimación objetiva o estimación directa, optando por la primera no sólo aquellas personas con mayor necesidad de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino también aquellas que buscan optimizar su factura fiscal.

Alternativas sobre elementos que afectan a la recaudación del impuesto

1. Aumentar la recaudación derivada de los rendimientos del capital; no obstante, existen distintas posibilidades para hacerlo y debe optarse por alguna de ellas teniendo en cuenta su doble efecto sobre la recaudación, de un lado, y sobre el incentivo al ahorro, de otro:

- a) Gravar la base de rendimientos de capital con la tarifa de la base general, manteniendo la estructura dual del impuesto (una base general y otra del ahorro). Esta es, en nuestra opinión, la opción más adecuada.

Establecer una tarifa diferente y menos progresiva para el ahorro genera desigualdad horizontal y vertical. Paga más un contribuyente que obtiene sus rendimientos sólo del trabajo, que otro que obtiene los mismos ingresos pero del capital. Además, la brecha aumenta según crece la renta. Asimismo, los contribuyentes más beneficiados por esta tarifa especial son los de rentas más altas (desigualdad vertical). En torno al 4% de los contribuyentes con bases imponibles positivas de ahorro, que declaran rentas de 60.000 o más euros, acumula el 44,1% de los rendimientos del ahorro. En cambio, el 37% de los contribuyentes, que tienen ingresos anuales de 12.000 o menos euros, acumula sólo el 12,3% de los rendimientos del ahorro.

Los rendimientos del ahorro (26.892 millones en 2011) aportan el 7,5% del total de rendimientos declarados en el IRPF y generan una recaudación de 5.426 millones de euros. Su integración en la misma base con los demás rendimientos generaría unos ingresos adicionales de 4.600 millones de euros. El mantenimiento separado de la base del ahorro pero gravada con la tarifa de la base general, que es una opción menos ambiciosa, supondría ingresar 1.600 millones adicionales.

- b) Si la mayoría parlamentaria decidiese, en la inminente reforma fiscal que se ha anunciado, mantener la situación actual con bases y tipos diferenciados debería, en cualquier caso, generar una recaudación superior, incrementando estos últimos y manteniendo la integración en la base general, por tanto sin tipos reducidos, de los incrementos patrimoniales derivados de la transmisión de activos en un plazo inferior al año desde su adquisición.

2. Revisar la reducción de las aportaciones a instrumentos de previsión social complementaria.

Se trata de una reducción de la base del impuesto regresiva, que beneficia, sobre todo, a los contribuyentes de mayor renta. El 22% de los declarantes, con ingresos iguales a 42.000 euros o superiores, concentra el 51% de las aportaciones a planes de pensiones que se de-

ducen en el IRPF. Su impacto en recaudación puede estimarse en 2.174 millones de euros, si bien de esta cifra habría que descontar los impuestos ingresados como consecuencia de las prestaciones pagadas en el ejercicio. Hay que tener en cuenta, además, que no es una exención de la obligación de tributar, sino un diferimiento temporal de la misma, lo que tiene coste de oportunidad, pero muy inferior a la cantidad que se deja de ingresar en cada ejercicio atendiendo en exclusiva a las aportaciones o primas aportadas.

Las alternativas en este apartado son diversas: la eliminación de esta figura, gravando las prestaciones por su variación patrimonial cuando se cobren, conforme a la tributación que corresponda a los rendimientos de capital mobiliario; la sustitución de la actual reducción de la base imponible por una reducción en cuota, eliminando así la naturaleza regresiva de la actual reducción...

En cualquier caso, no tiene sentido que se siga manteniendo un tratamiento uniforme para los sistemas de empleo derivados de la negociación colectiva y con capacidad para generalizar estos sistemas, y para los de naturaleza individual, que sirven hoy, sin duda, más para que las personas con capacidad de ahorro marginal puedan disminuir sus obligaciones fiscales del siguiente ejercicio, que para construir verdaderos sistemas de previsión social complementaria.

3. La deducción por compra de vivienda habitual (actualmente con un impacto en recaudación de unos 3.571 millones de €) tiene también un carácter regresivo y ha actuado como un elemento estimulador de la burbuja inmobiliaria¹³. No obstante, tras su desaparición para nuevas adquisiciones se ha configurado como una deducción a extinguir cuyo impacto anual será decreciente aumentando con ello la recaudación final.

En estas circunstancias no parecen necesarias actuaciones adicionales sobre ella. En todo caso, cualquier actuación que pudiera plantearse debería tener en cuenta un tratamiento diferenciado sobre los contribuyentes de rentas más bajas (un 41% de los contribuyentes declaran rentas anuales iguales o inferiores a 18.000 €).

4. Las deducciones al arrendamiento de viviendas (tanto del arrendador como del arrendatario) y la reinversión de las plusvalías en vivienda habitual suponen una merma de recaudación de 1.812 millones de euros (959 millones de reducciones para los arrendadores, 337 millones para los arrendatarios y 516 millones por reinversión en vivienda habitual, que en 2010 ascendió 1.900 millones sólo por este concepto).

La deducción sobre el rendimiento del alquiler para el propietario se estableció para aflorar rendimientos ocultos y suplir así la falta de inspección, no estando sustentada por ninguna lógica económica o social, sino exclusivamente de gestión. La deducción para el inquilino sobre el alquiler corre siempre el riesgo de trasladarse a mayores precios (mayores alquileres), como ocurría con la deducción por compra de vivienda habitual en propiedad. Mantener la no tributación de las plusvalías obtenidas en la venta de la vivienda habitual y reinvertidas en la compra de una nueva vivienda habitual es poco coherente con la supresión a futuro de las reducciones por adquisición de vivienda habitual que ya se ha aprobado. Es también una

¹³ Causa relevante, pero no única, de la actual crisis económica en nuestro país.

fórmula de carácter regresivo que, de mantenerse, provoca una contradicción adicional, no se primaria al que no tiene vivienda, pero sí al que, ya siendo propietario, la mejora.

La historia reciente ha demostrado que los incentivos fiscales no sirven para hacer política de vivienda, sino que fomentaron la burbuja inmobiliaria y distorsionaron el mercado que, como resultado, tiene un segmento de alquiler estrecho. Como posible excepción a esta consideración podría abordarse el establecimiento de medidas orientadas a determinados colectivos: ayudas directas para el alquiler de vivienda a los jóvenes, personas en situación de necesidad,... siempre sujetas a prueba de rentas.

La política de vivienda debería tener como objetivo básico generar un mercado del alquiler amplio y profundo. Dentro de este planteamiento general, el sistema tributario puede jugar un papel complementario a través del 'desincentivo fiscal' al mantenimiento de viviendas vacías; cuestión hiriente en un país con las edades de emancipación más altas de Europa, y fuertemente relacionada con los problemas de acceso al alojamiento a precios razonables.

El impulso de esta política debería organizarse, en una primera fase (y considerando que una buena parte de la población se ha visto abocada a materializar su ahorro en inmuebles), en torno a organismos públicos que asuman el papel de casero, o la responsabilidad de supervisar las garantías de los operadores privados (eliminando la inseguridad jurídica para los arrendadores) y un esquema de precios regulados, al menos hasta que el mercado tenga un volumen y madurez suficiente para funcionar de forma eficaz e independiente.

5. Eliminar el método de estimación objetiva por módulos de la declaración de rendimientos de actividades económicas.

Las actividades en declaración objetiva aportarían más a la Hacienda pública si declararan por el monto real de sus gastos e ingresos. La Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de Presupuesto Generales del Estado para 2014 estima una rebaja en la recaudación de 95 millones de euros para este año por la ventaja de declarar en este régimen. Adicionalmente, la eliminación o restricción de la posibilidad de declarar en estimación objetiva dificulta la ocultación de rendimientos y facilita la lucha contra el fraude en el IRPF, pero también en el IVA.

Eliminar esta figura se justifica también en términos de equidad fiscal y de lucha contra el fraude. No obstante, es compatible con medidas fiscales orientadas al colectivo de trabajadores autónomos más vulnerables, dentro de los sistemas de estimación directa de la renta obtenida.

Tabla 3.5

Beneficios fiscales 2014 en el IRPF	
Rendimientos del trabajo	13.865
Tributación conjunta	3.609
Rendimientos del trabajo o de actividades económicas	1.151
Maternidad	1.519
Pensión de invalidez	502
Indemnizaciones por despido	275
Prestaciones desempleo pago único	24
Becas públicas	42
Prestaciones económicas de dependencia	36
Subtotal	21.023

Fuente: Gabinete Económico de CCOO a partir de la Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de PGE 2014.

6. Existe toda una legión de beneficios fiscales que recortan la recaudación del IRPF, en forma de reducciones en la base, deducciones en la cuota o exenciones. Un total de 47 beneficios que sumados rebajarán la recaudación en 31.027 millones de euros en 2014, según la Memoria de Beneficios Fiscales incluida en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para ese año (ver tabla A.1 del anexo, donde se incluyen sólo los correspondientes al Estado, para calcular su cuantía total hay que multiplicar su cifra por dos). La correcta aplicación de muchos de estos beneficios es de difícil supervisión, teniendo algunos un carácter regresivo, lo que no ayuda a mantener la equidad del impuesto. Algunos tienen carácter social, pero, frecuentemente, parece más razonable atenderlos a través de programas de gastos y no mediante beneficios fiscales que benefician sólo a aquellos que tienen capacidad económica para deducírselos, comportan elevados costes de gestión y sólo benefician a los que tienen ingresos gravados. Si excluimos de la revisión los beneficios que se recogen en la tabla 3.5, la recaudación se minora por el resto de conceptos en 2.448 millones de €, lo que supone el límite máximo de ingresos adicionales de considerarse actuaciones de supresión o modificación de todos o parte de estos incentivos.

Impuesto de sociedades

El impuesto de sociedades grava el beneficio de las empresas. Su capacidad recaudatoria fue muy alta durante la etapa de bonanza, llegando a representar el 4,3% del PIB en 2007. Sin embargo, con la crisis se redujo drásticamente hasta el 1,5% en 2011, por debajo de la media de la Eurozona (2,1%). Su recorte superó al experimentado por el IRPF, el IVA o las cotizaciones sociales. Los motivos de esta caída tan pronunciada son atribuibles al ciclo, pero también a problemas estructurales de diseño del impuesto. El fuerte aumento de la recaudación que se produjo durante la bonanza se basó en el crecimiento de los beneficios financieros y extraordinarios generados al calor de la burbuja inmobiliaria. Cuando éstos desaparecieron la base imponible del impuesto se redujo significativamente y con ella su recaudación.

