



# Propuesta sindical para una profunda reforma tributaria

Con criterios de progresividad y  
redistributivos



**Edita:** Confederación Sindical de CC00  
**Madrid.** Febrero 2020

# Propuesta sindical para una profunda reforma tributaria

**Con criterios de progresividad y  
redistributivos**

El sistema tributario tiene un fuerte impacto social, facilitando el acceso a servicios públicos de calidad y contando con sistemas de protección social frente a un tipo determinado de contingencia (la enfermedad, el desempleo, la discapacidad, la vejez...).

Tiene, también, un impacto positivo sobre la reducción de la desigualdad social y territorial, al promover una redistribución de la riqueza entre diferentes ámbitos. Y tiene, sin duda, un impacto económico sobre el crecimiento y la capacidad de generar empleo.



## Contenido

<b>PRESENTACIÓN.....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>9</b>
<b>EL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA.....</b>	<b>12</b>
Ingresos y gastos: un balance que señala insuficiencias.....	12
La evasión y la elusión fiscal socavan la legitimidad del sistema.....	18
Estructura de los ingresos y progresividad fiscal .....	30
Competencias y corresponsabilidad entre niveles de gobierno .....	39
<b>RAZONES PARA UNA NUEVA REFORMA .....</b>	<b>47</b>
<b>PRINCIPIOS Y OBJETIVOS .....</b>	<b>52</b>
<b>PROPUESTAS .....</b>	<b>54</b>

## PRESENTACIÓN

El sistema tributario es un elemento básico de cualquier estructura de Estado.

Determina los mecanismos de recaudación, progresividad, suficiencia, inversión y gasto público, con especial relevancia en la prestación de servicios públicos básicos.

El sistema fiscal no es sólo qué se recauda y cómo se hace, como se entiende generalmente, de forma incorrecta y, a veces, interesada.

El artículo 31 de la Constitución Española lo define bien: del lado de los ingresos, en su apartado 1, *“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”*, al tiempo que desde el lado del gasto continúa en su apartado 2 *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*.

Por tanto, tan integrante del sistema fiscal es cómo se gastan o invierten los recursos públicos, como la forma en que se recaudan.

España presenta un déficit en la construcción de nuestro sistema tributario. Este se ha construido prácticamente en democracia, con el antecedente de los impuestos sobre utilidades y producto (basados en la proporcionalidad y sin progresividad) propios de la orientación liberal y poco ambiciosa del sistema fiscal en la Dictadura franquista, que soportaba elevados niveles de fraude y economía sumergida, y que rehuyó construir una estructura fiscal comparable a la de los países de nuestro entorno tras la II Guerra Mundial, basados en esquemas de financiación del estado del bienestar sobre impuestos progresivos sobre la renta y sobre el volumen de ventas (el actual IVA).

España se incorpora de forma tardía, a partir de la llegada de las estructuras democráticas, a la construcción de un sistema fiscal homologable a los existentes en Europa para financiar el Estado del bienestar. Durante su progresiva implantación se produce, además, un cambio de orientación en todo el mundo occidental en el que la imposición indirecta gana peso frente a la directa, y la progresividad, manteniéndose como rasgo de los sistemas tributarios, disminuye en intensidad.

El resultado es que mantenemos una estructura formalmente comparable a los países de nuestro entorno, con figuras fiscales homologables, pero con una eficiencia y equidad claramente inferior, tanto por la presencia de un fraude fiscal superior como por la proliferación de fórmulas legales de elusión fiscal que hacen que la recaudación sea inferior a la que deberíamos tener.

La referencia para determinar la necesidad de mejorar y completar, en términos de equidad y suficiencia, nuestro sistema fiscal es, necesariamente, la de los países con los que compartimos el modelo social europeo y la necesidad de mantener una cobertura pública de los elementos determinantes del denominado estado de bienestar, adaptado lógicamente a las realidades de nuestra época y a las exigencias que el proceso de envejecimiento de la población ligado al

aumento de esperanza de vida y, muy especialmente y de forma más intensa, la llegada a las edades de jubilación de las generaciones del baby boom, sin duda, el reto más relevante, aunque acotado en el tiempo, que hemos de abordar.

Ciertamente, hay países con menor contribución fiscal que España normalmente asociados a modelos económicos y sociales más débiles, en cuanto a la garantía de prestación de servicios públicos esenciales, y con mayores cotas de desigualdad ligadas a una menor redistribución de la renta. Con estas las comparaciones pierden homogeneidad. Por ello, los recientes intentos de mostrar la contribución fiscal en España en comparación con la OCDE y no con la Unión Europea y, más concretamente con la eurozona, pueden no ser inocentes. Pretenden cambiar los ámbitos de comparación, combinando países con modelos económicos más liberales y modelos sociales más débiles, para sostener la pretensión de no aumentar y mejorar nuestros mecanismos de redistribución de rentas a través del ingreso fiscal y la inversión y gasto públicos.

La financiación autonómica es una cuestión clave en este engranaje, en el marco de un Estado descentralizado como el nuestro. La adecuada definición de los elementos de corresponsabilidad fiscal, transparencia y cooperación, son imprescindibles. Evitar el dumping y la competencia fiscal entre países es un reto de las instituciones y organismos supranacionales; evitarlo entre los distintos niveles del Estado, es una materia que debe ser abordada también en este marco.

Transparencia y rigor en el gasto e inversión pública. Contabilidad de costes e información pública, como elementos que deben acompañar la suficiencia y progresividad de la recaudación, ligados a renta y riqueza, y tratamiento homogéneo de las diferentes fuentes de renta (capital y trabajo, esencialmente)

Claridad, pedagogía, campañas de sensibilización constantes, generar sentimiento de rechazo al fraude y la elusión fiscal, son también determinantes. Las personas que defraudan a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social no son listas, son tramposas, cuando no delincuentes, a la vista de la magnitud de lo defraudado. Reducir o eliminar las múltiples posibilidades de elusión fiscal, generalmente para las rentas más altas o, muy especialmente, en el Impuesto de Sociedades, son también condiciones necesarias.

En este sentido, saludamos los compromisos que el nuevo Gobierno de coalición entre el PSOE y Unidas Podemos anuncia para mejorar los mecanismos de recaudación fiscal y de redistribución primero y re-distribución después de renta en España, pero no podemos dejar de mostrar nuestra preocupación por la falta de correspondencia entre los nuevos recursos que se van a generar y los nuevos retos que se quieren acometer.

Las medidas anunciadas en materia de incremento de ingresos públicos no superan, según la estimación de nuestro Gabinete Económico, la cifra de 3.000 millones de ingresos adicionales; los compromisos que se incluyen en el Acuerdo de 30 de diciembre de 2019 para el Gobierno de Coalición, pueden duplicar esa cifra (en el proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2019 se cuantificaron los compromisos allí incluidos, en 5.729 Mill €); al tiempo que se mantiene el compromiso de cumplimiento con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea y, por tanto, con el equilibrio presupuestario en los próximos años.

Por tanto, las medidas anunciadas para mejorar la recaudación, siendo positivas, tanto en términos cuantitativos como de equidad, son un avance sobre la situación precedente pero, en modo alguno, son la reforma fiscal que este país necesita.

Por otra parte, la financiación de los compromisos anunciados requerirá de un incremento notable de recaudación ligado al ciclo económico, o de medidas adicionales a las que han previsto. Quizás de ambas cosas, pero cuanto antes lo aclaremos, se adopten las medidas complementarias necesarias y se explique de forma clara y suficiente a la población, mejor.

En este contexto, desde CCOO, presentamos esta actualizada **“Propuesta sindical para una profunda reforma tributaria, con criterios de progresividad y redistributivos”**, de carácter estratégico para nuestro país, que da continuidad a un trabajo serio y riguroso en esta materia durante muchos años, que emplaza a nuestros poderes públicos a abordar esta cuestión de forma global, completa, suficiente, en el menor plazo de tiempo posible.

Para finalizar, quiero agradecer y reconocer expresamente el trabajo de elaboración y coordinación de este documento a Fernando Puig-Samper y Carlos Martín Urriza, integrando en él asimismo las aportaciones de los equipos de personas que conforman el Gabinete Económico Confederal de CCOO y la Secretaría de Políticas Públicas y Protección Social de CCOO. Singularmente, las aportaciones y explotación de información y datos, de Alfonso de Lara Guarch, han sido, una vez más, básicas para este trabajo.

El resultado recoge de forma precisa una caracterización actualizada de nuestro sistema tributario, su percepción por la sociedad, las deficiencias que observamos y da continuidad, recogiendo y completándolas, a las propuestas que desde CCOO hemos ido haciendo públicas, incluso de forma más detallada, en trabajos anteriores.

Los retos que nuestro país tiene que abordar, en relación con un necesario nuevo modelo productivo, la provisión adecuada de servicios públicos y sistemas de protección social cuya demanda es creciente en el marco actual de reto demográfico, la transición tecnológica ligada al imparable proceso de digitalización, la transición justa en relación con el cambio climático, también con el citado proceso de digitalización, la necesaria inversión en infraestructuras que refuercen la cohesión social y territorial, entre otras, son prioridades que no pueden esperar más.

*Carlos Bravo Fernández*  
*Secretario de Políticas Públicas y Protección Social de CCOO*

## INTRODUCCIÓN

A veces, hablar de impuestos se antoja aburrido o complejo. O ambas cosas a la vez. *“Bah, prefiero ver una serie. Breaking bad, por ejemplo”*. Bueno, no está mal la opción, pero hay que reconocer que el guión no se sostendría en España. Walter White hubiera sido atendido de su cáncer de pulmón en el Servicio Público de Salud correspondiente, sin necesidad de dedicarse a producir y distribuir metanfetamina azul para conseguir el dinero exigido para ello. Pues este trabajo va de esto, de cómo conseguir el dinero suficiente para mantener en buen funcionamiento los servicios públicos o poder invertir en infraestructuras o en investigación.

Al fin y al cabo, el sistema tributario tiene un fuerte impacto social, facilitando el acceso a servicios públicos de calidad y contando con sistemas de protección social frente a un tipo determinado de contingencia (la enfermedad, el desempleo, la discapacidad, la vejez...). Tiene, también, un impacto positivo sobre la reducción de la desigualdad social y territorial, al promover una redistribución de la riqueza entre diferentes ámbitos. Y tiene, sin duda, un impacto económico sobre el crecimiento y la capacidad de generar empleo.

Ahora bien, cada sociedad puede definir esta relación entre los recursos disponibles y las necesidades a satisfacer con ellos de manera diferente, no hay una regla única. Cuántos impuestos o tasas o cotizaciones se pagan y cuál es su destino forma parte del debate público desde hace siglos (el recaudador de impuestos ya aparecía en el *Código de Hammurabi*, datado en el año 1692 antes de Cristo). La función de los impuestos es, principalmente, asegurar los recursos necesarios para cubrir las actividades del Estado, por lo que definir este determina en buena medida el tipo y la cuantía de los impuestos existentes. En aquellos países donde se establezca un Estado mínimo (defensa, justicia e interior) las necesidades serán diferentes y menores que en aquellos que construyan un estado del bienestar basado en la educación, la sanidad, las pensiones, los servicios sociales, la atención a la dependencia, el reconocimiento de una renta mínima, las prestaciones por desempleo, la inversión pública, etcétera.

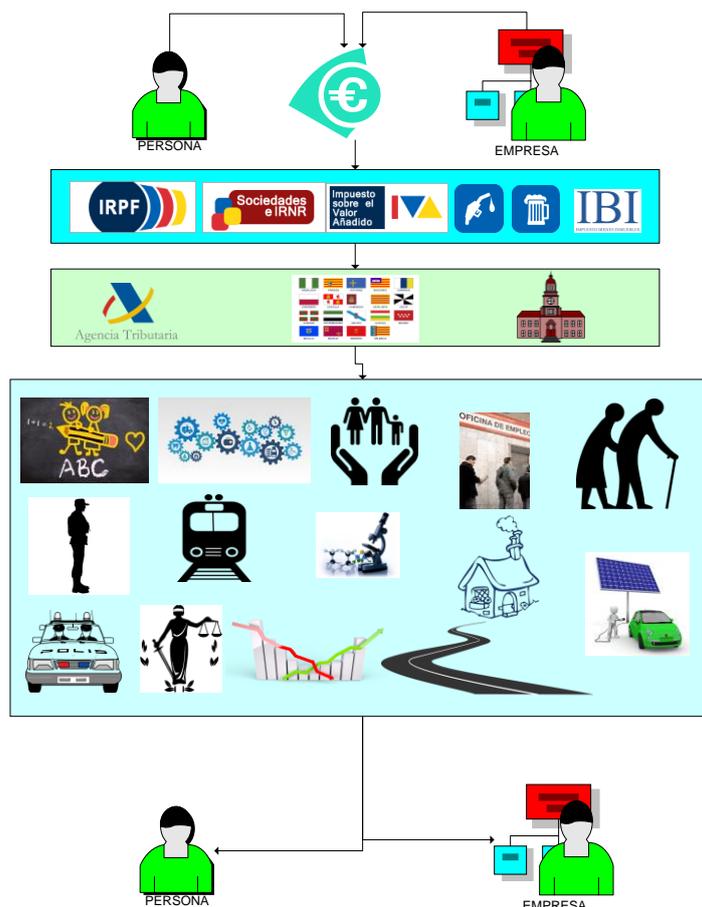
En España, la Constitución establece entre los derechos y deberes de los ciudadanos que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Es decir, universalidad, capacidad, igualdad y progresividad son principios básicos del sistema tributario. Y en el apartado siguiente que *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*, añadiéndose estos dos principios a los anteriormente mencionados. Ingresos y gastos constituyen, pues, las dos caras de la misma moneda en lo que a tributación y fiscalidad se refiere.