En cuanto a los aspectos estructurales, el impuesto ha ido incorporando cada vez más deducciones en la base, que rebajan el resultado contable, y en la cuota, que reducen el pago final del impuesto. En 2011, por ejemplo, el resultado contable global fue de 115.852 millones de euros y la base imponible finalmente gravada fue sólo de 76.402. El año anterior pasó algo parecido, de los 156.385 millones de beneficios se tributó por 99.301 millones. Para 2010 se conoce el desglose de las deducciones que generan esta diferencia: doble imposición internacional de beneficios (22.011 millones de euros); régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (8.463 millones), aplicación del valor normal del mercado (6.196 millones), amortizaciones (5.403 millones), adquisición de participaciones en entidades no residentes (3.720 millones de euros), diferimiento de plusvalías en procesos de concentración empresarial (1.298 millones), arrendamiento financiero (873 millones), deducción del fondo de comercio (830 millones) y otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (3.730 millones de euros). Adicionalmente, se dedujeron 11.687 millones de euros en la cuota de 2010. Los principales conceptos fueron la deducción por doble imposición interna (7.418 millones de euros), los incentivos por realizar determinadas actividades y crear empleo (816 millones) y la reinversión de beneficios extraordinarios (504 millones). En la tabla A.2 del anexo se recogen los beneficios fiscales para 2014.

Los descuentos sobre la cuota rebajan el tipo efectivo separándolo del nominal, hacen más compleja la aplicación del impuesto y comparativamente generan un impuesto más gravoso para las pymes que para las grandes empresas. En efecto, una sociedad con unos ingresos netos superiores al millón de euros tributa a un tipo efectivo del 18,5%, frente al 20% que paga otra que tiene ingresos netos de entre 5.000 y 6.000 euros (ver tabla 3.6). Precisamente, esto es lo contrario de lo que pretende el esquema de la estructura nominal de tipos del impuesto que, en su diseño legal, crece con el tamaño del negocio. El tipo nominal es del 30% para las grandes empresas y del 15% para los primeros 300.000 euros de beneficios de las nuevas empresas (tabla 3.7). Esta estructura ayuda a la creación y consolidación de empresas, corrigiendo, en la medida de lo posible, las ventajas competitivas derivadas del tamaño o de la antigüedad del negocio, frente a las pymes y las nuevas empresas.

Tabla 3.6

Tipo efectivo y relevancia de las deducciones en el impuesto de sociedades por tamaño de empresa

Ejercicio 2010

Base imponible	Tipo efectivo en %	% de las deducciones sobre la cuota a pagar
0	23,9	6,2
0-10	22,4	3,8
10-50	23,6	4,2
50-100	22,4	6,3
100-250	21,8	8,8
250-500	20,7	12,4
500-1.000	19,8	16,1
1.000-3.000	19,8	19,4
3.000-5.000	19,5	22,4
5.000-6.000	20,0	19,9
6.000-7.500	20,0	23,0
7.500-10.000	20,2	24,2
10.000-25.000	19,9	25,0
25.000-50.000	20,0	26,3
50.000-75.000	19,3	31,4
75.000-100.000	17,5	39,9
100.000-250.000	18,2	33,9
250.000-500.000	16,3	43,6
500.000-750.000	16,8	44,1
750.000-1.000.000	15,8	47,3
> 1.000.000	18,5	38,2
Total	18,7	33,2

Fuente: Secretaría Confederal de Protección Social y Políticas Públicas de CCOO a partir de la Memoria de la AEAT 2011.

Tabla 3.7

Impuesto sobre sociedades

Territorios de régimen común (sin País Vasco y Navarra)

	Primeros 300.000 euros	Resto de ingresos
Tipo general	30%	30%
Sociedades con cifra de negocio < 10 mill. euros	25%	30%
Sociedades con cifra de negocio < 5 mill. euros	20%	25%
Sociedades de nueva creación	15%	20%

Fuente: AEAT.

Sería un grave error, por tanto, un impuesto de sociedades con un tipo único para grandes empresas y pymes, para empresas que empiezan y actividades ya consolidadas. Como es un error mantener la quimera de un tipo nominal que tiene en cuenta el tamaño, cuando en realidad son las pymes las que realizan el mayor esfuerzo fiscal, debido a que las grandes aprovechan al máximo todas las posibilidades de deducción y elusión fiscal que ofrece el impuesto. Este bloque de descuentos y el que se realiza sobre el resultado contable no se justifican, además, por un análisis económico que haya evaluado su rentabilidad, sino que tienen su origen en decisiones políticas arbitrarias, como la amortización acelerada de activos. Otras se diseñan específicamente para beneficiar a las grandes empresas, como los créditos solicitados en España para invertir en el extranjero que, supuestamente, fomentan la internacionalización pero que, en gran parte, son 'peso muerto', pues las grandes empresas internacionalizadas las llevarían a cabo aún en ausencia de incentivos.

Pero el aspecto más grave del actual diseño del impuesto es la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios futuros o de diferir la aplicación de deducciones no agotadas en un ejercicio, a lo largo de un período temporal que puede dilatarse hasta 18 años. Esto ha convertido la gestión del impuesto en un galimatías, que genera grandes departamentos fiscales en las empresas que se los pueden permitir y consume no pocos recursos de la Agencia Tributaria. La inversión en estos grandes departamentos no es sólo resultado de la complejidad sino, sobre todo, de los importantes beneficios que se derivan de la gestión estratégica del impuesto.

En efecto, para una sociedad con beneficios puede ser de gran interés fusionarse o absorber una empresa en crisis que acumule muchos 'créditos fiscales' (pérdidas a compensar en el impuesto de sociedades), para de esta manera dejar de pagar impuestos. El proceso actual de compra de las antiguas cajas de ahorros por los bancos, por ejemplo, lleva aparejado importantes 'créditos fiscales' que acumulan las cajas, junto con importantes ayudas públicas y esquemas de protección de activos (cobertura por el Estado de impagos de créditos). Además, estas pérdidas, que son menores impuestos en el futuro, ganan la consideración de capital de calidad en los bancos, gracias al aval del Estado (los denominados DTA). Como resultado, los grandes bancos no pagarán impuesto de sociedades durante mucho tiempo, lo cual no parece razonable a la vista de los importantes beneficios que exhiben en sus cuentas de resultados. Tras la dilatada crisis y los procesos de reestructuración que se han dado en muchos otros sectores, la recaudación global del impuesto, de no cambiarse nada, no recuperará su nivel normal hasta dentro de muchos años.

El diseño actual del impuesto induce artificialmente la creación de grupos de empresas, al objeto de aprovechar las ventajas de consolidación fiscal que ofrece y que permiten compensar pérdidas entre empresas del grupo o aprovechar al máximo la aplicación de deducciones. Con un ejemplo se entiende mejor, supongamos dos empresas: la primera obtiene beneficios de 100 millones de euros y la segunda pérdidas de 100 millones de euros. Si tributan por separado, la primera tendrá que pagar 30 millones por impuesto de sociedades y la segunda nada. Ahora bien, si constituyen un grupo el resultado se consolidará, el beneficio será cero (100-100) y la tributación nula. Claramente, el impuesto ha dejado de ser neutral, induciendo comportamientos en las empresas que no nacen de una necesidad productiva u organizativa derivada del mercado.

La limitación de la deducción de gastos financieros promueve, en cambio, la neutralidad del impuesto sobre cuál debe ser la estructura de financiación que adopte la empresa; de no existir, el impuesto promovería la financiación mediante endeudamiento que es un gasto deducible. La alternativa de introducir una nueva deducción sobre el incremento de los fondos propios no es buena. Además de aumentar la complejidad del impuesto (se trata de reducir el número de deducciones no de aumentarlo), incrementa la posibilidad de fraude en su aplicación y encarece el coste de control por la Administración Tributaria innecesariamente.

En resumen, un impuesto sencillo, transparente y con tipos efectivos cercanos a los tipos nominales establecidos atendiendo al tamaño y a la juventud de la empresa, que, además, no constituya una vía de elusión de las obligaciones fiscales de las personas físicas a través de esta figura de tributación de sociedades.

Alternativas sobre elementos que afectan a la recaudación del impuesto

El conjunto de alternativas que se presentan a continuación deben configurarse de forma que permitan alcanzar un incremento de recaudación de entre, al menos, un punto y un punto y medio del PIB, lo que supondría una posición intermedia entre la recaudación actual, sin efectos aparentes derivados de algunas medidas aplicadas que simplemente anticipan entregas a cuenta, y la recaudación máxima que se alcanzó en los años previos a la crisis.

1. Limitar a un máximo de cuatro años (puede ser inferior atendiendo a las causas o situación de la empresa) la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios futuros o descontar deducciones fuera del ejercicio.

Las medidas que se han ido adoptando en los últimos años, en lugar de corregir el impuesto, lo que han hecho es retrasar estos descuentos (limitación en la deducción de pérdidas) o adelantar de manera transitoria ingresos (por ejemplo, limitando la deducibilidad de los gastos de amortización que adelanta ingresos a 2013 y 2014, a costa de perderlos a partir de 2015).

2. Incorporar un 'impuesto mínimo' que garantice un determinado nivel de ingresos y que obligue a las empresas, que se aprovechan de todos estos beneficios y no ingresan nada o muy poco, a tener una contribución mínima.

Esto es necesario pues, aunque se corrija la posibilidad de compensar pérdidas y deducciones, durante mucho tiempo, las empresas seguirían disfrutando de esos beneficios derivados de la acumulación de pérdidas y deducciones. Ese impuesto mínimo ya se ha puesto en marcha en los pagos fraccionados, pero no se consolida pues se devuelve al año siguiente en la declaración anual. Hay que introducir ese impuesto mínimo también en la declaración anual.

3. Limitar la generosidad en el tratamiento de la consolidación y de la internacionalización de las empresas españolas, que también ha perjudicado la recaudación.
4. Revisar y recortar las deducciones y correcciones que han proliferado y aumentado la complejidad del impuesto, lastrando su rendimiento, y aproximar el tipo

efectivo al nominal, evitando que, como ocurre ahora, la mayor carga fiscal recaiga sobre las pymes.

Las deducciones han ido creciendo (en porcentaje de la cuota integra) a lo largo del tiempo, especialmente en las más grandes empresas. Sin embargo, no se ha hecho ningún análisis de su utilidad. Las deducciones son una forma poco transparente de beneficiar a los contribuyentes más informados, sin que ello redunde en ningún otro beneficio general. Asimismo, el impuesto se ha ido haciendo cada vez más complejo, lo que se puede ver en las propias correcciones al resultado contable, en las que se mezclan correcciones puramente técnicas, con otras que son beneficios fiscales ocultos o simples medidas de política fiscal, en muchos casos para intentar paliar los propios problemas del impuesto. Un ejemplo es la corrección derivada de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros que intenta solucionar el exceso de endeudamiento y su efecto sobre los ingresos.

En una situación como la actual, y en un marco de eliminación de deducciones como las que aquí se proponen, cabe únicamente plantearse la existencia de beneficios fiscales ligados a la creación y consolidación de empleo en términos reales, considerando también si se ha disminuido el mismo o no en periodos temporales acotados previos al que motiva el reconocimiento del incentivo. Es éste un objetivo prioritario que puede justificarse una política de apoyo público por esta vía y que, por otra parte, podría concretarse alternativamente, o complementarse, mediante ayudas directas a la creación de empleo y la calidad del mismo.

5. Coordinar la mejora del impuesto con los avances que deberían tener lugar en la Unión Europea, para diseñar un impuesto comunitario que intente solucionar el problema de la deslocalización de las multinacionales. Estrechamente relacionada está la supervisión de pagos u operaciones entre empresas vinculadas (por ejemplo, pertenecientes a un grupo) dentro y fuera del país. La vigilancia de estas 'operaciones vinculadas' es muy importante para evitar que su precio se infle artificialmente, recortando la recaudación.
6. Eliminar toda posibilidad de tributación por este impuesto de personas físicas, así como de atribución de gastos personales a través de estructuras societarias.
7. Actuar sobre los regímenes societarios ineficientes: SICAV, entidades de tenencia de valores y entidades de arrendamiento de inmuebles, bien desde la supresión o modificación de sus características y, en cualquier caso, homologando su tratamiento fiscal al del resto de sociedades.

Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

El IVA grava el consumo final de bienes y servicios con tres tipos: normal (21%) reducido (10%) y superreducido (4%), lo que modera parcialmente su regresividad, pues los bienes y servicios que pesan más en la cesta de las personas de renta baja suelen gravarse al tipo reducido y superreducido. Se trata de un impuesto regresivo, pues la carga fiscal no depende de la renta del consumidor y el mismo 21% lo paga una persona rica o una pobre al comprar el mismo producto.

Cualquier cambio que se quiera introducir en el IVA tiene que moverse dentro de los límites establecidos por la normativa comunitaria (Directiva 2006/112/CE). Fundamentalmente, éstos se refieren al nivel, ámbito y estructura de los tipos de gravamen y a la extensión de las exenciones del impuesto. Los límites se establecen con el objetivo de armonizar el impuesto en el ámbito europeo para facilitar la libre circulación de mercancías y servicios dentro de un Mercado Único, eliminando las barreras fiscales. En este sentido, el IVA se encuentra en un proceso de homogenización progresiva hasta que alcance un régimen definitivo de armonización.

La normativa comunitaria establece un tipo de gravamen general, que como mínimo será del 15% (en España está en el 21%), y uno o dos reducidos, no inferiores al 5%, y sólo aplicables a una lista de bienes y servicios limitada, recogida en la tabla A.3 del anexo, al final¹⁴.

¹⁴ Una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, determinó que los aparatos y complementos para suplir deficiencias físicas (como las gafas o lentillas) y los productos, materiales y equipos sanitarios para la prevención, diagnóstico y/o cura (como aparatos de rayos x, escáneres, vendas, camillas, mobiliario sanitario, etc.) gravados en España a tipo reducido tenían que estarlo en el general. El incremento afecta a las familias pero, sobre todo, al gasto sanitario de las comunidades autónomas, por lo que su efecto recaudatorio podría quedar finalmente compensado entre Administraciones. Algunas fuentes estiman el incremento de la recaudación en unos 750 millones de euros.

Tabla 3.8

Ley 37/1992, 28 de diciembre, del IVA actualizada por el RDL 20/2012, de 13 de julio

IVA superreducido 4% (Art. 91)	
Bienes	Servicios
<ul style="list-style-type: none"> • Pan, harina, leche, huevos, frutas, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales. • Libros, periódicos y revistas. • Medicamentos. • Vehículos y prótesis para minusválidos. • Viviendas de protección oficial. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reparación de vehículos de minusválidos. • Arrendamientos con opción a compra de viviendas de protección oficial. • Servicios de teleasistencia.
IVA reducido 10% (Art. 91)	
Bienes	Servicios
<ul style="list-style-type: none"> • Resto de alimentos y bebidas (excepto las alcohólicas) no incluidos en el tipo superreducido y los productos utilizados en su obtención. • Productos de origen animal o vegetal para la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas. • El agua. • Medicamentos para uso animal. • Aparatos y complementos para suplir deficiencias físicas humanas (gafas) y de animales. Los productos, material y equipo sanitario para la prevención o diagnóstico. • Las viviendas y garajes. • Semillas para la obtención de flores y plantas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Transporte de viajeros. • Servicios de hostelería y restaurantes. • Los realizados a favor de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas. • Limpieza de vías pública, parques y jardines. • Recogida y eliminación de residuos, y alcantarillado público. • Entrada en bibliotecas, archivos y museos. • Servicios de asistencia social, cuando no estén exentos o les sea de aplicación el tipo superreducido. • Exposiciones y ferias de carácter comercial. • Arrendamientos con opción a compra. • La cesión de derechos de aprovechamiento de edificios. • La construcción de viviendas. • La venta con instalación de armarios de cocina y baño. • La construcción de garajes.
IVA general 21% (resto de bienes y servicios)	

En España el tipo reducido es el 10% y el superreducido el 4%, por debajo del límite comunitario, posibilidad dispuesta en el artículo 114 de la Directiva¹⁵ (ver tabla 3.8). Aunque no ocurre en el caso español, se puede aplicar un tipo impositivo reducido al suministro de gas, electricidad y calefacción urbana, siempre que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia (Art. 102)¹⁶. Asimismo, la normativa restringe la exención del impuesto a una lista de bienes y servicios que se recoge la tabla A.4 del anexo, al final.

Alternativas sobre elementos que afectan a la recaudación del impuesto

Una primera dificultad se deriva de la falta de información. La Agencia Tributaria, que facilita muchas estadísticas sobre el IVA desde diferentes perspectivas, no ofrece la recaudación por los tres tipos de gravamen vigentes (4%, 10% y 21%) ni por los productos a los que se aplican, a pesar de que las sucesivas reformas han girado sobre estos dos elementos. Para soslayar esta carencia se ha acudido a la Encuesta de Presupuestos Familiares del año 2012, del Instituto Nacional de Estadística, que recoge el gasto de los hogares en bienes y servicios por tipo de productos a cinco dígitos de desagregación de la clasificación de bienes y servicios COICOP.

Antes de avanzar, hay que señalar que los comentarios que siguen se refieren, excepto donde se indique otra cosa, al IVA que grava el consumo de los hogares, que representa el 77,4% de la base imponible del impuesto. El gasto de las Administraciones Públicas supone el 16% de la base del IVA, siendo su estructura de consumos muy diferente a la de las familias. Por último, el 6,5% restante constituye la base por compra de vivienda nueva de los hogares, gravada al 10% y con un fuerte recorte (de casi un 60%) entre 2008 y 2012 por el final, nuevamente, de la burbuja inmobiliaria.

Partiendo de esta información, se ha calculado una base imponible del impuesto para 2013 (gasto sujeto a IVA) descontando la carga impositiva vigente para cada producto en 2012 (que cambió a partir de septiembre) y realizando un descuento general del 4,5%, por caída del consumo en 2013 con respecto a 2012. Aplicando a la base así calculada los tipos vigentes en 2013 se ha obtenido una 'recaudación teórica', ver tabla 3.9 al final de este apartado.

Se denomina teórica porque la 'recaudación real' está condicionada por los distintos regímenes especiales y las deducciones aplicables, así como por la existencia de fraude. Por ejemplo, en los sectores de alimentación y hostelería, la recaudación real se aleja de la teórica debido a la existencia de muchas pequeñas actividades que tributan en módulos. No obstante, conocer cómo evoluciona la recaudación teórica es suficiente para evaluar la base de un cambio en el nivel de tipos y su distribución por tipo de productos.

Se pueden hacer las siguientes apreciaciones sobre la recaudación teórica por tipos y productos:

¹⁵ Los Estados miembros que a 1 de enero de 1993 se vieron obligados a aumentar en más de un 2% su tipo normal vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar un tipo inferior al 5% a la entrega de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el listado de bienes y servicios susceptibles de cotizar a tipo reducido. Asimismo, podrán aplicar este tipo a los servicios de restauración, ropa y calzados infantiles y vivienda.

¹⁶ Asimismo, los Estados miembros que a 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a los servicios de restauración, ropa y calzado infantiles, y **vivienda**, podrán continuar aplicando dicho tipo (Art. 116).

- El tipo medio del IVA sobre el consumo de los hogares fue del 14,8% en 2013, recaudándose por este concepto 42.284 millones teóricos, el 79% de la recaudación total real estimada del IVA.
- El 3% de la recaudación teórica se consigue con el tipo superreducido (4%), el 24,4% con el reducido (10%) y el 72,6% restante con el normal (21%).