Además, la norma constitucional regula la capacidad para establecer tributos (art.133) así como el alcance limitado de los Presupuestos Generales del Estado para modificarlos (art.134), la capacidad de las haciendas locales, que *“se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”* (art.142) y la capacidad de las comunidades autónomas, que gozarán de autonomía financiera y *“podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los*

recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos” (art.156). Por último, el artículo 157 define los recursos de las comunidades autónomas.

Pero, ¿dice algo la Constitución sobre qué hay que hacer con los impuestos, sobre qué tipo de Estado se quiere construir? Tanto defensa y Fuerzas Armadas como la Administración de Justicia o la policía y el orden público están referidos en la norma constitucional, pero no es España un Estado mínimo. El derecho a la educación; el progreso social y económico; una distribución de la renta regional y personal más equitativa; la protección social, económica y jurídica de la familia; la formación y readaptación profesional; un régimen público de Seguridad Social para la ciudadanía, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo; el derecho a la protección de la salud; el acceso a la cultura; la promoción de la ciencia y la investigación científica y técnica; la protección medioambiental; el derecho a una vivienda digna y adecuada; unas pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas; el desarrollo de un sistema de servicios sociales; la protección de las personas con discapacidad, son parte de un largo listado que define las responsabilidades del Estado.

Gráfico 1. Esquema de ingresos y gastos



Fuente: elaboración propia

El sistema tributario de un país es una de las bases esenciales para la redistribución de la riqueza y la disminución de la desigualdad, así como para garantizar la capacidad de los servicios públicos y la adecuación y suficiencia de las prestaciones. Dicho en otras palabras, no puede haber un estado de bienestar fuerte si la base tributaria es débil.

Además, es importante que los esfuerzos realizados por cada contribuyente estén de acuerdo con sus posibilidades, con sus niveles de renta y de riqueza. Un sistema tributario justo y equitativo en el que contribuye más quien más tiene, algo que se consigue fundamentalmente a través de los impuestos directos –aquellos que se aplican sobre la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta–.

Por último, destacar que los sistemas tributarios deben conllevar transparencia y accesibilidad. La opacidad solo contribuye a la evasión y a la elusión fiscal, dificultando el control y rompiendo los criterios básicos de justicia y equidad.

A partir de estas premisas, CCOO ha elaborado propuestas para la mejora del sistema tributario en diferentes momentos. Lo hizo en 2014 presentando una propuesta<sup>1</sup> de reforma basada en tres líneas de acción: una reforma equitativa para mejorar el empleo, la protección social y el acceso a los bienes y servicios básicos; un sistema tributario justo que combata el fraude y obtenga un nivel de recaudación equiparable al de Europa; y alternativas para la reforma del sistema tributario, abordando cada uno de los impuestos y el fraude fiscal. Un trabajo plenamente vigente y que, en gran medida, se reproduce aquí.

No fue este un trabajo puntual y aislado. En 2011, CCOO presentó el documento *“Evolución del sistema tributario en España. Propuestas en materia de política fiscal”* recogiendo una batería de propuestas sobre el conjunto de los impuestos. En los habituales trabajos del Gabinete Económico sobre los Presupuestos Generales del Estado se han incluido, también, en diferentes años referencias al sistema tributario, así como se ha hecho en momentos específicos: en 1997, 1998, 2002 y 2006 sobre la reforma del IRPF y, en este último año, también sobre el impuesto de sociedades.

Ahora, en 2019, se impone una actualización de los trabajos anteriores. Por un lado, porque el paso de los años obliga a una puesta al día de datos esenciales. Por otro, porque sigue pendiente la reforma del sistema de financiación autonómica, un sistema que requiere abordar previamente o en paralelo los problemas de suficiencia de los ingresos. Por último, el debate presupuestario en este año requiere una reflexión actualizada sobre ingresos y gastos.

En este trabajo se podrá encontrar una breve descripción de la situación actual del sistema tributario en España; las razones para una nueva reforma; los principios y objetivos que deben ser tenidos en cuenta; y las propuestas concretas que CCOO quiere impulsar.

---

<sup>1</sup> *“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 C.S. de CCOO el 17 de febrero de 2014 y publicada como Cuaderno de Información Sindical nº 41.

## EL SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA

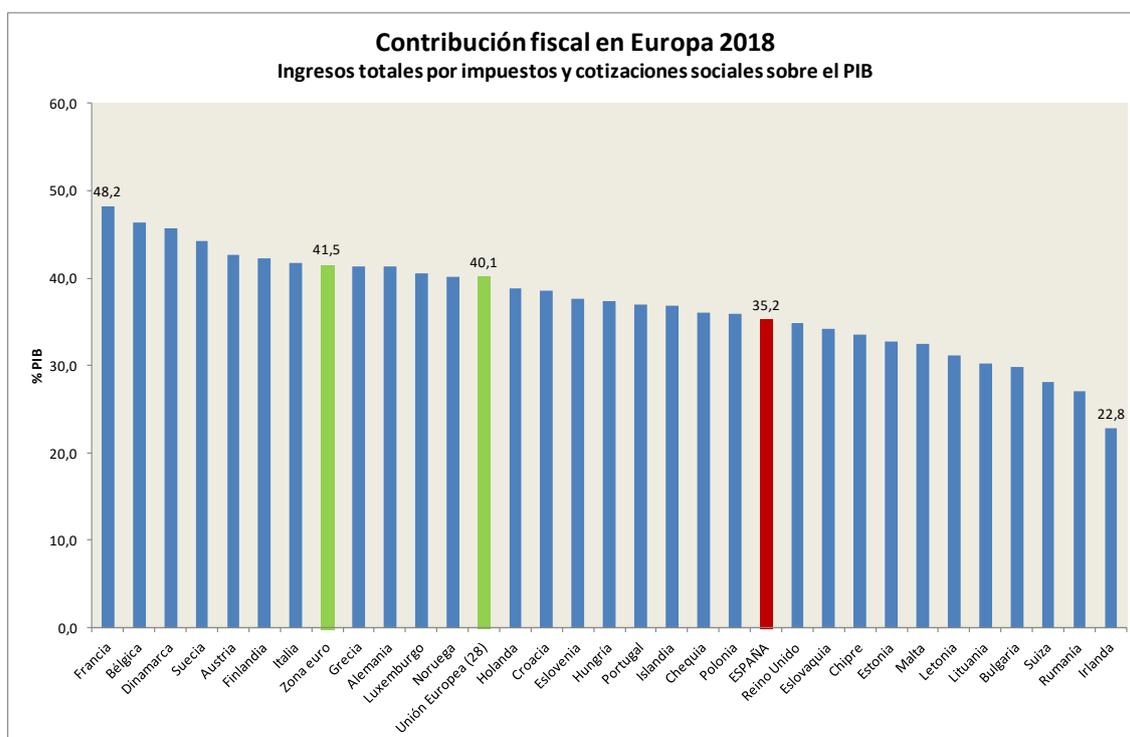
Hay quienes creen que los servicios públicos, las Administraciones Públicas, la economía general y el funcionamiento de las empresas obedecen a fuerzas desconocidas. “Sí, ya, como en aquella peli de Berlanga sobre un milagro cada jueves en un pueblo”. Bueno, quizás haya quien piense que la economía de un lugar puede sostenerse con ficciones o disfrazando a Pepe Isbert de San Dimas, pero la realidad es más exigente y, aunque parezca lo contrario, bastante simple de explicar: los gastos necesitan ingresos. Y los ingresos deben sostenerse mediante el esfuerzo colectivo necesario para cubrir los gastos que entre todos se hayan acordado (es decir, los presupuestos que cada año se aprueban en los diferentes ámbitos de gobierno), no sobre ficciones o pretensiones de milagros prometidos que solo conducen a la frustración o al endeudamiento excesivo.

### Ingresos y gastos: un balance que señala insuficiencias

De acuerdo con los últimos datos publicados por Eurostat, referidos al año 2018, España tiene una contribución fiscal menor que la media de los países europeos. En concreto, un 35,2% en España y un 40,1% en el conjunto de la UE (28) o el 41,5% en la zona euro.

Es esta una comparación más homogénea con las características y objetivos de nuestro país, que la que a veces se quiere presentar en relación con la media de la OCDE, bloque de países menos homogéneo, con mecanismos de pre-distribución y redistribución de la riqueza, sistemas de protección social y capacidad de incidencia de las políticas públicas muy diversos.

Gráfico 2. Contribución fiscal en los países europeos

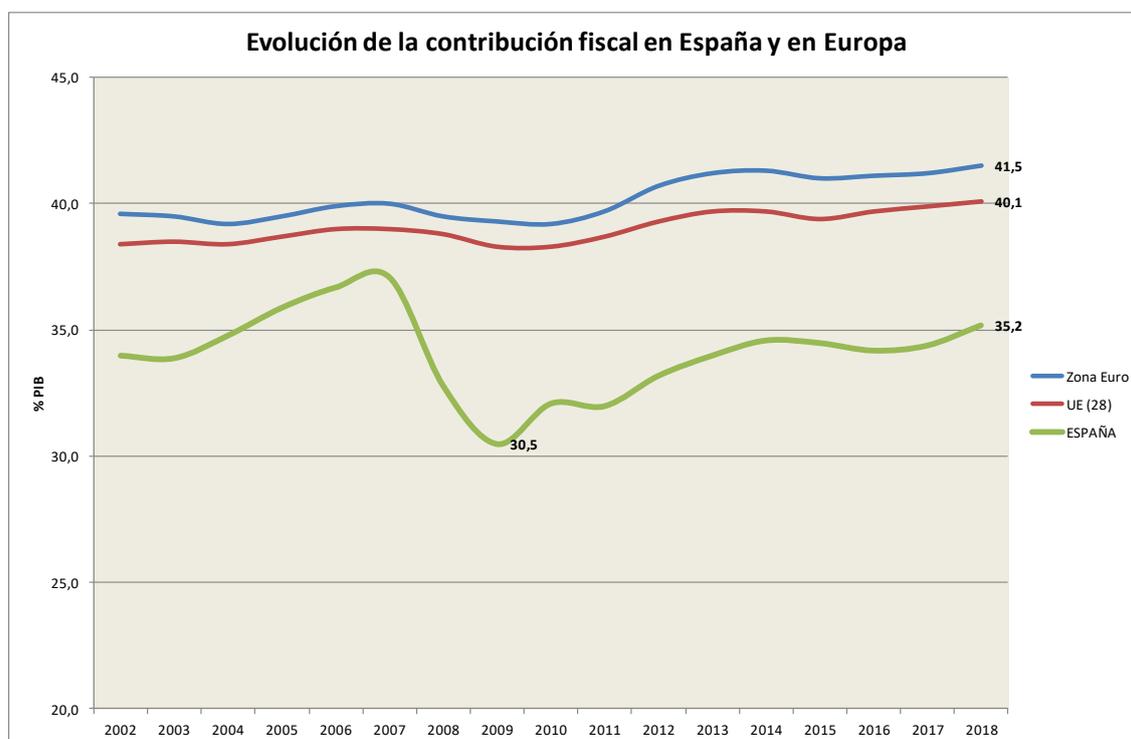


Fuente: elaboración propia con datos de Eurostat. *Annual government finance statistics. Main national accounts tax aggregates (gov\_10a\_taxag). Total receipts from taxes and social contributions (including imputed social contributions) after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected.*

Esta diferencia de 6,3 puntos porcentuales entre España y la zona euro equivale a una importante cantidad de recursos. Si España hubiera recaudado un porcentaje de ingresos sobre el PIB similar al de la zona euro, los ingresos se hubieran incrementado en 75.400 millones de euros, algo más de lo que se destinó a financiar el gasto sanitario público (en 2017, último dato publicado, 74.150 millones €, según el Sistema de Cuentas de Salud). En otras palabras, se hubieran podido evitar recortes y deudas acumuladas por infrafinanciación de los servicios públicos esenciales o se podrían abordar necesidades del sistema público de pensiones o de las prestaciones por desempleo. No se trata, sin embargo, de una solución sencilla o lineal. Además de los menores impuestos existentes en España, está condicionada también por la corresponsabilidad sobre los mismos y, como luego se verá, por la evasión y la elusión fiscales.

La evolución de la contribución fiscal ha estado marcada en los últimos años por la crisis económica, con una fortísima caída en España que, como puede apreciarse en el Gráfico 3, no es comparable con lo sucedido en el conjunto de la UE o en la zona euro.