Tabla 3.9

	Recaudación	%
Alimentos	5.314	12,6
Bebidas alcohólicas	1.764	4,2
Vestido y calzado	4.281	10,1
Vivienda y suministros	6.047	14,3
Mobiliarios y menaje	2.915	6,9
Salud	243	0,6
Transporte	8.934	21,1
Comunicaciones	2.608	6,2
Ocio y cultura	3.563	8,4
Hoteles y restaurantes	3.859	9,1
Otros bienes y servicios	2.756	6,5
Total	42.284	100

- Por productos, la partida que más recauda son los transportes (21,1%), debido al gasto en gasolina, reparaciones y mantenimiento de vehículos, y a la compra de coches de primera mano. Le sigue la vivienda y sus suministros (14,3%), donde tienen un peso diferencial los ingresos por consumo eléctrico, que representan el 40% de la recaudación en este grupo de productos. Los alimentos (12,6%), vestido y calzado (10,1%) y hostelería (9,1%) presentan porcentajes similares aunque, como se advirtió, aquí la recaudación real, muy probablemente, se sitúa por debajo de la teórica, debido a la existencia de pequeños negocios que tributan por módulos. Para el resto de grupos ver tabla 3.9

El objetivo fundamental de la propuesta que se detalla a continuación es conseguir un IVA menos regresivo y ayudar desde la fiscalidad a abaratar el precio de los bienes y servicios básicos. Para ello se gravan menos los productos que pesan más en la cesta de la compra de las personas con menos renta (alimentos) y los suministros básicos del hogar (electricidad, gas y calefacción).

- Gravar todos los alimentos y bebidas no alcohólicas con el tipo superreducido del 4%, aunque podría considerarse también fijar un tipo del 5%, como ocurre en Holanda, avanzando en la armonización europea del impuesto, que sitúa en el 5% el mínimo de los dos posibles tipos reducidos. Ahora el 34% de la cesta de alimentos está gravada al 4% y el 66% restante al 10%, resultando un tipo medio global del 8%. El ahorro es ma-

yor para los hogares con menos renta, pues los alimentos pesan más en su cesta de la compra. La mayor renta disponible de las personas, y menor consiguiente recaudación fiscal en los alimentos, si se pasa a un 5%, es de 1.973 millones de euros.

- Gravar la electricidad, el gas y la calefacción al 10%, actualmente tributan al 21%. Esta rebaja es posible dentro de la Directiva Comunitaria, siempre que no distorsione la competencia. Esto supondría un aumento de renta disponible para consumo de 1.915 millones, que dejarían de recaudarse.

La pérdida de recaudación debe compensarse: con los mayores ingresos que se derivan de las alternativas que se plantean en este documento en relación con las figuras fiscales propias de la imposición directa, contribuyendo con ello al objetivo de mejorar la equidad del sistema fiscal; con las mejoras de recaudación derivadas de ampliar la base fiscal y reducir el fraude y la elusión fiscal; finalmente, podría abordarse, de resultar necesario, un reajuste de tipos del IVA en bienes y servicios no esenciales.

Asimismo, como ya se ha dicho, debería abordarse una redefinición del conjunto de tipos aplicados a las distintas actividades, reconsiderando decisiones tomadas en los últimos tiempos (tanto el incremento de tipos, como el incremento de tipos aplicables a productos o actividades de fuerte interés social que desincentivan el acceso a los mismos, como es el caso del denominado IVA cultural...)

Impuestos sobre la riqueza¹⁷

Considerados durante mucho tiempo como complementarios, más de control que recaudatorios, de las figuras principales. Sin embargo, la consideración de figuras impositivas de control tiene poco sentido sobre la base del desarrollo informático (otra cosa es que no se utilicen con eficiencia).

En el momento actual en el que la crisis está provocando una fuerte dualización social, generando la pérdida de capacidad adquisitiva de una amplia capa de población, con un incremento de la acumulación y riqueza de una parte muy minoritaria de la sociedad, parece justo y equitativo el efecto redistributivo y económico que pueden tener las figuras impositivas relacionadas con la riqueza y su transmisión. Impuesto personal que debería estar en consonancia con los orígenes de su adquisición, (ahorro, herencia, donación), volúmenes, consideración de ciclo vital (acumulación de orígenes diferentes, carácter de finalidad), en consonancia con IRPF y la tributación del ahorro de esta figura impositiva.

Las figuras impositivas a desarrollar en este grupo pueden ser:

Impuesto sobre el patrimonio

Este impuesto grava la riqueza acumulada por las personas con grandes patrimonios, teniendo un papel redistributivo. También se trata de un impuesto cedido a las comunidades

¹⁷ El Informe Mirrless (2010) sobre modificación del Sistema Fiscal Inglés recupera estas figuras. "Mirrless Review. Reforming the tax system for the 21st Century" Existe traducción al castellano "Diseño de un sistema tributario óptimo" traducido e introducido por Julio Viñuales. Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

autónomas. A partir del 2008 se estableció una bonificación del 100% de la cuota y se eliminó la obligación formal de presentar declaración, restableciéndose temporalmente en 2011, 2012 y 2013. A partir de 2011 se aumentaron los mínimos exentos: el valor de la vivienda habitual exenta pasó de 150.253 euros a 300.000 euros y el mínimo general exento de 108.182 euros a 700.000 euros. Adicionalmente, a partir de 2011 sólo se está obligado a declarar si el impuesto sale a pagar o se tiene un patrimonio superior a 2 millones de euros.

La elevación de los mínimos exentos redujo significativamente el número de declaraciones de patrimonio (un millón en 2007 y 130.000 en 2011) y junto a la devaluación de activos provocada por la crisis la recaudación también se ha reducido de manera importante (2.000 millones de euros en 2007 y 739 millones en 2011). El 96% de lo recaudado en 2007 se concentró en los contribuyentes con una base superior a 300.000 euros que, a su vez, representaban a la mitad del total de declaraciones.

Recuperar la tributación sobre patrimonio como figura fiscal específica permanente o bien integrada en el IRPF permitiría, además de un mejor control del fraude fiscal, incrementar la recaudación. El impuesto recaudaba 1.000 millones de euros en 2003 y 2.000 millones de euros en 2007. Entre ambos años, la recaudación creció en parte por la inflación de activos y a partir de 2007 cayó por la crisis y la elevación de los mínimos exentos. En el año 2011 Madrid, Baleares y la Comunidad Valenciana bonificaban el 100% de la cuota y en 2012 sólo lo hizo Madrid.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Es un impuesto que grava la renta obtenida por la aceptación de una herencia o donación, o de un seguro de vida por el fallecimiento del asegurado. Se trata de un impuesto directo y progresivo, pues su gravamen se establece teniendo en cuenta no sólo la renta o patrimonio recibido, sino también la capacidad de pago preexistente del contribuyente. Asimismo, se trata de un impuesto cedido, dependiendo el cálculo de su base liquidable y tarifa de las comunidades autónomas.

No obstante, las políticas de bonificaciones en la cuota, junto, pero en menor medida, con la devaluación de activos provocada por la crisis, ha llevado a una caída de la recaudación por sucesiones y donaciones. Por ejemplo, en Cataluña se ha pasado de recaudar 972 millones de euros en 2008 a 332 millones en 2011. La salida progresiva de la crisis permitirá recuperar parte de la recaudación perdida. Asimismo, una política menos generosa por parte de las comunidades autónomas en la bonificación de cuotas podría aumentar algo la recaudación. Si bien puede tener cierta lógica una fuerte bonificación en la transmisión de ciertos activos, como la vivienda habitual, no parece adecuado generalizarlo para el conjunto de la cuota.

Una alternativa es establecer una escala de porcentaje decreciente de bonificaciones en función de la base, de tal manera que el porcentaje efectivo de reducción decaiga conforme aumente la misma.

Impuesto sobre transacciones financieras

En 2012, once países de la Unión Europea, entre ellos Alemania, Francia, Italia y España, acordaron avanzar en la creación de una tasa a las transacciones financieras que gravaría con un 0,1% la compraventa de acciones y bonos, y con un 0,01% los derivados. El impuesto preten-

de reforzar el mercado único homogeneizando los impuestos nacionales sobre transacciones financieras, garantizar que el sector financiero contribuya de forma equitativa e importante a los ingresos públicos y respaldar las medidas de regulación del mercado, animando al sector financiero a realizar actividades responsables. Aunque según advierten sus promotores europeos, las entidades financieras liquidarían la tasa, pero ésta sería trasladada al cliente.

Junto al fin recaudatorio de esta imposición, tal como se produce en otras figuras como el impuesto de transmisiones patrimoniales, se facilita el objetivo de reducir la especulación dañina, cuya finalidad no es arbitrar un precio justo sino un beneficio rápido. No obstante, si el objetivo fuera eliminar dicha especulación, causante en parte de la crisis financiera y posteriormente económica, deberían buscarse medidas complementarias tales como la prohibición de la compra de algunos activos derivados sin la posesión del subyacente, como los CDS¹⁸. Las estimaciones sobre su capacidad recaudatoria varían mucho, desde los 200 millones de euros hasta los 5.000 millones de euros, dependiendo de cómo se defina el universo de operaciones gravadas.

Impuesto sobre depósitos bancarios

El Tribunal Constitucional levantó a finales de 2013 la suspensión estatal que pesaba sobre la capacidad legislativa de algunas comunidades autónomas, que habían establecido un impuesto sobre los depósitos bancarios (Extremadura, Andalucía y Canarias) o que estaban en vías de hacerlo, como Cataluña o Asturias. Su gravamen oscila entre el 0,01% y el 0,03% y su recaudación depende de cómo se defina el universo de depósitos gravados.

A pesar del nombre, se trata de un impuesto que, aunque liquidan los bancos, recae sobre los clientes que tienen depositados en ellos sus ahorros. Por tanto, su objetivo no es lograr una aportación solidaria de las instituciones financieras a los costes de la crisis. Si éste fuera el fin, el camino sería otro como, por ejemplo, establecer un tipo impositivo diferencial en el impuesto de sociedades para las instituciones financieras, como en el que en su día existió para las empresas de hidrocarburos.

Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Esta figura ha adquirido una dimensión extraordinaria vinculada a la burbuja inmobiliaria, lo que ha sido utilizado para justificar otras reducciones fiscales.

La lección debería ser bien aprendida. No pueden utilizarse figuras fiscales muy dependientes del ciclo económico para sustituir otras de naturaleza más estructural.

Impuestos municipales

Existen distintas figuras (IBI, ICV, recogida de basuras,...) que no han permitido hasta ahora una adecuada financiación municipal. Ésta debe abordarse desde una doble perspectiva, la corresponsabilidad de las Administraciones en términos de recaudación y gasto, así

¹⁸ Credit Default Swaps: especie de contrato de seguros que garantiza el pago de un crédito en caso de insolvencia del emisor a cambio de una prima.

como la suficiencia para asumir las competencias que tenga atribuidas o puedan atribuirse a cada nivel de la administración y, especialmente, a éste que constituye el más próximo a los ciudadanos.