Gráfico 3. Evolución de la contribución fiscal (peso relativo de la recaudación sobre el PIB)



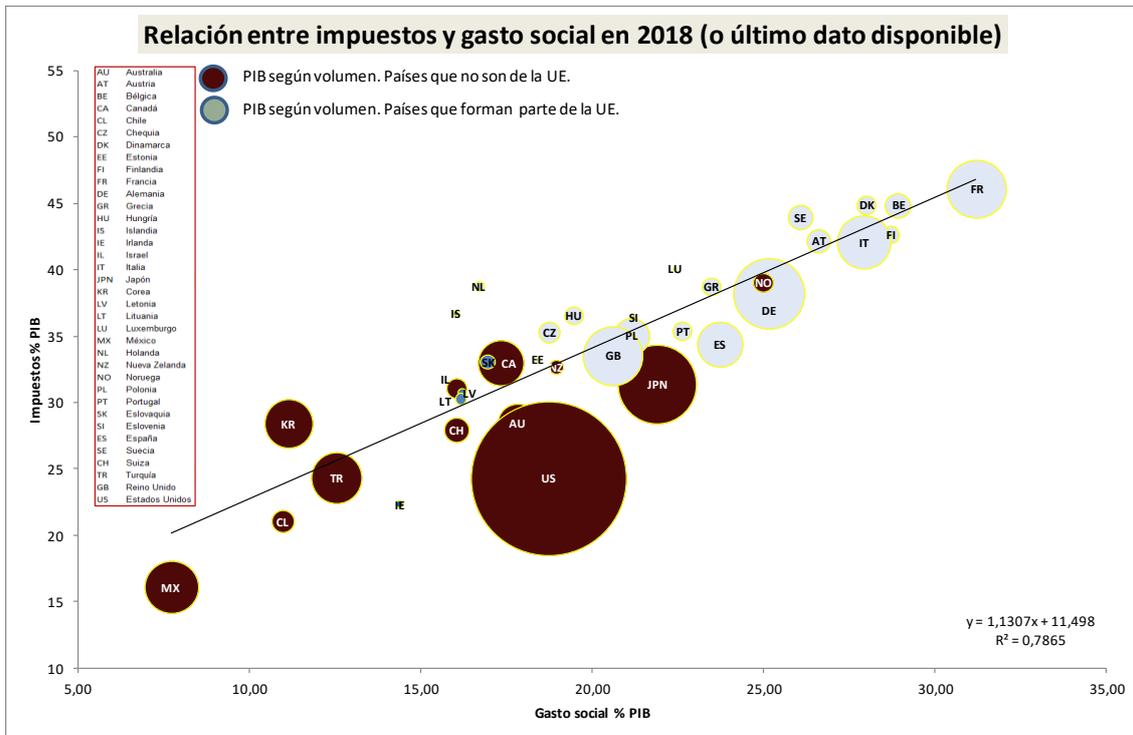
Fuente: elaboración propia con datos de Eurostat. *Annual government finance statistics. Main national accounts tax aggregates (gov\_10a\_taxag). Total receipts from taxes and social contributions (including imputed social contributions) after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected.*

La diferencia es llamativa. Mientras que en el conjunto de la UE la caída entre 2007 y 2009 se limita a -0,7 puntos porcentuales, en España es de -6,6 puntos porcentuales. Es decir, una pérdida de -72.671 millones de euros en solo dos años, según las cifras de Eurostat. El equivalente al 66,4% de todo lo que se perdió de recaudación en esos dos años en el conjunto de la zona euro.

Hay que resaltar esta diferencia de contribución fiscal frente a quienes pretenden afirmar que no existe. No es un debate técnico sino político, que lleva por el camino de aprovechar el

margen tributario existente para ofrecer servicios públicos y prestaciones adecuadas o por el camino de reducir servicios y prestaciones, bajo la falsa premisa de que no hay margen para aumentar los ingresos tributarios. Y para ello se intentan utilizar, en ocasiones, los datos de la OCDE, que para el año 2018 presenta una media para los países de la organización del 34,3% del PIB mientras que España se sitúa en el 34,4%.

Gráfico 4. Gasto social e impuestos en los países de la OCDE

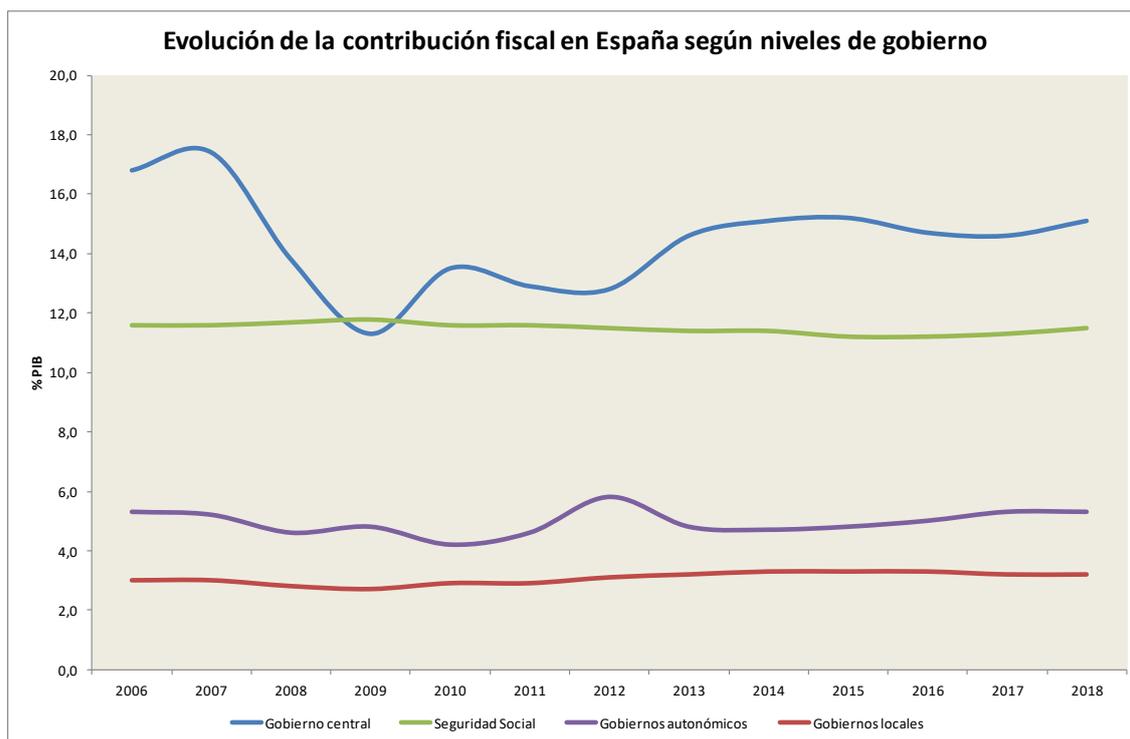


Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE.

Sin embargo, tal y como puede verse en el Gráfico 4, con mayores impuestos hay mayor gasto social, con una correlación elevada y significativa entre ambas variables. Además, en la media de la OCDE influyen de forma significativa países con mucho peso relativo (como Estados Unidos) pero con una limitada capacidad para recaudar impuestos e invertir en gasto social. Son precisamente los países de la UE los que se colocan en cabeza en ambos casos, y en los que España debe referenciarse para desarrollar el modelo social europeo.

Por otro lado, estas son las cifras agregadas para España, pero la evolución no ha sido idéntica en todos los niveles de gobierno. Tal y como puede observarse en el Gráfico 5, es el ámbito del gobierno central el que sufre la caída de los ingresos fiscales, entre 2007 y 2009, con mayor intensidad (-6,1 puntos porcentuales). Las comunidades autónomas pierden -0,4 puntos y los gobiernos locales -0,3 puntos. El problema esencial se produjo, por tanto, con los impuestos gestionados por el gobierno central (destaca, como luego se verá, el impuesto de sociedades) pero no hay que olvidar que esta caída de ingresos afecta de lleno, también, al resto de los niveles de gobierno al afectar negativamente a las cantidades en las que participan a través de los respectivos sistemas de financiación.

Gráfico 5. Evolución de la contribución fiscal según los niveles de gobierno en España



Fuente: elaboración propia con datos de Eurostat. *Annual government finance statistics. Main national accounts tax aggregates (gov\_10a\_taxag). Total receipts from taxes and social contributions (including imputed social contributions) after deduction of amounts assessed but unlikely to be collected.*

En todo caso, es relevante preguntarse si con esta contribución fiscal pueden sostenerse los gastos del conjunto de servicios y Administraciones Públicas en España. Una forma de verlo es mediante el análisis del déficit público, entendido como la diferencia entre ingresos y gastos del total de las Administraciones Públicas durante un ejercicio económico. Pues bien, según los datos de Eurostat, entre 2007 y 2009 hubo un incremento significativo del déficit tanto en España como en el conjunto de la UE, pero con una mayor intensidad en el primer caso (ver Gráfico 6). En 2018 el déficit en España se sitúa en el -2,5% del PIB, uno de los más altos de toda la UE, cuya media se sitúa en el -0,7%.

A pesar de esta situación, la Recomendación del Consejo de 9 de julio de 2019 afirma que “*tras la corrección oportuna y duradera del déficit excesivo y la Decisión (UE) 2019/1001 del Consejo de derogar el procedimiento de déficit excesivo, España se encuentra actualmente en el componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y está sujeta a la norma transitoria en materia de deuda*”<sup>2</sup>. En esta Recomendación se preveía que en 2019 el déficit sea del -2% y que en 2022 se consiga un presupuesto equilibrado. En concreto, en el Programa Nacional de Reformas de 2019, el Gobierno introducía como previsiones de déficit en España el -2,0% en 2019, el -1,1% en 2020 y el -0,4% en 2021.

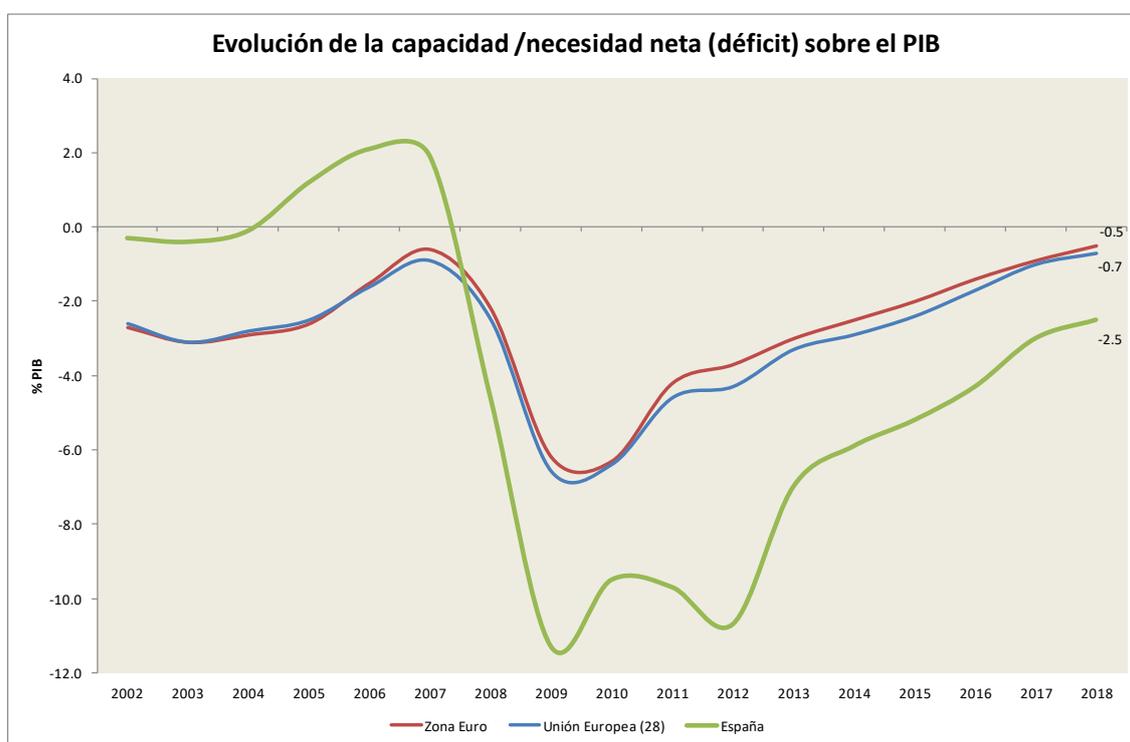
Sin embargo, en las previsiones de otoño de 2019 de la Comisión Europea se apunta que el déficit en 2019 será del -2,3%, en 2020 del -2,2% y en 2021 del -2,1%. De hecho, en febrero de

<sup>2</sup> Recomendación del Consejo de 9 de julio de 2019, relativa al Programa Nacional de Reformas de 2019 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2019 de España (2019/C 301/09).

2019 se destacaba como primera conclusión del análisis exhaustivo sobre prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos en España<sup>3</sup> que *“Los riesgos para la sostenibilidad de las finanzas públicas siguen siendo significativos a medio y largo plazo”*. En concreto, se afirma en este análisis que *“el déficit público de España se mantiene en valores persistentemente elevados, ya que el nivel de imposición es bajo en relación con los gastos”*.