La anunciada nueva reforma del sistema de financiación autonómico debería abordar también, de una vez y de forma equilibrada, la financiación de las Administraciones locales.

Impuestos especiales y medioambientales

Los impuestos especiales y medioambientales (sobre el alcohol, cerveza, tabaco, hidrocarburos, medios de transporte, electricidad, así como a la polución) son tributos que giran sobre el consumo de productos con efectos externos sobre la salud o el medio ambiente o sobre la polución que emiten las empresas. El hecho de no incorporar estos efectos externos (daño a la salud y contaminación) en su coste de producción, justifica la existencia de los impuestos especiales y medioambientales. Como el IVA, tienen un carácter regresivo (no diferencian a los consumidores en función de su capacidad de pago), aunque probablemente menor, sobre todo si existen alternativas adecuadas de transporte público.

Por otra parte, los impuestos ambientales deben orientarse también a contribuir a reducir el uso de energías contaminantes, a estimular el ahorro y la eficiencia de las empresas y la adopción de comportamientos sostenibles por parte de la sociedad y de los consumidores, contribuyendo a una transición justa para el cambio de modelo productivo.

La recaudación obtenida a través de los impuestos especiales alcanzó un máximo en 1999 (2,9% del PIB) y se ha reducido hasta el 2% en 2011, debido a la crisis. La elevación de los tipos de gravamen en el impuesto sobre hidrocarburos no ha sido suficiente para compensar la disminución en el uso de los vehículos a motor.

El peso del impuesto sobre hidrocarburos dentro de esta categoría de tributos es muy elevado, siendo responsable de la mitad de la recaudación en 2011, que aumenta hasta el 55% si se incluye el impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos. El impuesto sobre las labores del tabaco es el siguiente en importancia, recauda la tercera parte del total de ingresos por impuestos especiales (0,7% del PIB). El impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas y el impuesto sobre la electricidad aportan el 0,1% del PIB, y el impuesto sobre la cerveza aporta la parte más pequeña de la recaudación.

Propuestas

Los tipos de los impuestos especiales están por debajo de los niveles europeos existiendo margen para su homologación y subida. En 2011, de acuerdo con el informe de Comisión Europea, "Taxation trends in the European Union 2013", se recaudó en el concepto de la recaudación por "excise duties and consumption taxes" (podemos traducirlo como impuestos especiales) el 2,1% del PIB, siendo el antepenúltimo país en recaudación, mientras la media de la Unión Europea por este mismo concepto lo hacía en un 2,7%; es decir 0,6 puntos porcentuales más. Dentro del campo medioambiental, la recaudación supuso el 1,6% del PIB, el último país de la Unión Europea frente a una media del 2,4%.

El desarrollo de medidas que reduzcan este diferencial aportaría importantes ingresos fiscales al país. La reducción simplemente de 0,2 puntos porcentuales del PIB supondría un incremento de la recaudación de más de 2.000 millones de euros.

Fraude fiscal

El nivel de fraude fiscal es un indicador clave de la salud de un sistema tributario y la lucha contra el mismo, un asunto básico para mantener su justicia y equidad. Su dimensión obedece a las irregularidades cometidas en la economía formal y, sobre todo, al tamaño de la economía sumergida, cuya estimación, por definición, no es una tarea sencilla. No obstante, existen investigaciones que proporcionan comparaciones internacionales, como la citada en el segundo apartado de Schneider (tabla 2.2). Según ésta, la economía informal representaba en España el 19,2% del PIB en 2011, un nivel similar al de la UE 27, 5,5 puntos porcentuales por encima del nivel de Alemania, 2 puntos por debajo de Italia, 8,2 puntos por encima de Francia y 8,7 puntos por encima del Reino Unido.

Muy probablemente, en la actualidad, el fraude en España no se localiza tanto en las cotizaciones sociales, existiendo sin duda en éstas, como en la ocultación de bases imponibles de los impuestos: IRPF, IVA y Sociedades. El motivo no es un mayor cumplimiento por las empresas de su obligación de cotizar o una mejora en los resultados de supervisión de la Inspección de Trabajo. La razón es la caída de la actividad en los sectores donde se suele detectar un mayor fraude a la Seguridad Social (construcción, comercio y hostelería) y que crecieron mucho durante la bonanza. La recaudación del IVA y el impuesto de sociedades se señalan por los expertos como las más afectadas por el fraude. En el primer caso, debido, sobre todo, al régimen de las exportaciones, que se gravan en el país de origen y no en el destino, y, en el segundo caso, por las operaciones entre empresas vinculadas, donde se pueden inflar los precios de transferencia con el fin de aumentar los gastos deducibles y pagar así menos impuestos.

La recaudación aumentaría 5 puntos del PIB, si no hubiera economía sumergida y suponiendo un tipo medio del 25% para estas actividades. Un planteamiento más realista sería recortar su ámbito hasta el nivel que representa en Alemania, lo que incrementaría la recaudación 1,4 puntos del PIB. Éste debería ser un objetivo a alcanzar en los próximos años, siendo para ello necesario:

Propuestas

1. Aumentar los recursos destinados a la lucha contra el fraude, mejorar su organización y sus posibilidades de intervención. Incrementar la plantilla de la Agencia Tributaria de los 26.376 (datos a septiembre de 2013) trabajadores actuales, en torno a 40.000 efectivos.

España adolece de una falta de medios homologable con Europa en la lucha contra el fraude. En efecto, por cada empleado de la Agencia Tributaria hay 967 personas laboralmente activas en España, mientras que en la Unión Europea esta cifra es de 435; 371 en Alemania; 744 en Italia; 392 en Francia; y 441 en el Reino Unido. Esta elevada ratio no se explica porque la lucha contra el fraude sea una actividad poco ren-

table para las arcas públicas. En 2012 la recaudación aumentó en 10.401 millones de euros como resultados de las actividades de control de la Agencia. No obstante, desde la aprobación del primer plan de lucha contra el fraude en 2006 y tras los sucesivos planes posteriores, cabría haber esperado resultados todavía mejores, lo cual está relacionado, además de con la falta de recursos, con un diseño de las figuras impositivas y un esquema sancionador poco funcionales.

Respecto al incremento de efectivos, necesario para potenciar la lucha contra el fraude y por tanto la recaudación tributaria, es necesario realizar un análisis coste-beneficio de la medida. El coste en 2013 en personal en la AEAT ascendió a unos 800 millones de euros. El reparto de efectivos por grupos es el siguiente (A1 2.389 personas; A2 7.825; C1 9.487; C2 4.992; laboral 1.666; otros 18).

Por áreas funcionales la distribución sería la siguiente:

Gestión tributaria	27,42 %
Inspección tributaria	19,29 %
Recaudación	16,62%
Aduanas	14,62%
Informática	7,91%
Resto	13,96%

La propuesta aborda un incremento de plantilla en torno al 50%. El reparto del incremento debe concentrarse en efectivos de carácter operativo (técnicos de Hacienda, agentes y auxiliares) que permitan afrontar desde una óptica operativa planes de lucha contra el fraude. El menor incremento debe producirse en el grupo A1, centrado en tareas de dirección de equipos.

Por áreas, la mayor parte del incremento debe ser absorbido por las áreas de inspección, gestión, y recaudación tributaria.

Una primera estimación aproximada del incremento en costes de personal nos llevaría a situar el nuevo coste asumido por la AEAT en torno a 1.500 millones.

Los resultados que se podrían obtener serían, por un lado, incrementar el porcentaje de cobro de las deudas pendientes (actualmente en 26.000 millones). Se podría alcanzar un objetivo de cobro de dicha cantidad, en un plazo razonable, de en torno al 25%.

Por otro lado, incrementar los ingresos directos por actuaciones contra el fraude (actualmente en unos 10.000 millones), pudiendo duplicar dicha cifra.

2. Establecer una política de pagos electrónicos, que disminuya las posibilidades de que se produzcan conductas fraudulentas.

El fomento de la utilización de medios electrónicos de pago es una herramienta útil para incrementar la transparencia en el conjunto de transacciones económicas y combatir la

economía sumergida con impacto sobre distintas figuras fiscales. La mayor extensión de estos medios, cuyo uso en España se sitúa por debajo de los países más avanzados de la UE, debe ir acompañada de un control de sus gastos, garantizándose que su coste se mantiene en niveles muy tolerables para usuarios tanto pagadores como receptores. El objetivo de estas medidas no es aumentar la recaudación por comisiones de las empresas proveedoras del servicio, que deben adecuar sus retribuciones a la ampliación del uso de los medios de pago que suministran. Asimismo, habría que reducir el límite para pagos en efectivo de los actuales 2.500 euros, al menos, hasta 500 euros.

3. Evaluar la funcionalidad o el diseño actual de las figuras impositivas en la lucha contra el fraude. Reducir al máximo las exenciones y deducciones. Establecer que cualquier cambio normativo futuro en el diseño de un impuesto debe ir acompañado de una memoria sobre su impacto en la lucha contra el fraude.
4. Modificar el régimen de responsabilidad tributaria. El actual sistema de derivación de responsabilidad es demasiado garantista e impone a la Administración Tributaria unas exigencias probatorias que hace que las derivaciones de responsabilidad sean poco efectivas en términos disuasorios y de recaudación efectiva.
5. Reformar la figura del delito fiscal, rebajando el importe para incurrir en delito (actualmente es una cuota superior a 120.000 euros), eliminando como causa exculpatoria la regularización a posteriori y estableciendo una serie de presunciones que determinen la existencia de dolo en la conducta del infractor. De esta forma se podrían objetivar algunas conductas fraudulentas, como la simulación de facturas.
6. Endurecer el régimen sancionador derivado de las cuotas defraudadas y habilitar los mecanismos necesarios para el cobro de las sanciones y las cantidades defraudadas.

El fraude fiscal no sólo se produce en la fase previa a la comprobación por Hacienda, sino que cada vez es más común que se traslade, también, a la fase recaudatoria. Así, para evitar el pago de cuotas defraudadas se producen movimientos de vaciamiento patrimonial. Esto y la grave crisis económica han provocado que la recaudación pendiente de cobro por la Agencia Tributaria se haya disparado, previéndose un saldo pendiente de 26.000 millones para 2013.