Hay que considerar, por tanto, que la pretensión de reducir el déficit se sostendría con una base fiscal débil, salvo que se acometa una reforma de la misma. De no ser así, se llevaría a una política de contención del gasto que mermaría la capacidad de los servicios públicos y reduciría el poder adquisitivo de quienes perciben salarios o prestaciones de las Administraciones Públicas (pensionistas, parados...).

Gráfico 6. Evolución del déficit público



Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat, Government deficit/surplus, debt and associated data

No parece que sea esta la senda adecuada, teniendo en cuenta que el desempleo, la precariedad, la debilidad del sistema productivo y las carencias en protección social deberían conllevar mayores esfuerzos de inversión basados en un incremento de los ingresos y un déficit cuya reducción no estrangule las necesidades sociales y económicas de la población.

Las previsiones de otoño de 2019 de la Comisión Europea elevan el déficit calculado para los próximos años en España, al tiempo que sitúan la media para la zona euro en -1,1% en 2019 y -1,2% en los dos años posteriores. La media para el conjunto de la UE en el -1,4% en cada uno de los tres años.

<sup>3</sup> Documento de trabajo de los servicios de la Comisión. Informe sobre España 2019, con un examen exhaustivo en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos. Bruselas, 27.2.2019 SWD (2019) 1008 final.

El déficit, tal y como puede verse en la Tabla 1, se reparte de forma desigual entre los diferentes niveles de gobierno y la Seguridad Social. El nivel central de gobierno tiene un déficit del -1,3% en 2018, las comunidades autónomas el -0,3% y la seguridad social el -1,4%, mientras que las Administraciones locales alcanzan un superávit del 0,5%. Para 2019, se calcula el -0,8% en el nivel central, -0,3% en el autonómico, -1,4% en la seguridad social y un 0,4% en el local.

Tabla 1. Déficit y deuda en España

Reporting of government surplus/ deficit and debt levels and provision of associated data						
Member State: Spain Data are in EUR million Date: 30/09/2019	ESA 2010 codes	2015	2016	Year		2019
		final	final	2017	2018	planned
<b>Net lending (+) / net borrowing (-)</b>	B.9			final	half-finalized	planned
General government	S.13	-55.786	-47.953	-35.138	-30.495	-25.351
- Central government	S.1311	-28.717	-28.047	-21.066	-15.920	-9.795
- State government	S.1312	-18.861	-9.491	-4.165	-3.326	-3.442
- Local government	S.1313	4.645	6.986	6.868	6.120	4.995
- Social security funds	S.1314	-12.853	-17.401	-16.775	-17.369	-17.109
		final	final	final	half-finalized	planned
<b>General government consolidated gross debt</b>						
<b>Level at nominal value outstanding at end of year</b>		1.070.080	1.104.554	1.145.098	1.173.303	1.197.200
<i>By category:</i>						
Currency and deposits	AF.2	4.056	4.247	4.462	4.707	
Debt securities	AF.3	869.444	916.672	970.547	1.013.385	
<i>Short-term</i>	AF.31	80.594	82.242	75.536	66.394	
<i>Long-term</i>	AF.32	788.850	834.430	895.011	946.991	
Loans	AF.4	196.579	183.635	170.089	155.211	
<i>Short-term</i>	AF.41	11.239	9.485	8.844	6.669	
<i>Long-term</i>	AF.42	185.340	174.149	161.245	148.542	
<b>General government expenditure on:</b>						
<b>Gross fixed capital formation</b>	P.51g	27.244	21.901	23.183	25.715	25.071
<b>Interest (consolidated)</b>	D.41 (uses)	32.401	30.657	29.251	29.301	28.118
<b>Gross domestic product at current market prices</b>	B.1*g	1.077.590	1.113.840	1.161.878	1.202.193	1.248.838

Fuente: Reporting of Government Deficits and Debt Levels, IGAE

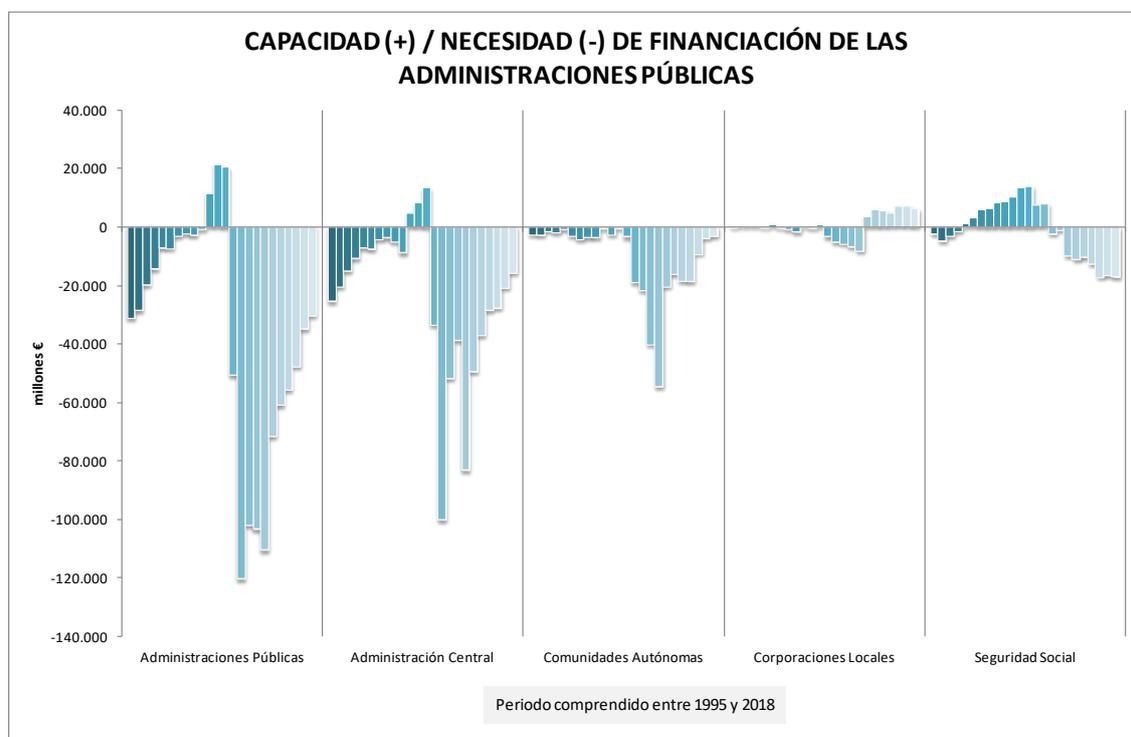
No obstante, lo anterior merece un comentario adicional. La diferencia entre ingresos y gastos atribuida a la Seguridad Social, de un 1,4%, es en realidad inferior. Esa es la cifra que se extrae del apartado en contingencias comunes, pero el conjunto de la Seguridad Social tiene cifras que matizan esa atribución. La más clara la encontramos en el sistema de protección por desempleo, en el que los ingresos por cotizaciones superan al gasto en prestaciones contributivas en 9.800 millones de € en 2018 (2019 repetirá muy probablemente la cifra). Pero esa diferencia positiva no se considera en el conjunto de la Seguridad Social, destinándose al pago de prestaciones asistenciales, políticas activas,... De hacerse una aproximación más precisa a esta situación, el déficit del nivel central del Gobierno se elevaría en cerca de un punto del PIB, disminuyendo en la misma cifra el de la Seguridad Social. Es esta una situación que debe considerarse y abordar en nuestro país.

La menor capacidad fiscal, el incremento del déficit y el elevado volumen de deuda están afectando a las políticas públicas. Ingresos, presupuestos y gastos tienen diferencias significativas que subrayan la insuficiencia actual de los recursos.

Según los datos de Contabilidad Nacional publicados por el INE, y tal y como puede verse en el Gráfico 7, en el año 2009 se alcanzó el mayor déficit de las Administraciones Públicas

(-120.576 millones €), reduciéndose progresivamente desde entonces. Aun así, en el año 2018 el déficit todavía alcanzaba, según el avance de estimación, los -30.495 millones de euros, una cantidad muy superior a los déficits previos a los años de crisis. De hecho, entre 1999 y 2004 el promedio del déficit se situó en -4.069 millones.

Gráfico 7. Evolución del déficit en las Administraciones Públicas



Fuente: elaboración propia a partir de la Contabilidad Nacional Anual de España, Base 2010, INE.

Como ya se ha visto, este déficit quedaría sobradamente resuelto si España tuviera una contribución fiscal similar a la de la zona euro y, además, podrían abordarse mejoras necesarias en los sistemas de protección social.

### La evasión y la elusión fiscal socavan la legitimidad del sistema

A todo ello hay que añadir los recursos perdidos por la evasión y la elusión fiscales. La economía sumergida, los paraísos y nichos fiscales, el “trapicheo fiscal” (¿con IVA o sin IVA?), terminan por restar, como luego se verá, grandes cantidades de las bases imponibles.

Cuando se cobra la nómina y se ven los pagos a la Seguridad Social y las retenciones para el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o se contratan unos servicios profesionales y hay que pagar el impuesto sobre el valor añadido (IVA), se es consciente de que toda transacción conlleva un pago. También cuando se compra algo se paga el IVA, aunque el grado de consciencia sea menor. Pues bien, aunque todo el mundo participa, de una u otra forma, en el sistema tributario, más de la cuarta parte (el 27,4%) de la población afirma que “los impuestos son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué”<sup>4</sup>. No solo hay desconocimiento, también hay crítica. Este mismo estudio refleja que la

<sup>4</sup> Opinión pública y política fiscal (XXXV). Estudio nº 3221, julio de 2018. Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS).

mayoría cree que la sociedad se beneficia poco (55,4%) o nada (8,1%) de lo pagado en impuestos o cotizaciones. Además, una gran mayoría (57,4%) piensa que se paga mucho en impuestos. En definitiva, podría concluirse del estudio que la mayoría considera que se paga mucho y se recibe poco.

Estos datos reflejan una extendida falta de cultura fiscal. Por supuesto que es legítima una visión crítica sobre el sistema tributario en España y sobre el acceso a servicios públicos de calidad, cuestión sobre la que se abunda en este trabajo, pero lo que muestran los estudios de sociología fiscal es desconocimiento. Por ejemplo, el 67,5% de las personas entrevistadas por el CIS está de acuerdo o muy de acuerdo con la afirmación *“generalmente, los temas fiscales son tan complicados que la gente como Ud. no puede entenderlos”*. Al tiempo, habría que preguntarse si la suma de estos factores –percepción de que se paga mucho, se beneficia poco y el sistema es incomprensible– no está vinculado con el fraude fiscal. Un fraude que, más allá de los datos económicos agregados, es percibido por el 94,6% que considera que hay *mucho o bastante*.

Tabla 2. Razones para la evasión fiscal

Entre las siguientes, ¿qué razón principal cree Ud. que mueve a las personas a ocultar parte o todos sus ingresos a Hacienda? ¿Y en segundo lugar?		
	Primer lugar (%)	Segundo lugar (%)
El papeleo para hacer las actividades legalmente es muy complicado	3,2	2,7
La falta de control de la Administración	12,2	8,6
Las sanciones que pueden imponerse son de poca importancia, 'sale barato defraudar'	8,8	7,0
La escasez de empleos obliga a aceptar cualquier trabajo aunque no se declaren dichos ingresos	13,0	12,3
Los salarios son demasiado bajos y hay que buscar otras opciones para conseguir dinero	15,5	16,0
Los impuestos que hay que pagar a Hacienda son excesivos	13,5	11,5
La falta de honradez y conciencia ciudadana	22,4	15,1
Pensar que defraudando sólo se perjudica a la Administración	4,0	8,4
Porque los/as que más tienen evitan (o minimizan) el pago de impuestos	0,8	0,7
Mala gestión de los impuestos	0,4	0,4
Otra respuesta	0,1	0,1
N.S.	5,6	7,2
N.C.	0,4	9,9
(N)	2.469	2.469

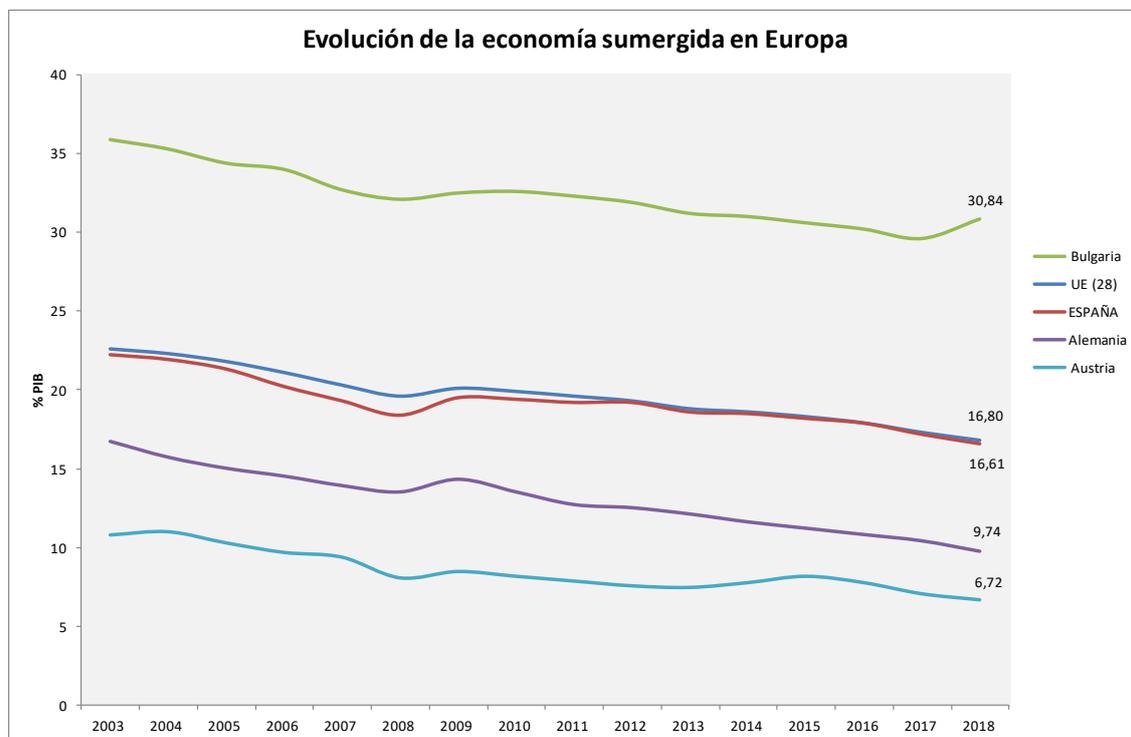
Fuente: Pregunta 21 de Opinión pública y política fiscal (XXXIV), Estudio nº 3221, julio de 2018, CIS.