7. Modificar la Ley Concursal. Muchas sociedades se acogen a esta figura para evitar el pago a Hacienda. Ha de valorarse el régimen de calificación de créditos y la prelación entre ellos, para mejorar el tratamiento del crédito tributario que debe ser considerado con privilegio especial.
8. Elaborar un nuevo plan plurianual de lucha contra el fraude, que se acompañaría de una campaña de sensibilización que pusiera el acento tanto en los aspectos punitivos, como en los beneficios de contribuir. Su diseño tendría un carácter general, implicando a toda la sociedad. Sus actuaciones, por tanto, no sólo se centrarían en las grandes empresas y los sujetos pasivos de mayor capacidad de pago, pues, aunque la rentabilidad media de estas intervenciones es mayor, una parte importante del fraude se

concentra también fuera de este colectivo, siendo necesarias acciones específicas y campañas de sensibilización generales.

Dentro de este plan se diseñarían actuaciones selectivas centradas en las grandes fuentes de renta y riqueza: sector financiero, sanidad privada, productos de lujo, gran distribución, sector de telecomunicaciones y sector energético. Para ello se crearían equipos especializados en este tipo de empresas.

Asimismo, se diseñarían actuaciones selectivas para pymes y resto de contribuyentes. Con la información disponible en la Agencia Tributaria se puede realizar una selección de contribuyentes que presenten un determinado perfil de riesgo fiscal elevado. Los servicios territoriales son los que, con el conocimiento más cercano de la realidad que les rodea, pueden realizar este tipo de actuaciones. Con esta finalidad, se buscaría liberar recursos destinados al control extensivo o masivo de declaraciones y destinarlos al control intensivo del contribuyente con perfil de riesgo elevado.

9. Potenciar campañas de sensibilización de los efectos negativos del fraude fiscal en la sociedad, favoreciendo la existencia de reproche social a las conductas defraudatorias y la colaboración con las Administraciones Públicas como instrumentos al servicio del ciudadano para combatir conductas fraudulentas.
10. Potenciar acciones que agilicen el cobro de las deudas pendientes (26.000 millones), tales como: agilizar los procedimientos de subasta o reforzar la posición de la Administración Tributaria en los procesos concursales de tal forma que se potencien las derivaciones de responsabilidad a los administradores.

Anexo

Tabla A.1

Cuadro 1. BENEFICIOS FISCALES 2014 EN EL IRPF, POR CONCEPTOS

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
A. Redacciones en la base Imponible:	-	10.628,90	68,5%
A1. Rendimientos del trabajo ⁽¹⁾	18.320.263	6.932,46	44,7%
A2. Prolongación laboral ⁽¹⁾	57.122	26,73	0,2%
A3. Movilidad geográfica ⁽¹⁾	36.914	13,57	0,1%
A4. Discapacidad de trabajadores activos ⁽¹⁾	297.143	164,54	1,1%
A5. Arrendamiento de viviendas	960,420	479,51	3,1%
A6. Tributación conjunta	3.802.792	1.804,72	11,6%
A7. Aportaciones a sistemas de previsión social	3.821.542	1.086,92	7,0%
A8. Aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados	4.517	1,93	0,0%
A9. Cuotas y aportaciones a partidos políticos	98.923	2,77	0,0%
A10. Rendimientos de determinadas actividades económicas	4.374	1,80	0,0%
A11. Rendimientos de PYME por mantenimiento o creación empleo	57.756	61,90	0,4%
A12. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva	814.392	47,65	0,3%
A13. Rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa ⁽²⁾	55.000	4,40	0,0%
B. Especialidades de las anualidades por alimentos	231.566	127,09	0,8%
C. Deducciones en la cuota:	-	3.529,49	22,8%
C1. Inversión en vivienda habitual ⁽³⁾	5.251.715	1.785,43	11,5%
C2. Alquiler de la vivienda habitual	817.263	168,38	1,1%
C3. Actividades económicas	6.785	6,09	0,0%
C4. Inversión de beneficios ⁽²⁾	200.000	37,63	0,2%
C5. Inversión en empresas de nueva o reciente creación ⁽²⁾	450	1,38	0,0%
C6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	512	0,94	0,0%
C7. Reserva de inversiones en Canarias	924	8,88	0,1%
C8. Donativos	2.609.441	85,38	0,6%
C9. Patrimonio histórico	3.199	0,17	0,0%
C10. Rentas en Ceuta y Melilla	44.123	60,03	0,4%
C11. Cuentas ahorro-empresa	665	0,32	0,0%
C12. Rendimientos del trabajo o de actividades económicas ⁽¹⁾	3.004.570	575,51	3,7%
C13. Compensación fiscal por determinados rendimientos de capital mobiliario	142.864	39,96	0,3%
C14. Maternidad	825.554	759,39	4,9%

Cuadro 1. BENEFICIOS FISCALES 2014 EN EL IRPF, POR CONCEPTOS

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
D. Exenciones:	-	1.220,96	7,9%
D1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	41.369	258,01	1,7%
D2. Gravamen especial sobre los permisos de determinadas loterías y apuestas ⁽³⁾	-	364,38	2,3%
D3. Premios literarios, artísticos y científicos	520	1,26	0,0%
D4. Pensiones de invalidez	913.884	251,03	1,6%
D5. Prestaciones por actos de terrorismo	4.274	1,57	0,0%
D6. Ayudas SIDA y hepatitis C	1.110	0,18	0,0%
D7. Indemnización por despido	1.189.125	137,34	0,9%
D8. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad	1.114.484	117,74	0,8%
D9. Pensiones de la Guerra Civil	4.915	1,92	0,0%
D10. Gratificaciones por misiones internacionales	10.900	23,80	0,2%
D11. Prestaciones por desempleo de pago único	142.727	11,96	0,1%
D12. Ayudas económicas a deportistas	1.250	0,84	0,0%
D13. Ayudas económicas a deportistas	22.200	7,96	0,1%
D14. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	4.802	0,43	0,1%
D15. Becas públicas	277.663	20,94	0,1%
D16. Prestaciones por entierro o sepelio	133.624	0,39	0,0%
D17. Prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados	9.144	0,13	0,0%
D18. Prestaciones económicas de dependencia	282.909	18,24	0,1%
D19. Prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos	17.726	0,45	0,0%
D 20. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	2,39	0,0%
E. Operaciones financieras con bonificación	-	7,21	0,00%
TOTAL	-	15.513,65	100%

Tabla A.2

**Cuadro 3. BENEFICIOS FISCALES 2014 EN EL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES, POR CONCEPTOS**

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
A. Ajustes en la base imponible:	-	251,74	7,6%
A1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	5.223	94,47	2,9%
A1. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	2.607	112,59	3,4%
A2. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje		28,03	0,8%
A3. Incentivos fiscales al mecenazgo	896	11,42	0,3%
A4. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	5,23	0,2%
B. Tipos reducidos:	379.307	1.251,57	37,8%
B.1. Tipo del 25% para PYME	285.664	495,53	15,0%
B.2. Reducción del tipo para PYME por mantenimiento o creación de empleo	66.507	365,76	11,1%
B.3. Reducción del tipo para entidades de nueva creación ⁽¹⁾	20.000	176,00	5,3%
B.4. Sociedades de inversión	1.583	52,43	1,6%
B.5. Restantes entidades	5.553	161,85	4,9%
C. Bonificaciones en la cuota Integra:	-	188,23	5,7%
C.1. Cooperativas especialmente protegidas	1.839	15,41	0,5%
C.2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	684	22,50	0,7%
C.3. Actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales	263	26,34	0,9%
C.4. Operaciones financieras	273	14,21	0,4%
C.5. Empresas navieras en Canarias	22	2613	0,8%
C.6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	305	59,17	1,8%
C.7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	457	21,87	0,7%

**Cuadro 3. BENEFICIOS FISCALES 2014 EN EL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES, POR CONCEPTOS**

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
D. Deducciones en la cuota integra:	-	1.618,41	48,9%
D.1. Protección del medio ambiente	298	12,45	0,4%
D.2. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	394	3,11	0,1%
D.3. Creación de empleo por contratos de apoyo a los emprendedores ⁽²⁾	13.307	40,27	1,2%
D.4. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	1.969	243,27	7,3%
D.5. Producciones cinematográficas	31	5,89	0,2%
D.6. Patrimonio histórico	12	0,02	0,0%
D.7. Formación profesional	1.883	0,49	0,0%
D.8. Edición de libros	62	0,59	0,0%
D.9. Inversiones en Canarias	4.217	107,62	3,3%
D.10. Reinversión de beneficios extraordinarios	3.026	174,15	5,3%
D.11. Inversión de beneficios de PYME ⁽¹⁾	185.000	547,00	16,5%
D.12. Donaciones	6.260	67,34	2,0%
D.13. Acontecimientos de excepcional interés público	429	77,19	2,3%
D.14. Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores		339,02	10,2%
TOTAL		3.309,95	100%

Tabla A.3

Bienes y servicios que podrán estar sujetos a tipo reducido según la normativa europea (Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, artículo 98)

- 1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios;
- 2) Suministro de agua;
- 3) Los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina;
- 4) Los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles;
- 5) Transporte de personas y de sus equipajes;
- 6) Suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario;
- 7) Derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural;
- 8) Recepción de servicios de radiodifusión y televisión;
- 9) Prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adecuados a los mismos;
- 10) Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social;
- 11) Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios;
- 12) Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas;

- 13) Derecho de acceso a manifestaciones deportivas;
- 14) Derecho de utilizar instalaciones deportivas;
- 15) Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesta en los artículos 132, 135 y 136;
- 16) Prestación de servicios por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad;
- 17) Prestación de asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) a e) del apartado 1 del artículo 132;
- 18) Prestaciones de servicios en relación con la limpieza de las vías públicas, la recogida de basuras y tratamiento de residuos, que no sean los prestados por los órganos mencionados en el artículo 13.