Las razones que explican la evasión fiscal a los ojos de las personas entrevistadas por el CIS son variopintas. Unas son achacables al mercado de trabajo, con empleos por los que no se declaran los ingresos y con salarios tan reducidos que obligan a apreciar cada céntimo en la mano más que intangibles futuros beneficios. Otras razones están vinculadas con la percepción de una Administración ineficaz, que complica las gestiones al tiempo que es incapaz de ejercer labores de control y de aplicar sanciones adecuadas contra el fraude, máxime cuando hay tantos ejemplos de evasión fiscal de los ricos. Y un tercer grupo de razones reconoce la falta de honradez y conciencia ciudadana... ajena: es curioso que cuando se pregunta sobre los demás, se considera que el 56,9% son poco o muy poco conscientes y responsables a la hora de pagar impuestos; pero cuando se pregunta por uno mismo, este porcentaje se reduce al 7,9%.

Sin duda, la crisis de los últimos años ha acentuado el problema. El deterioro del empleo, la depreciación de los salarios, los recortes en los servicios públicos y en las prestaciones recibidas, el empobrecimiento de la sociedad, no son factores que contribuyan a mejorar la percepción fiscal. Bien al contrario, la desconfianza sobre la capacidad del Estado crece. La

corrupción entre quienes tienen la responsabilidad de gestionar lo público desde diferentes niveles de gobierno o administración; la lentitud o ineficacia de la Justicia para resolver estos temas; así como una laxa regulación del delito fiscal (la reparación económica evita en muchos casos el ingreso en prisión), son determinantes a la hora de configurar la desconfianza de la población sobre quienes administran lo común.

Gráfico 8. La economía sumergida en la Unión Europea



Fuente: "Size of the Shadow Economies of 28 European Union Countries from 2003 to 2018. The Latest Development". Friedrich Schneider. Páginas 111-121 del libro "European Union Post Crisis Challenges and Prospects for Growth".

Pero no todo es un efecto de la última crisis. La economía sumergida en España ha alcanzado valores relativos elevados a lo largo de muchos años, demasiados. Una economía sumergida definida por la producción de bienes y servicios legales que se ocultan deliberadamente a las autoridades públicas para evitar el pago de impuestos sobre la renta, el valor añadido u otros; evitar el pago de las contribuciones a la Seguridad Social; evitar el cumplimiento de estándares legales del mercado de trabajo, como el salario mínimo, el límite de horas de trabajo o las medidas de salud laboral y seguridad en el trabajo; o para evitar el cumplimiento de ciertas obligaciones administrativas<sup>5</sup>.

Como puede observarse en el Gráfico 8, España se mueve en la media del conjunto de la Unión Europea, pero todavía con valores que suponían el 16,6% del PIB en 2018, aunque con una tendencia descendente. Traducido, cerca de doscientos mil millones de euros están en la economía sumergida y, por tanto, sin aportar los correspondientes impuestos.

<sup>5</sup> "The shadow economy", por Friedrich Schneider y Colin C. Williams. Publicado por The Institute of Economic Affairs en 2013.

Todo ello socava las bases de la legitimación social del sistema. La percepción dista todavía de ser la correspondiente a una necesidad social insoslayable, básica para el buen funcionamiento del estado del bienestar, encontrándose todavía en los aledaños de los *bosques de Sherwood* bajo la creencia de que cada uno al defraudar reivindica el *Robin Hood* que lleva dentro. Nada más erróneo e injusto. De hecho, no hay un reproche moral generalizado hacia aquel que incumple sus obligaciones fiscales.

Esta legitimación del sistema tributario es fundamental desde una doble perspectiva<sup>6</sup>. Por un lado, la instrumental: *“el individuo entiende que la percepción de esos servicios es más eficiente desde la gestión pública que a través de canales privados”*. Por otro lado, la redistributiva: *“el Estado puede entenderse, en su función más clásica, como un agente que gestiona los recursos públicos con el fin de atender las necesidades de los distintos grupos sociales, procurando equilibrar sus posiciones diferenciales en la sociedad”*. Partiendo de ello, el estudio del CIS concluye que *“ambas dimensiones, instrumental y redistributiva, constituyen formas de legitimación del Estado que contrastan con la percepción del sistema fiscal como mera imposición, como una obligación que es necesario cumplir para evitar sanciones o simplemente como precio por seguir siendo ciudadano en sociedad”*.

Uno de los aspectos que sin duda influye negativamente en la percepción social del sistema tributario es la evasión fiscal de las grandes fortunas o la elusión fiscal de las grandes empresas<sup>7</sup>. España, mediante el Real Decreto 1080/1991, identificaba a 48 países como paraísos fiscales. Sin embargo, el mismo Real Decreto permite, tras su reforma en 2003, modificar la lista si los países firman con España *“un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información”*. A esta norma hay que añadir lo previsto en la Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal tras su modificación en 2014. En esta disposición se amplían los criterios para ser excluido de la lista de paraísos fiscales:

- a) *La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.*
- b) *Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.*
- c) *Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

---

<sup>6</sup> *“Evolución de la cultura tributaria, coyuntura económica y expectativas vitales. Un estudio longitudinal”*, por Luis Camarero Rioja, Julio A. del Pino Artacho y Beatriz Mañas Ramírez. Publicado por el CIS en junio de 2015, colección Opiniones y Actitudes nº 73.

<sup>7</sup> La evasión fiscal se refiere a prácticas ilegales para evitar el pago de impuestos, mientras que la elusión fiscal es la utilización de las lagunas legales para pagar la menor cantidad posible de impuestos.

El resultado de este proceso es que hoy, aplicados estos criterios, al menos quince países han salido del listado español sobre paraísos fiscales<sup>8</sup>. Pero, ¿qué es un paraíso fiscal?

La OCDE publicó en 1998 los criterios para definir los paraísos fiscales<sup>9</sup>: la inexistencia de impuestos o que estos solo existan nominalmente; la falta de un intercambio efectivo de información haciendo norma habitual el secretismo y la opacidad; la falta de transparencia en el funcionamiento de las disposiciones legislativas, legales o administrativas; y, por último, la ausencia de actividades substanciales. La lista inicial de la OCDE en el año 2000 incluía a 35 países, una lista que se ha ido reduciendo a medida que los países han firmado acuerdos de intercambio de información y, en gran medida, por las presiones de Estados Unidos para modificar los criterios<sup>10</sup>. En la actualidad, la OCDE no considera a ningún país como paraíso fiscal no cooperativo.

Aunque la normativa española no hace una definición explícita, de la norma se deducen criterios similares. Por un lado, porque la Ley 36/2006 requiere para no ser un paraíso fiscal que haya intercambio de información tributaria de una u otra forma, como ya se ha visto. Y, por otro, porque define qué se entiende como nula tributación: cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre la renta de no residentes, según corresponda.

Por su parte, el 8 de noviembre de 2016 el Consejo de la UE acordó los criterios<sup>11</sup> para establecer una lista de “*jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales*”. Los criterios se refieren a la transparencia fiscal –y la aplicación de los estándares de la OCDE–, la equidad tributaria y la implementación de medidas anti-BEPS (siglas referidas a la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios) adoptadas por la OCDE<sup>12</sup>. Un año más tarde, el 5 de diciembre de 2017, el Consejo de la UE presentó una lista (*blacklist*) con 17 jurisdicciones, de las que 8 fueron removidas el 23 de enero de 2018. El 14 de noviembre de 2019, se publicaba en el Diario Oficial de la Unión Europea la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales: Samoa Americana; Fiyi; Guam; Omán; Samoa; Trinidad y Tobago; Islas Vírgenes de los Estados Unidos; y Vanuatu. Junto a esta lista, la UE maneja otra (*grey list*) con más de treinta países comprometidos en mejoras de transparencia, equidad, la adopción de las medidas sugeridas por la OCDE y otros cambios substanciales.

Añadiendo a estos listados de España y la UE –todos ellos reflejados en la Tabla 3– el que publicó en 2015 el servicio de estudios del Congreso de los Estados Unidos, destacan quince

<sup>8</sup> Ver el Informe de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014, en el que se relacionan los países que han dejado de ser considerados paraísos fiscales. La misma Dirección emite otro Informe el 3 de noviembre de 2015 sobre la exclusión del Sultanato de Omán.

<sup>9</sup> “*Harmful tax competition. An emerging global issue*”. OECD 1998.

<sup>10</sup> “*Tax havens: international tax avoidance and evasion*”. Jane G. Gravelle. January 2015. Congressional Research Service.

<sup>11</sup> “*Criteria and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*”. Council Conclusions (8 November 2016).

<sup>12</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Se establecen cuatro estándares mínimos: disposiciones modelo para impedir el uso abusivo de convenios fiscales; informes estandarizados país por país; un proceso de revisión *inter pares* reforzado para frenar las prácticas fiscales nocivas; y un acuerdo para garantizar los avances en la resolución de controversias.

países o jurisdicciones que aparecen en todos: Bahréin, Bermudas, la Isla de Guernsey, la Isla de Man, las Islas Caimán, las Islas Cook, la Isla de Jersey, Jordania, Liechtenstein, Mauricio, Nauru, San Vicente, Santa Lucía, las Islas Seychelles y Vanuatu.

Ni el Gobierno de España ni las listas de la UE incluyen países que forman parte de la misma. Sin embargo, existe una creciente competencia fiscal entre países que afecta al propio seno de la UE. Irlanda y Luxemburgo aparecen en la lista de Oxfam con los 15 peores paraísos fiscales del mundo en 2016, a los que pueden añadirse Holanda y Chipre según esta organización<sup>13</sup>. Estos cuatro Estados miembros de la UE estarían entre los peores paraísos fiscales corporativos del mundo, según el informe de Oxfam.

Tabla 3. Listado de paraísos y nichos fiscales

PARAÍOS y NICHOS FISCALES					PARAÍOS y NICHOS FISCALES				
PAÍS / JURISDICCIÓN	SEGÚN GOBIERNO DE ESPAÑA 2015	UNIÓN EUROPEA 08/11/2019 Blacklist	UNIÓN EUROPEA 08/11/2019 Grey list (ver notas)	OXFAM 15 peores paraísos fiscales del mundo en 2016	PAÍS / JURISDICCIÓN	SEGÚN GOBIERNO DE ESPAÑA 2015	UNIÓN EUROPEA 08/11/2019 Blacklist	UNIÓN EUROPEA 08/11/2019 Grey list (ver notas)	OXFAM 15 peores paraísos fiscales del mundo en 2016
AMERICAN SAMOA		X			ISLAS VIRGENES DE LOS EE.UU.	x	X		X
ANGUILLA	x		1		JAMAICA	-			
ANTIGUA Y BARBUDA	x		2		JERSEY	x			X
ANTILLAS NETHERLANDS					JORDANIA	x		1, 2, 3	
ARMENIA			1		LABUÁN				
AUSTRALIA			2		LIBANO	x			
BAHAMAS			2	X	LIBERIA	x			
BAHREIN	x				LIECHTENSTEIN	x			
BARBADOS			2	X	LUXEMBURGO				X
BELICE			2		MARRUECOS			2	
BERMUDA	x		2	X	MAURICIO	x			X
BOSNIA & HERZEGOVINA			1		MONACO	x			
BOTSWANA			1		MONGOLIA			1	
BRUNEI	x				MONTENEGRO			1, 3	
CABO VERDE			1		MONTERRAT	x			
CHIPRE				X	NAMIBIA			1, 2	
COSTA RICA					NAURU	x		3	
CURAÇAO			1, 2	X	NIUE			3	
DOMINICA	x				OMÁN		X		
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS					PAÍSES BAJOS				X
FIDIJI	x	X			PALAU			1, 3	
GIBRALTAR	x				SAMOA		X		
GRANADA	x				SAN MARINO				
GUAM		X			SAN VICENTE	x			
GUERNSEY	x				SANTA LUCIA	x		2	
HONGKONG				X	SEYCHELLES Y DEPENDENCIAS	x		2	
IRLANDA				X	SINGAPUR				X
ISLA DE MAN	x				ST. KITTS AND NEVIS			2	
ISLAS CAIMANES	x		2	X	SUAZILANDIA (Eswatini)			1	
ISLAS COOK	x		1		SUIZA				X
ISLAS MALDIVAS			1		TAILANDIA			1	
ISLAS MALVINAS (FALKLANDS)	x				TRINIDAD Y TOBAGO		X		
ISLAS MARIANAS DEL NORTE	x				TURQUÍA			1	
ISLAS MARSHALL			1		VANUATU	x	X		
ISLAS SALOMON	x				VIETNAM			1	
ISLAS TURCAS Y CAICOS	x								
ISLAS VIRGENES BRITANICAS	x		2						
1) Transparencia					TOTAL	33	8	32	15
2) Equidad fiscal									
3) Medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios									