Asimismo, el artículo 106 de la Directiva autoriza a aplicar hasta el 31 de diciembre de 2013, a más tardar, los tipos reducidos previstos en el artículo 98, a los siguientes servicios de gran intensidad de mano de obra, con un máximo de dos categorías:

- 1) Pequeños servicios de reparación de:
 - a. Bicicletas;
 - b. Calzado y artículos de cuero;
 - c. Prendas de vestir de ropa blanca (incluida la reparación y arreglo);
- 2) Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro;
- 3) Limpieza de cristales y limpieza de viviendas particulares;
- 4) Servicios de asistencia a domicilio (como la ayuda doméstica, el cuidado de niños y la ayuda a los ancianos, enfermos o discapacitados);
- 5) Peluquería.

Tabla A.4

Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general

(Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, artículo 132)

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones;
- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;
- d) las entregas de órganos, sangre y leche humanos;
- e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;
- f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;
- h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;
- j) las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria;
- k) las cesiones de personal por instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) e i) y con fines de asistencia espiritual;
- l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;
- n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;
- o) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los organismos cuyas operaciones estén exentas, de conformidad con las letras b), g), h), i), l), m) y n), con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- p) el transporte de enfermos o de heridos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin, cuando sea realizado por organismos debidamente autorizados;
- q) las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.

Tabla A.5

Exenciones relativas a otras actividades

(Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006, artículo 135)

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- | | |
|---|--|
| a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros; | la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos- valores, con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15; |
| b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron; | g) la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros; |
| c) la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron; | h) las entregas, por su valor facial, de sellos de Correos que tengan valor postal en sus territorios respectivos, de timbres fiscales y de otros valores similares; |
| d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos; | i) las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro; |
| e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático; | j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12; |
| f) las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y | k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12; |
| | l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. |

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

- | | |
|--|---|
| a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar; | b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos; |
| | c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija; |
| | d) los alquileres de cajas de seguridad. |
- Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1.

Tabla A.6

Comparativas europeas¹

Presión fiscal comparada
(Elab.propia sobre Taxation trends in the European Union. Eurostat 2013)

Datos 2011	ESPAÑA	UE 27	ALEMANIA	ITALIA	FRANCIA	REINO UNIDO
A. Estructura de ingresos						
1. IMPUESTOS INDIRECTOS	10,2	13,4	11,5	14,4	15,5	13,6
a) IVA	5,4	7,1	7,3	6,2	7	7,3
b) Impuestos especiales	2,1	2,7	2,6	2,1	2,2	3,4
c) O. impuestos sobre productos (incluye carga a importación)	1,2	1,5	0,9	3	1,9	1,2
d) O. impuestos sobre producción	1,5	2,1	0,7	3	4,4	1,7
2. IMPUESTOS DIRECTOS	9,9	12,9	11,6	14,8	11,8	15,9
a) Ingresos personales	7,4	9,1	8,4	11,5	7,9	10,1
b) Impuestos sobre sociedades	1,9	2,5	2,6	2,3	2,3	3,1
c) Otros.	0,6	1,2	0,6	1	1,7	2,7
3. Contribuciones Sociales	12,1	12,7	15,5	13,4	16,9	6,7
a) Empleadores	8,5	7,3	6,7	9,2	11,5	3,9
b) Empleados	1,9	3,8	6,3	2,4	4,1	2,6
c) Autónomos	1,7	1,5	2,5	1,8	1,3	0,2
Menos dudoso cobro	0,8				0,3	0
Total	31,4	38,8	38,7	42,5	43,9	36,1
C. Estructura por función económica						
1. Consumo	8,4	11,2	10,9	10,8	11,1	11,9
2. Trabajo	17,2	19,7	21,6	21,8	22,9	14,2
a) Empleado.	15,9	17,9	19	19,2	21,2	14
a.1) a cargo del empleador	8,5	8	6,7	10,7	12,9	3,9
a.2) a cargo del empleado	7,4	10	12,3	8,4	8,3	10,1
b) No empleado.	1,4	1,8	2,6	2,6	1,7	0,2
3.Capital	6,6	8	6,2	10	10,2	10
a) Renta de capital y empresarial	4,2	5,4	5,1	7,4	5,6	5,7
a.1) Impuesto sobre sociedades	1,9	2,6	2,6	2,8	2,3	3,1

¹ Este primer cuadro, de elaboración propia a partir de los datos de Eurostat citados, pretende mostrar de forma didáctica una comparativa homogénea de presión fiscal por países. El resto de cuadros de esta tabla A.6 de este anexo, se presentan en versión original para completar esta información y, especialmente, mostrar la serie histórica reciente que permite apreciar que 2011 forma parte de una tendencia estructural.

Presión fiscal comparada
(Elab.propia sobre Taxation trends in the European Union. Eurostat 2013)

Datos 2011	ESPAÑA	UE 27	ALEMANIA	ITALIA	FRANCIA	REINO UNIDO
a.2) Impuesto de los hogares	0,8	0,8	0,5	1,1	1	1,3
a.3) Autónomos	1,6	2	2	3,5	2,3	1,2
4. Stocks de capital/riqueza	2,4	2,6	1,1	2,6	4,6	4,4
D. Impuestos medioambientales						
1. Impuestos medioambientales	1,6	2,4	2,3	2,8	1,8	2,6
a) Energía	1,3	1,8	1,8	2,1	1,5	1,9
a.1.) De los cuales impuestos sobre combustibles de transportes	1,1	1,4	1,4	1,6	1,2	1,7
b) Transportes (excluido combustibles=	0,3	0,5	0,4	0,7	0,2	0,6
c) Polución/recursos	0,02	0,1	0,06	0,03	0,11	0,09
E. Impuestos sobre la propiedad						
1. Impuestos sobre la propiedad	2	2,1	0,9	2,1	3,2	4,2
a) Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria	1	1,3	0,5	0,7	1,9	3,4
b) Otros impuestos sobre la propiedad	1	0,8	0,4	1,4	1,3	0,8
F. Tipos fiscales implícitos						
1) Consumo	14	20,1	20,1	17,4	19,9	19,5
2) Trabajo	33,2	35,8	37,1	42,3	38,6	26

Impuestos especiales y medioambientales

Tabla 5: Ingresos fiscales por impuestos medioambientales en la UE

País	1995-2011, % de PIB				Diferencia (p.p.)	
	1995	2000	2005	2011	1995-2011	2000-2011
BE	2,2	2,3	2,3	2,1	-0,1	-0,2
BG	1,8	2,7	3,0	2,9	1,1	0,2
CZ	2,7	2,4	2,6	2,3	-0,4	-0,1
DK	4,4	4,7	4,9	4,1	-0,3	-0,6
DE	2,3	2,4	2,5	2,3	0,0	-0,1
EE	1,0	1,7	2,3	2,8	1,8	1,1
IE	3,0	2,8	2,5	2,6	-0,4	-0,2

Impuestos especiales y medioambientales

Tabla 5: Ingresos fiscales por impuestos medioambientales en la UE

País	1995-2011, % de PIB				Diferencia (p.p.)	
	1995	2000	2005	2011	1995-2011	2000-2011
EL	3,1	2,3	2,1	2,7	-0,4	0,4
ES	2,2	2,2	1,9	1,6	-0,6	-0,6
FR	2,5	2,2	1,9	1,8	-0,7	-0,4
IT	3,6	3,2	2,8	2,8	-0,8	-0,4
CY	2,9	2,7	3,5	2,9	0,0	0,2
LV	1,1	2,4	2,7	2,5	1,4	0,1
LT	1,9	2,5	2,3	1,7	-0,2	-0,8
LU	3,0	2,8	2,9	2,4	-0,6	-0,4
HU	2,9	3,0	2,8	2,5	-0,4	-0,5
MT	3,1	3,6	3,2	3,2	0,1	-0,4
NL	3,6	3,9	3,9	3,9	0,3	0,0
AT	2,1	2,4	2,6	2,4	0,3	0,0
PL	1,8	2,1	2,6	2,6	0,8	0,5
PT	3,4	2,6	3,0	2,4	-1,0	-0,2
RO	0,0	3,4	2,0	1,9	1,9	-1,5
SI	4,2	2,9	3,2	3,4	-0,8	0,5
SK	2,3	2,2	2,4	1,8	-0,5	-0,4
FI	2,9	3,1	3,1	3,1	0,2	0,0
SE	2,8	2,8	2,9	2,5	-0,3	-0,3
UK	2,9	3,0	2,5	2,6	-0,3	-0,4
IS	3,2	3,3	2,9	1,9	-1,3	-1,4
MEDIA UE-27						
Ponderada	2,7	2,7	2,5	2,4	-0,3	-0,3
Aritmética	2,6	2,8	2,8	2,6	0,0	-0,2
MEDIA EA-17						
Ponderada	2,7	2,6	2,5	2,3	-0,4	-0,3
Aritmética	2,8	2,7	2,7	2,6	-0,2	-0,1

Fuente: Servicios de la Comisión Europea

Fuente: Taxation trends in the European Union. Eurostat 2013

Comparativa europea. Presión fiscal por todos los conceptos

Media ponderada UE-27	2000	2003	2006	2007	2008	2009	2011	Ingresos en 2011
A. Estructura de ingresos	% de PIB							€ miles de millones
1. Impuestos indirectos	13,7	13,3	13,5	13,4	13,1	12,9	13,4	1.695,9
a) IVA	7,0	6,8	7,0	7,0	6,9	6,7	7,1	904,0
b) Impuestos especiales	3,0	3,0	2,7	2,6	2,6	2,6	2,7	338,7
c) O. impuestos sobre productos	1,7	1,6	1,8	1,8	1,6	1,5	1,5	188,1
d) O. impuestos sobre producción	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,1	2,1	265,2
2. Impuestos directos	14,1	12,9	13,7	13,8	13,8	12,8	12,9	1.628,0
a) Ingresos personales	9,8	9,2	9,2	9,4	9,4	9,3	9,1	1.155,7
b) Impuestos sobre sociedades	3,1	2,4	3,3	3,3	3,0	2,2	2,5	316,2
c) Otros.	1,1	1,3	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2	156,0
3. CONTRIBUCIONES SOCIALES	12,7	12,7	12,4	12,2	12,5	12,9	12,7	1.602,5
a) Empleadores	7,2	7,3	7,1	7,1	7,2	7,4	7,3	921,8
b) Empleados	4,1	3,9	3,8	3,7	3,8	3,8	3,8	486,0
c) Autónomos	1,4	1,4	1,5	1,4	1,5	1,6	1,5	194,7
TOTAL	40,4	38,8	39,5	39,4	39,3	38,4	38,8	4.910,1
C. Estructura por función económica	% de PIB							
1. Consumo	11,4	11,1	11,1	11,0	10,9	10,7	11,2	1.421,5
2. Trabajo	20,1	19,8	19,3	19,1	19,6	20,0	19,7	2.496,2
a) Empleado	18,4	18,0	17,6	17,5	17,9	18,1	17,9	2.263,7
a.1) a cargo del empleador	7,8	7,9	7,7	7,7	7,8	8,0	8,0	1.005,7
a.2) a cargo del empleado	10,7	10,2	9,9	9,9	10,0	10,1	10,0	1.25,0
b) No empleado	1,7	1,8	1,7	1,6	1,7	1,9	1,8	232,5