Fuente: elaboración propia

Otro enfoque es el sugerido por el grupo de investigadores que se reúne en “Tax Justice Network” (TJN). Elabora un índice de secreto financiero (*Financial Secrecy Index*, FSI) a partir de veinte indicadores, entre los que se incluye el secreto bancario, la existencia o no de un registro de fundaciones y fondos, la disponibilidad de información sobre la propiedad de las empresas, criterios de transparencia, etcétera. El índice clasifica las jurisdicciones de acuerdo con su secreto y la escala de sus actividades financieras extraterritoriales. En los resultados presentados en 2018, las jurisdicciones con mayor puntuación por secreto financiero son Vanuatu, Antigua y Barbuda, Bahamas, Paraguay y Brunei. Entre los países europeos, Liechtenstein es el primero en aparecer (puesto 12), seguido por Mónaco (18) y Suiza (26). Por otro lado, en relación con el peso de escala global atribuido a cada jurisdicción (se basa en una evaluación del tamaño de la participación de cada jurisdicción en el mercado global de

<sup>13</sup> “Tax battles. The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax”. Oxfam Policy Paper, 12 December 2016.

servicios financieros prestados a clientes no residentes, utilizado como medida de riesgo), los países que aparecen en primer lugar son Estados Unidos, Reino Unido, Luxemburgo, Alemania y Singapur.

El índice FSI resultante al combinar ambos aspectos, secretismo y volumen global, coloca a Suiza en primer lugar, país al que siguen Estados Unidos (con estados como Delaware, Montana, Nevada, Wyoming u Oregón), Islas Caimán, Hong Kong y Singapur. En esta lista de 112 jurisdicciones aparecen entre las quince primeras tres Estados miembros de la UE: Luxemburgo, Alemania y Holanda.

Luxemburgo tiene, según la información facilitada por TJN, una moderada puntuación de secretismo combinada con un elevado peso (12,1%) sobre el mercado global de servicios financieros *offshore*. Algo parecido sucede en Alemania, aunque a mayor distancia en el mercado global (5,2%). Por último, Holanda tiene un peso limitado en el mercado global de servicios financieros, pero ha incrementado su puntuación de secretismo.

Tabla 4. Financial Secrecy Index (FSI)

Rank	Jurisdiction	FSI Value	FSI Share	Secrecy Score	Global Scale Weight
1	Switzerland	1589,57	5,01%	76,45	4,50%
2	USA	1298,47	4,09%	59,83	22,30%
3	Cayman Islands	1267,68	4,00%	72,28	3,79%
4	Hong Kong	1243,68	3,92%	71,05	4,17%
5	Singapore	1081,98	3,41%	67,13	4,58%
6	Luxembourg	975,92	3,08%	58,20	12,13%
7	Germany	768,95	2,42%	59,10	5,17%
8	Taiwan	743,38	2,34%	75,75	0,50%
9	United Arab Emirates (Dubai)	661,15	2,08%	83,85	0,14%
10	Guernsey	658,92	2,08%	72,45	0,52%
11	Lebanon	644,41	2,03%	72,03	0,51%
12	Panama	625,84	1,97%	76,63	0,27%
13	Japan	623,92	1,97%	60,50	2,24%
14	Netherlands	598,81	1,89%	66,03	0,90%
15	Thailand	550,60	1,74%	79,88	0,13%
52	Spain	213,89	0,67%	47,70	0,77%

Fuente: Tax Justice Network.

Ahora bien, no hay que confundir un indicador sobre secretismo financiero con un listado de paraísos fiscales. Lo que refleja es que aun cumpliendo con los estándares exigidos por la OCDE hay países y jurisdicciones dependientes que consienten una actividad facilitadora de la elusión fiscal.

Las beneficiarias de esta permisividad son grandes compañías que, así, eluden los pagos de impuestos que corresponderían por su actividad en un país. Por ejemplo, las grandes empresas están utilizando sistemas de elusión fiscal que reducen significativamente sus aportaciones tributarias. De las 500 mayores empresas norteamericanas, 366 (el 73%) están utilizando 9.755 empresas filiales en paraísos fiscales<sup>14</sup>. El 43% de las ganancias en el extranjero de estas grandes compañías procede de cinco países: Bermudas, Irlanda, Luxemburgo, Holanda y Suiza,

<sup>14</sup> "Offshore Shell Games 2017. The use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies". Publicado en octubre de 2017 por U.S.PIRG e ITEP.

a pesar de que en ellos solo hay un 4% de sus plantillas y un 7% de sus inversiones. Tres países de la UE.

Además de la evasión fiscal, la elusión fiscal, la opacidad y el secretismo rompen las bases de legitimidad del sistema tributario. No es de extrañar que en 2015 el Parlamento Europeo aprobara una Resolución<sup>15</sup> señalando cómo gracias al Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación se supo en 2014 que “casi 340 empresas multinacionales consiguieron acuerdos secretos con Luxemburgo que permitieron a muchas de ellas reducir al mínimo su deuda tributaria global en detrimento del interés de los ciudadanos de la Unión, sin crear, o apenas creando, actividad económica en Luxemburgo”. Así conseguían tipos impositivos efectivos de menos del 1% por los beneficios trasladados a Luxemburgo.

**Tabla 5. Elusión fiscal**

Estimaciones de pérdida de ingresos, 2013				
PAÍSES	IMF millones \$	GRD millones \$	IMF % PIB	GRD % PIB
Alemania	22,09	15,02	0,61	0,42
Austria	0,8	0,54	0,19	0,13
Bélgica	5,13	3,49	1,01	0,69
Bulgaria	-0,71	-0,62	-1,32	-1,15
Chipre	-0,3	-0,26	-1,37	-1,19
Croacia	-0,25	-0,21	-0,42	-0,37
Dinamarca	0,62	0,42	0,19	0,13
Eslovaquia	0,06	0,04	0,06	0,04
Eslovenia	-0,1	-0,07	-0,20	-0,14
<b>España</b>	<b>8,11</b>	<b>5,52</b>	<b>0,60</b>	<b>0,41</b>
Estonia	-0,01	-0,01	-0,05	-0,03
Finlandia	0,41	0,28	0,16	0,11
Francia	29,08	19,78	1,06	0,72
Grecia	0,64	0,43	0,26	0,18
Holanda	1,53	1,04	0,19	0,13
Hungría	-0,18	-0,12	-0,14	-0,09
Irlanda	-0,66	-0,45	-0,30	-0,20
Italia	7,84	5,33	0,38	0,26
Letonia	-0,35	-0,3	-1,15	-1,00
Lituania	-0,54	-0,47	-1,15	-1,00
Luxemburgo	0,33	0,23	0,55	0,37
Malta	0,49	0,43	5,30	4,59
Polonia	-0,7	-0,47	-0,14	-0,09
Portugal	1,63	1,11	0,74	0,51
Reino Unido	1,56	1,06	0,06	0,04
República Checa	-0,27	-0,18	-0,14	-0,09
Rumanía	-1,93	-1,67	-1,05	-0,91
Suecia	0,03	0,02	0,01	0,00

Fuente: Global distribution of revenue loss from tax avoidance.

El resultado de la elusión fiscal es que decenas de miles de millones de euros quedan fuera de control. La resolución del Parlamento Europeo menciona un estudio que calcula que las pérdidas de ingresos para la Unión debido a la elusión fiscal de los tributos que recaen sobre las sociedades podrían, en realidad, situarse entre los 50.000 y los 70.000 millones de euros

<sup>15</sup> Resolución del Parlamento Europeo, de 16 de diciembre de 2015, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el aumento de la transparencia, la coordinación y la convergencia en las políticas de tributación de las sociedades en la Unión.

anuales, cifra que representa el importe perdido por el traslado de beneficios (cifras que coinciden con los datos reflejados en la Tabla 5).

Por otra parte, el Instituto Mundial de Investigaciones Económicas para el Desarrollo, de la Universidad de las Naciones Unidas (UNU-WIDER), publicó un trabajo en 2017 sobre la distribución global de la pérdida de ingresos por elusión fiscal<sup>16</sup> en el que contrastan dos fuentes de información como son la base del Fondo Monetario Internacional (IMF, en sus siglas en inglés) y la más recientemente creada ICTD–WIDER Government Revenue Database (GRD).

Tal y como puede observarse en la tabla, la pérdida calculada para España por esta vía de elusión fiscal asciende a entre 5,52 y 8,11 miles de millones de dólares norteamericanos, una cantidad nada desdeñable.

Las medidas de la Comisión y las acciones previstas por la OCDE en torno al BEPS no parecen suficientes hasta ahora. La Recomendación del Parlamento Europeo, de 13 de diciembre de 2017, al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscales (2016/3044(RSP)), insiste en la necesidad urgente de establecer una definición común internacional sobre qué constituye un centro financiero extraterritorial (CFE), un paraíso fiscal, un país o territorio que aplica la opacidad fiscal, un país o territorio que no coopera en materia fiscal, y un país de alto riesgo en términos de blanqueo de capitales. Además, pide a la Comisión que, antes de que finalice 2018, presente un informe en el que se analicen los regímenes fiscales de los Estados miembros y sus territorios, regiones u otras estructuras administrativas que faciliten la evasión fiscal y el fraude fiscal y tengan un impacto potencialmente pernicioso para el mercado interior.

Al tiempo, pide al Consejo que, en aras de la eficacia y credibilidad de la lista, establezca sanciones comunes severas, proporcionadas y disuasorias para los países que figuren en la lista. Sanciones que también deben aplicarse a las empresas, los bancos y bufetes de abogados y asesores fiscales cuya participación en actividades ilegales, perjudiciales o ilícitas en países o territorios no cooperadores se haya demostrado, o que se haya probado que han propiciado en tales países o territorios acuerdos empresariales fiscales, dotados de instrumentos jurídicos, de carácter ilegal, perjudicial o ilícito.

El Parlamento Europeo propone, también, medidas legislativas de acompañamiento que fijen las obligaciones armonizadas de las autoridades tributarias en cada Estado miembro, así como numerosas propuestas concretas que deberían ser consideradas y aplicadas por todos los Estados, incluyendo a España. En definitiva, se trata de promover un mayor nivel de transparencia y control fiscal mediante un conjunto de medidas que deben establecerse en todos los ámbitos, y que, sin embargo, no se ha realizado hasta el momento.

Sí se encuentran referencias de interés en las propuestas de la Comisión, como la incluida en la Estrategia anual de crecimiento sostenible 2020<sup>17</sup>:

<sup>16</sup> Cobham, A. & Janský, P. (2017) Global distribution of revenue loss from tax avoidance: Re-estimation and country results. WIDER Working Paper 2017/55. Helsinki: UNU-WIDER.

<sup>17</sup> Comunicación de la Comisión. Bruselas, 17.12.2019 COM(2019) 650 final.

*La evasión fiscal, la elusión fiscal y una carrera de mínimos en materia de impuestos socavan la capacidad de los países para establecer políticas fiscales que satisfagan las necesidades de sus economías y ciudadanos. Los sistemas fiscales y de prestaciones nacionales deben optimizarse para reforzar el incentivo de participar en el mercado de trabajo, aumentar la equidad y la transparencia y garantizar la sostenibilidad financiera y la adecuación de los sistemas de protección social en un mundo laboral cambiante. Los sistemas fiscales también deben garantizar ingresos suficientes para la inversión, la educación, la asistencia sanitaria y el bienestar públicos, garantizar un reparto equitativo de la carga y evitar distorsiones de la competencia entre empresas. La lucha contra las prácticas de planificación fiscal abusivas y la fiscalidad equitativa de las empresas globalizadas son esenciales a este respecto. Los sistemas del impuesto de sociedades de la UE necesitan una reforma urgente. No están preparados para las realidades de la moderna economía mundial y no tienen en cuenta los nuevos modelos empresariales del mundo digital. Cuando se generen beneficios, los impuestos y gravámenes también deben contribuir a nuestros sistemas de seguridad social, nuestros sistemas educativos y de salud y nuestra infraestructura.*

En España debe transponerse la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, modificada por la Directiva (UE) 2017/952, de 29 de mayo de 2017. El plazo establecido en la misma para su transposición es el del 31 de diciembre de 2019, aunque por el momento no hay ningún proyecto para ello debido a la inestabilidad política vivida en el último periodo.

De momento, la Agencia Tributaria facilita información sobre multinacionales con matriz española, con datos correspondientes a 2016, a partir del nuevo modelo 231 de declaraciones que deben ser presentadas en su domicilio fiscal de residencia por las matrices de multinacionales con cifra neta de negocios consolidada a nivel mundial superior a 750 millones de euros para el conjunto de entidades que formen parte de su grupo fiscal.

Esta información, posible a partir de los informes País por País que se derivan de los Acuerdos BEPS adoptados para evitar las conductas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, de las empresas multinacionales<sup>18</sup>, aprovechando las distintas normativas impositivas nacionales, permite saber que son 134 las multinacionales con matriz en España las que han presentado la correspondiente declaración, con un total de 16.160 filiales (5.193 con domicilio fiscal en España, 10.967 en el extranjero), una cifra de negocios mundial de 934.408 millones de euros, unos beneficios netos globales de 91.849 millones y un impuesto sobre sociedades devengado a nivel mundial (cuota líquida declarada del año) de 14.260 millones.

Aunque estos informes solo permiten conocer los beneficios netos de pérdidas de todas las filiales en una misma jurisdicción fiscal, y no los brutos, de las multinacionales, los datos muestran que el 23% de estas multinacionales concentra el 37% de la cifra de negocios pero solo pagan un tipo efectivo sobre beneficio bruto del 2,8%. Es decir, aunque el tipo medio sobre beneficio bruto es del 15,5% su distribución es muy desigual.

---

<sup>18</sup> Ver nota nº 12 de este mismo documento

Tabla 6. Multinacionales de matriz española en 2016

Tramos tipo efectivo	Número de empresas	Cifra de Negocios	Beneficio	Impuesto devengado	Tipo efectivo s/beneficio
<b>Menos del 5%</b>	31	349.270	26.746	748	2,8
<b>Del 5% al 10%</b>	18	36.904	2.089	159	7,6
<b>Del 10% al 15%</b>	15	137.058	28.412	3.564	12,5
<b>Del 15% al 20%</b>	15	89.095	7.435	1.250	16,8
<b>Del 20% al 25%</b>	15	31.179	3.869	828	21,4
<b>Más del 25%</b>	40	290.902	23.299	7.712	33,1
	<b>134</b>	<b>934.408</b>	<b>91.849</b>	<b>14.260</b>	<b>15,5</b>

Fuente: Agencia Tributaria. Impuesto sobre sociedades. Informe País por País para multinacionales con matriz española.

Baste señalar que las 64 empresas multinacionales que pagan un tipo inferior al 15% acumulan el 56% del total de la cifra de negocios y el 62% de los beneficios, pero solo pagan el 31% del total de los impuestos devengados. Con el criterio de caja el tipo medio del impuesto pagado se reduce al 12,6% y estas 64 multinacionales solo aportan el 26% del total de impuesto pagado.

Este resultado no es más que el fruto de una ingeniería fiscal que está resultando harto provechosa para los grandes grupos empresariales. Las clásicas vías utilizadas por las empresas multinacionales (con la ayuda de las cuatro grandes KPMG, PwC, EY y Deloitte) pueden resumirse en<sup>19</sup>:

- Declaración de actividad y beneficios solo en el país en el que radica la sede, y no en los países en los que se generan.
- Facturación interna entre empresas de la misma multinacional con precios elevados o reducidos para reducir el impacto fiscal.
- Cobro de patentes o derechos propios entre empresas del mismo grupo radicadas en diferentes países, con el fin de deducir el pago de la base imponible.
- Créditos internos entre empresas de la misma multinacional radicadas en países diferentes, con el fin de reducir la carga fiscal en uno de ellos.
- Reparto de la imputación de costes generales o de investigación y desarrollo entre las empresas del grupo en función de su impacto fiscal y no por empleo o actividad.
- Utilización de empresas fantasma (*"shell companies"*) para simular inversiones extranjeras directas (*"En Europa, las empresas fantasma representan más del 80% de la inversión extranjera directa en Luxemburgo y Holanda, más del 50% en Hungría y más del 30% en Austria e Islandia (OCDE, 2015)"*).
- La inversión cambiando la sede corporativa desde un país a otro mediante la adquisición o fusión con una empresa extranjera radicada en un país con impuestos más bajos. Por ejemplo, la pretensión de fusión Pfizer (EE.UU.)-Allergan (Irlanda) buscaba en 2015 el traslado de la sede central a este último país porque los impuestos

<sup>19</sup> *"Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics"*. Farok J. Contractor, Rutgers Business School, USA. A I B Insights, 2016, Vol.16(2), pp.10-13.

estadounidenses pueden ser del 35%, mientras que los impuestos irlandeses son del 12,5% como máximo. Otros ejemplos desde 2012 incluyen la mudanza de Mylan a los Países Bajos y de Burger King a Canadá, que tienen tasas impositivas más bajas que los Estados Unidos.

La propia Comisión Europea reconoció que estas técnicas agresivas de planificación fiscal socavan el reparto equitativo de la carga entre los contribuyentes y la competencia leal entre las empresas<sup>20</sup>. De ahí la importancia de promover acciones y decisiones claras tanto de las autoridades europeas como de los diferentes Estados miembro de la UE para evitar su uso y corregir un comportamiento empresarial que solo busca la elusión de las obligaciones fiscales.

Tabla 7. Estimación de pérdidas de ingresos fiscales por desplazamiento de beneficios

Country	Extended model						
	Shifted profits (USD million)	Shifted profits as shares of all corporate profits	Shifted profits as shares of foreign corporations' profits	Tax revenue loss (USD million)	Tax revenue loss as % of GDP	Tax revenue loss as % of corporate tax revenue	Tax revenue loss as % of total tax revenue
Belgium	10.025,7	0,12	0,31	3.407,7	0,73	21,17	2,39
Bulgaria	994,4	0,12	1,07	99,4	0,19	8,70	0,88
Croatia	3.509,6	0,46	3,93	701,9	1,37		5,84
Czech Rep	1.426,9	0,04	0,08	271,1	0,14	3,84	0,72
Denmark	1.041,4	0,02	0,20	229,1	0,07	2,77	0,16
Estonia	118,3	0,03	0,08	23,7	0,10	5,79	0,44
Finland	588,4	0,02	0,14	117,7	0,05	2,22	0,16
France	10.341,0	0,06	0,33	3.443,6	0,14	6,84	0,49
Germany	11.972,9	0,02	0,28	3.558,3	0,10	5,14	0,44
Greece	328,4	0,01	0,24	95,3	0,05		0,18
Italy	4.846,0	0,02	0,37	1.521,7	0,08	3,84	0,27
Latvia	1.087,3	0,26	0,89	163,1	0,59	34,89	2,70
Lithuania	1.112,3	0,17	1,49	166,8	0,39	24,01	2,24
Poland	1.984,1	0,02	0,10	377,0	0,08	4,31	0,39
Portugal	1.476,1	0,06	0,31	310,0	0,15	4,92	0,60
Romania	1.807,7	0,06	0,55	289,2	0,15		
Slovak Rep	564,8	0,05	0,10	124,3	0,14	3,66	0,74
Slovenia	146,5	0,04	0,12	24,9	0,06	3,49	0,25
SPAIN	6.181,6	0,04	0,30	1.545,4	0,12	5,48	0,57
Sweden	2.930,5	0,05	0,12	644,7	0,13	5,00	0,37
UK	13.601,6	0,03	0,19	2.720,3	0,10	3,66	0,38

Fuente: elaboración propia a partir de "Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment". Janský, P. & Palanský, M. Int Tax Public Finance (2019) 26: 1048. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8>

<sup>20</sup> Commission Staff Working Document SWD(2016) 6 final, accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – *Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*. COM(2016) 23 final.

No es cosa menor. El último estudio<sup>21</sup> incluye el cálculo de 125 mil millones de dólares perdidos en ingresos fiscales en un conjunto de 79 países, alrededor del 10% de los ingresos fiscales por impuestos de sociedades. Tal y como puede verse en la Tabla 7, según este mismo estudio, publicado en 2019 con datos de 2016, en España se han desplazado 6.181,6 millones de dólares de beneficios (5.582 millones de €), suponiendo una pérdida de ingresos fiscales de 1.545,4 millones de dólares (1.395 millones de €).

## Estructura de los ingresos y progresividad fiscal

Impuestos directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales configuran los ingresos tributarios que, junto a las cotizaciones sociales, conforman el total de los recursos disponibles. La suma de todo ello como porcentaje del PIB es lo que se define como contribución fiscal en un país o área geográfica en un año concreto, tal y como ya se ha visto en el Gráfico 2. Esta contribución fiscal puede ser analizada, por tanto, no solo globalmente sino en función de sus principales componentes. Por ejemplo, mientras que el peso relativo de las cotizaciones sociales en España equivalía al 11,5% del PIB en 2017, en Suecia se limitaba al 2,8%; sin embargo, el conjunto de la contribución fiscal en Suecia era del 44,4% mientras que en España era del 33,8% según los datos de la Comisión Europea (ver Gráfico 9).

Además de la distinción entre cotizaciones sociales e impuestos, debe diferenciarse entre los impuestos directos –los que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta– y los indirectos –los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica: la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión–<sup>22</sup>. Este es el triángulo fundamental que define la estructura de ingresos públicos en un país: impuestos directos e indirectos y contribuciones sociales.

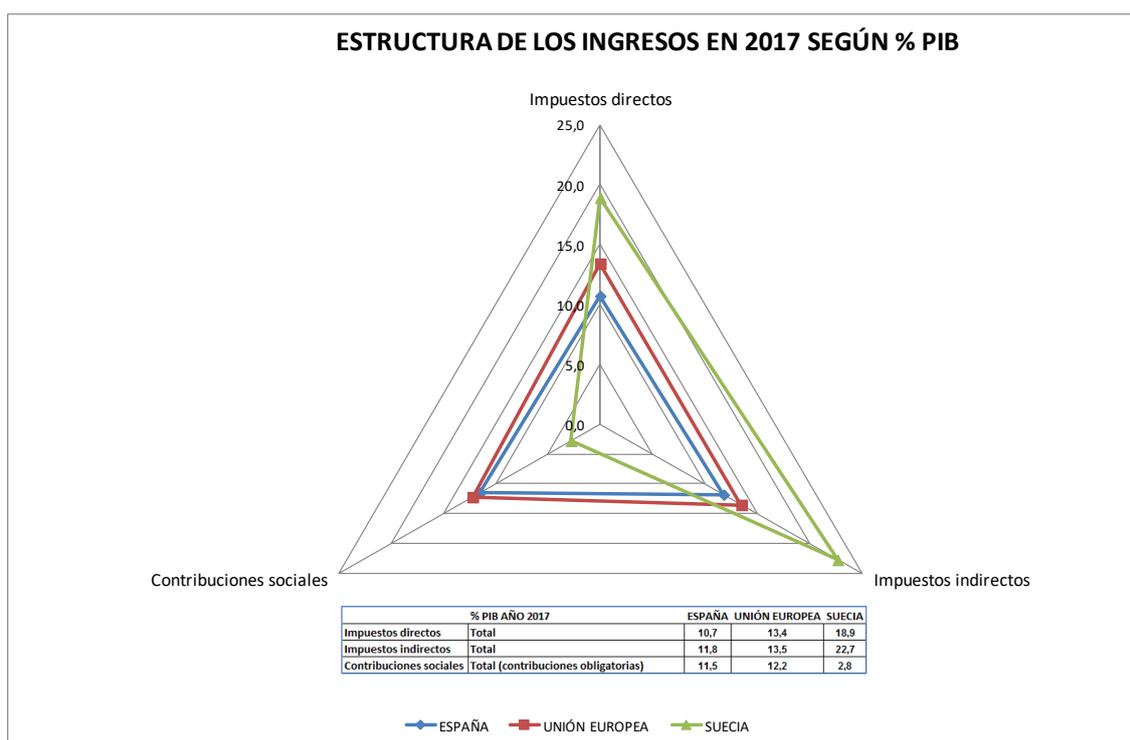
Tal y como se mostró en el Gráfico 2, la contribución fiscal es menor en España que en el conjunto de la UE. La desagregación de la base de datos sobre impuestos de la Comisión Europea permite confirmarlo en los tres principales componentes de los ingresos: España tiene un menor peso relativo (% sobre PIB) tanto en los impuestos directos e indirectos como en las contribuciones sociales (ver Gráfico 9).

Además, entre 2007 y 2017 la capacidad de las tres vías de ingresos se ha contraído en España, bajando del 36,4% del PIB al 33,8%. España todavía está lejos de alcanzar los valores relativos de recaudación previos a la crisis, agudizando así los problemas surgidos en la cobertura de las necesidades derivadas de los servicios públicos y de las prestaciones sociales, pero además puede observarse que el sistema se ha hecho más regresivo.

<sup>21</sup> *Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment*. Petr Janský and Miroslav Palanský. *International Tax and Public Finance* (2019) 26:1048–1103.