Comparativa europea. Presión fiscal por todos los conceptos

Media ponderada UE-27	2000	2003	2006	2007	2008	2009	2011	Ingresos en 2011
3.Capital	8,9	8,0	9,2	9,3	8,9	7,8	8,0	1.008,1
a) Renta de capital y empresarial	6,2	5,3	6,3	6,5	6,1	5,2	5,4	679,2
a.1) Impuesto sobre sociedades	3,2	2,6	3,4	3,4	3,1	2,3	2,6	324,8
a.2) Impuesto de los hogares	0,8	0,6	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	98,2
a.3) Autónomos	2,2	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,0	2562
4. Stocks de capital/riqueza	2,7	2,6	2,9	2,8	2,8	2,7	2,6	328,9
D. Impuestos medioambientales	% de PIB							
1. Impuestos medioambientales	2,7	2,6	2,5	2,4	2,3	2,4	2,4	302,7
a) Energía	2,1	2,0	1,9	1,8	1,7	1,8	1,8	226,1
a.1.) De los cuales sobre combustibles de transportes		1,6	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4	
b) Transportes (excluido combustibles)	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	63,3
c) Polución/recursos	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	13,3
E. Impuestos sobre la propiedad	% de PIB							
1. Impuestos sobre la propiedad	2,1	2,0	2,3	2,2	2,2	2,0	2,1	261,3
a) Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1	1,2	1,3	159,2
b) Otros impuestos sobre la propiedad	0,9	0,8	1,1	1,1	1,1	0,8	0,8	102,1
F. Tipos fiscales implícitos	%							
1) Consumo	20,1	19,7	19,9	20,1	19,7	19,1	20,1	
2) Trabajo	36,4	35,7	35,7	35,9	36,1	35,4	35,8	
Crecimiento real PIB	3,9	1,4	3,3	3,2	0,3	-4,3	1,6	

España	2000	2003	2006	2007	2008	2009	2011	2011	
A. Estructura de ingresos	% de PIB							Ranking	Miles de millones €
1. Impuestos indirectos	12,0	11,8	12,8	11,9	10,1	9,1	10,2		108,5
a) IVA	6,2	6,0	6,5	6,0	5,1	4,1	5,4	27	57,4
b) Impuestos especiales	2,6	2,5	2,2	2,2	2,2	2,2	2,1	25	22,8
c) O. impuestos sobre productos	1,9	2,3	2,9	2,6	1,7	1,4	1,2	11	12,9
d) O. impuestos sobre producción	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,3	1,5	12	15,4
2. Impuestos directos	10,6	10,4	12,3	13,5	11,2	10,1	9,9	15	105,5
a) Ingresos personales	6,7	6,4	7,2	7,8	7,4	7,1	7,4	13	79,1
b) Impuestos sobre sociedades	3,1	3,1	4,2	4,8	2,9	2,3	1,9	22	19,9
c) Otros.	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,7	0,6	17	6,6
3. Contribuciones sociales	12,0	12,2	12,1	12,2	12,3	12,4	12,1	12	129,0
a) Empleadores	8,7	8,8	8,8	8,9	8,9	8,7	8,5	7	90,5
b) Empleados	1,9	1,9	1,9	1,9	2,0	2,0	1,9	23	20,4
c) Autónomos	1,4	1,4	1,4	1,4	1,5	1,8	1,7	9	18,1
Menos dudoso cobro	0,5	0,5	0,4	0,5	0,6	0,9	0,8		
TOTAL	34,1	33,9	36,8	37,1	33,0	30,7	31,4	21	334,0
C. Estructura por función económica	% de PIB								
1. Consumo	10,0	9,6	9,9	9,3	8,2	7,3	8,4	27	89,8
2. Trabajo	15,8	16,0	16,4	17,0	17,0	17,0	17,2	13	183,2
a) Empleado	15,1	15,3	15,8	16,1	16,0	15,7	15,9	14	168,7
a.1) a cargo del empleador	8,7	8,8	8,8	8,9	8,9	8,7	8,5	9	90,5
a.2) a cargo del empleado	6,6	6,4	6,8	7,3	7,2	7,1	7,4	16	78,2
b) No empleado	0,7	0,8	0,8	0,8	1,0	1,3	1,4	12	14,4

España	2000	2003	2006	2007	2008	2009	2011	2011	
3.Capital	8,9	8,7	11,0	11,3	8,3	7,3	6,6	14	70,1
a) Renta de capital y empresarial	6,0	5,7	7,1	7,8	5,6	4,8	4,2	19	44,8
a.1) Impuesto sobre sociedades	3,1	3,1	4,2	4,8	2,9	2,3	1,9	22	19,9
a.2) Impuesto de los hogares	0,9	0,7	1,1	1,2	1,0	0,9	0,8	11	8,1
a.3) Autónomos	2,0	1,9	1,8	1,9	1,7	1,6	1,6	11	16,9
4. Stocks de capital/riqueza	2,8	3,0	3,8	3,6	2,8	2,5	2,4	8	25,3
D. Impuestos medioambientales	% de PIB								
1. Impuestos medioambientales	2,2	2,1	1,9	1,8	1,7	1,7	1,6	27	16,7
a) Energía	1,7	1,6	1,4	1,4	1,3	1,3	1,3	27	13,6
a.1.) De los cuales sobre combustibles de transportes	1,5	1,4	1,2	1,2	1,1	1,1	1,1	26	
b) Transportes (excluido combustibles)	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	18	28,0
c) Polución/recursos	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02	21	0,2
E. Impuestos sobre la propiedad	% de PIB								
1. Impuestos sobre la propiedad	2,2	2,5	3,3	3,1	2,4	2,1	2,0	6	21,3
a) Impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9	1,0	7	10,8
b) Otros impuestos sobre la propiedad	1,5	1,9	2,6	2,3	1,6	1,2	1,0	6	10,5
F. Tipos fiscales implícitos	%								
1) Consumo	15,8	15,9	16,6	15,7	13,9	12,5	14,0	27	
2) Trabajo	30,5	31,6	32,9	33,7	32,4	31,4	33,2	14	
3) Capital	29,3	29,4	39,4	41,6	31,0	26,3			
a) Capital y Actividades empresariales	20,0	19,2	25,7	28,6	20,7	17,3			
b) Sociedades	28,8	29,1	45,8	55,4	31,7	21,5			
c) Hogares	14,9	12,6	14,1	14,6	13,4	12,8			
Crecimiento real PIB	5,0	3,1	4,1	3,5	0,9	-3,7	0,7		

Tabla A.7

Las 15 actuaciones de la OCDE contra la evasión fiscal

(Cumbre del G-20 - San Petersburgo)

Economía digital. El plan llama a identificar los principales problemas que presenta la economía digital en el actual marco tributario y desarrollar soluciones. Un reto, por ejemplo, es la capacidad de una empresa de tener una presencia digital significativa en un país sin estar sujeta a sus tributos. Septiembre de 2014.

Compañías extranjeras. Desarrollar recomendaciones con el fin de diseñar normas de control de compañías extranjeras. Septiembre de 2015.

Limitar la erosión de la base imponible. Recomendaciones para limitar el uso de deducciones y cambios en las directrices de los precios de transferencia, que son los precios en las operaciones entre filiales. Septiembre y diciembre 2015, respectivamente.

Modernizar la persecución de las prácticas perjudiciales. Mejorar la transparencia con intercambio espontáneo sobre los regímenes preferenciales. La revisión de los marcos nacionales debe acabar en septiembre de 2014 y la estrategia para ampliarlo a países fuera de la OCDE en septiembre de 2015.

Prevenir los tratados abusivos. Desarrollar modelos de tratados que prevengan el uso de beneficios fiscales de forma inadecuada. Cambios en el modelo tributario de la OCDE que eviten la doble imposición (septiembre de 2014) y recomendaciones para las normas de los países (previsto en la misma fecha).

Aclarar lo que es un establecimiento permanente. Cambios en la definición de lo que es un negocio estable para impedir que las empresas rehúyan su jurisdicción fiscal de forma artificial. Septiembre de 2015.

Contra el desvío de beneficios. Evitar el uso fraudulento del movimiento de valores intangibles entre los países miembro para evitar el fisco. Cambios normativos en septiembre de 2015.

Neutralizar los efectos de acuerdos de incompatibilidad. Buscar medidas que eviten el uso de instrumentos híbridos para obtener beneficios de los tratados de forma injusta. Septiembre de 2014.

Capital viajero. Prevenir el desvío de capital o riesgos excesivos de unos Estados a otros y que el precio de las transferencias responda a la creación de valor. Septiembre de 2015.

Operaciones innecesarias. Normas que impidan transacciones que no tendrían por qué realizarse con terceros y aclarar sus circunstancias por si esconden formas de evitar impuestos. Septiembre de 2015.

Más datos sobre el impacto del desvío de beneficios. Recomendaciones para recopilar estos datos. Septiembre de 2015.

Más transparencia. Requerir a los Estados que revelen sus planes fiscales. Septiembre de 2014.

Revisar la documentación de los precios de transferencia fijados en las operaciones entre las filiales de empresas. Septiembre de 2014.

Hacer más efectivos los **mecanismos de resolución de conflictos.** Septiembre de 2015.

Desarrollar un instrumento multilateral que capacite a las jurisdicciones que quieren implantar medidas en el marco de este plan de acciones contra el desvío de beneficios o quieren establecer acuerdos fiscales bilaterales. Diciembre de 2015.

CUADERNOS

de información sindical