<sup>22</sup> Definiciones de la Agencia Tributaria.

Gráfico 9. Estructura de los ingresos en España, Suecia y la Unión Europea en 2017



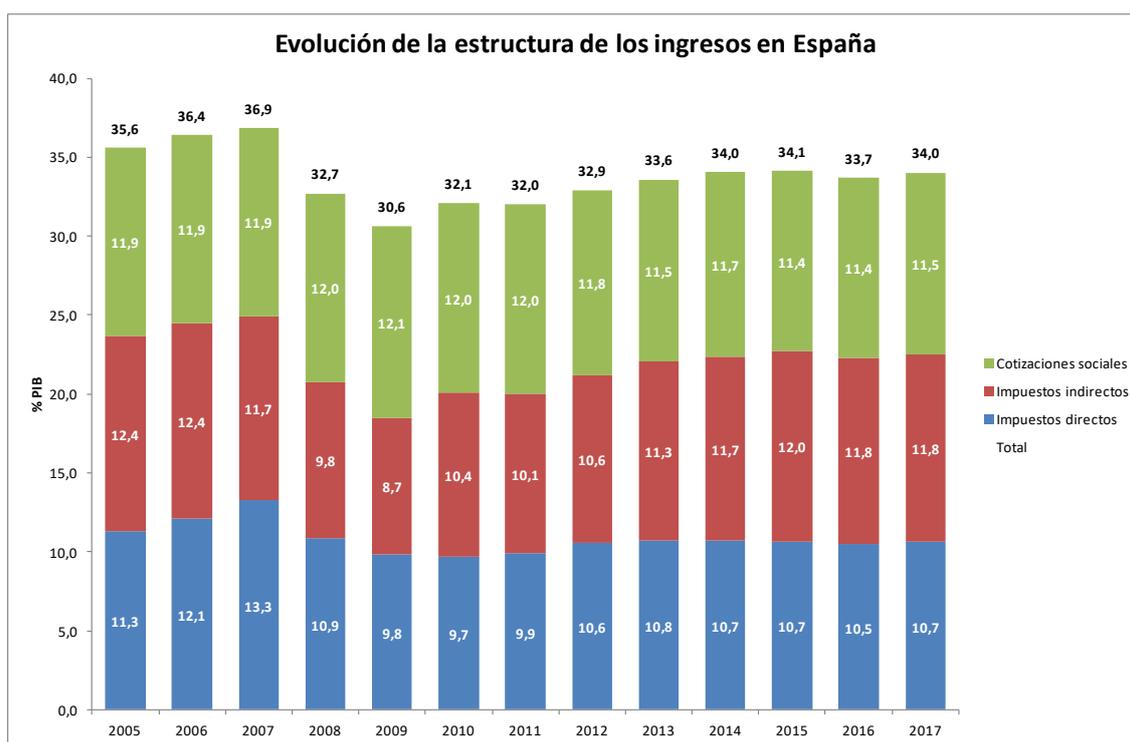
Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (Data on taxation).

La progresividad del sistema fiscal se basa en que cuanto más elevado sea el tramo de renta o riqueza al que se pertenece mayor será el tipo impositivo aplicable y, por tanto, mayor la aportación al sistema tributario. Tal y como afirma la Comisión Europea, *“un elemento importante de la equidad del sistema impositivo es la progresividad de los sistemas de impuestos sobre la renta y, en particular, la carga impositiva sobre los trabajadores de bajos ingresos”*<sup>23</sup>. Es clave en la redistribución de la riqueza y la reducción de las desigualdades.

Un primer aspecto a analizar es el mayor o menor peso de los impuestos indirectos, entre los que destaca el IVA junto a los impuestos especiales (cerveza, vino, tabaco, hidrocarburos, etcétera). Impuestos que se pagan por igual con independencia de la capacidad económica de cada consumidor. Se pagan los mismos impuestos, sea uno rico o pobre, por los mismos consumos (la compra en el mercado, llenar el depósito de gasolina, el menú del día en un restaurante). La única diferencia es que quienes más recursos tienen consumirán productos más caros y con mayor frecuencia. En términos relativos, la contribución fiscal resultante de los impuestos indirectos es mayor para quienes menos recursos tienen. Son, desde este punto de vista, impuestos regresivos (aunque alguna corrección se consigue con el tipo reducido y superreducido).

<sup>23</sup> “Tax policies in the European Union. 2016 Survey”. European Commission.

Gráfico 10. Evolución de los ingresos en España entre 2005 y 2017



Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (Data on taxation).

Pues bien, tal y como puede apreciarse en el Gráfico 10, la mayor disminución se produce en los impuestos directos— que pasan de suponer el 13,3% del PIB en 2007 al 10,7% en 2017. También disminuye el peso relativo de los impuestos indirectos desde 2007, pero en 2014 se recuperan los valores relativos de ese año. Además de la caída relativa de los ingresos tributarios, también se produce la de las contribuciones sociales —las cuotas a la Seguridad Social— desde el 11,9% al 11,5%.

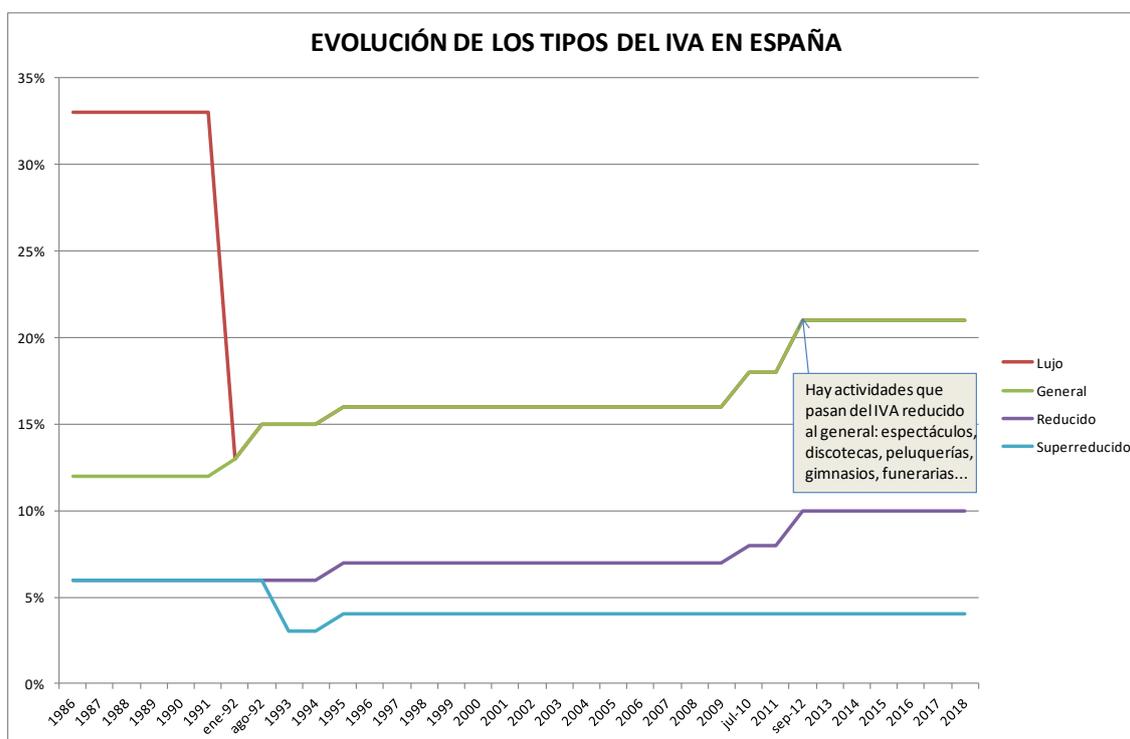
A este modelo, en el que son los impuestos directos los que caen con mayor intensidad —fundamentalmente el IRPF, rompiendo la progresividad del sistema— no se llega de forma casual. Por un lado, en septiembre de 2012 se produjo un incremento del IVA, el principal impuesto indirecto, tanto en el tipo general (que sube del 18% al 21%) como en el reducido (que sube del 8% al 10%). Además, del tipo reducido se excluyen actividades que pasan al tipo general, saltando así desde el 8% hasta el 21% (ver Gráfico 11). El resultado es que entre 2012 y 2016 los ingresos tributarios por IVA se han incrementado un 24,5% (ver Tabla 8).

Contrasta con este fuerte incremento de los ingresos por IVA el limitado incremento de un 2,5% que en el mismo periodo se ha producido con el IRPF, a pesar de que las rentas brutas de los hogares crecieron un 4,9%. A finales de 2014 se aprobó la Ley 26/2014 modificando, entre otras normas tributarias, el IRPF. El objetivo declarado es minorar la carga tributaria soportada por los contribuyentes mediante la reducción de tarifas y tipos y el incremento de los mínimos personales y familiares, al tiempo que se modificaron las deducciones (ver Gráfico 12).

Puede comprobarse esta evolución, también, viendo cómo el tipo medio del IVA ha subido desde el 12,68 en 2011 hasta el 15,44 en 2016, al tiempo que el tipo efectivo sobre rendimientos netos en el IRPF suponía un 14,8% en 2010 y un 14,9% en 2015. Aunque entre

2012 y 2014 subió hasta un promedio del 15,8%, la reforma de 2014 tiene como efecto una bajada hasta niveles anteriores.

Gráfico 11. Cambios en los tipos aplicables en el IVA



Fuente: elaboración propia.

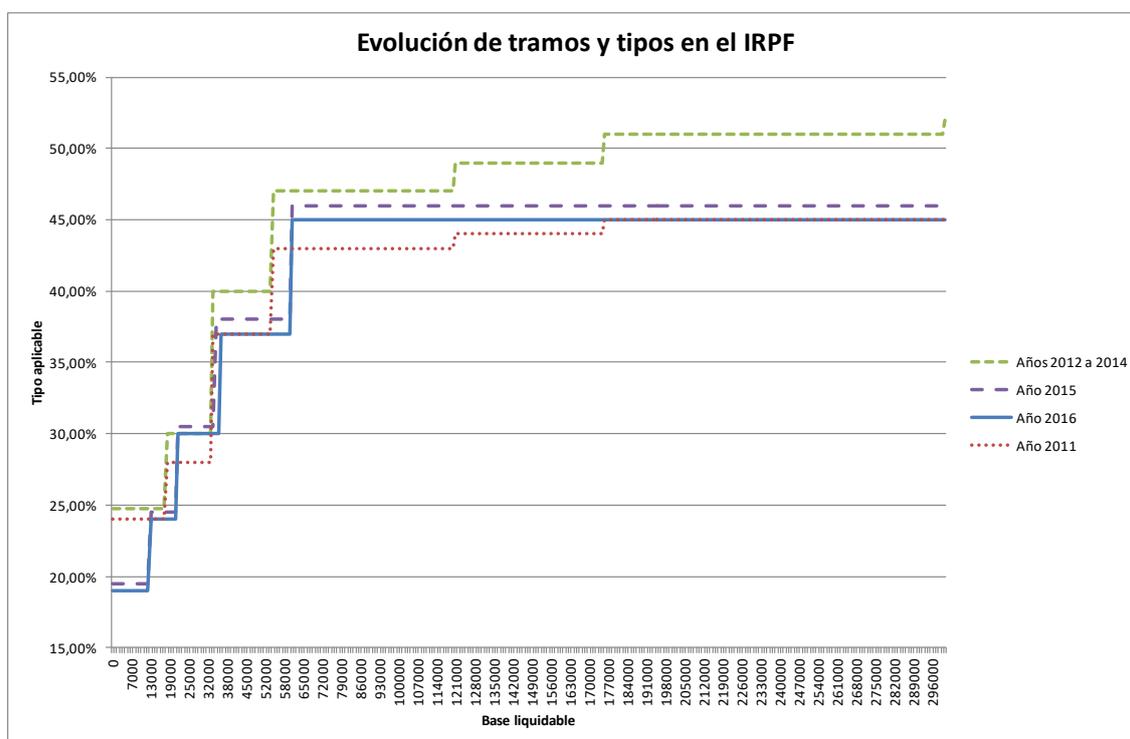
Además, entre los impuestos directos se encuentra el de sociedades. A lo largo de los últimos años, el Gobierno, con distintas mayorías parlamentarias, ha reducido el tipo aplicable desde el 30% hasta el 28% en 2015 y el 25% en 2016, aunque en realidad el tipo efectivo sobre la base imponible se ha situado en 2017 en el 21,59%. Sin embargo, el tipo efectivo sobre el beneficio contable se reduce de forma significativa, hasta el 10,73%<sup>24</sup>. En empresas sin asalariados es del 8,3%; en las microempresas, el 14,8%; en las pequeñas empresas, el 19,1%; en las medianas, el 14,4%; y en las grandes, el 7,8%. En el caso de las empresas grandes con más de 5.000 trabajadores, el tipo efectivo sobre beneficios se reduce a un 4,8%.

Asimismo, desde 2015 se amplía la capacidad de ajuste del resultado contable añadiendo la reserva de capitalización a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de

<sup>24</sup> La propia Agencia Tributaria resalta tres ventajas de utilizar la referencia al tipo efectivo sobre los beneficios: uno, su forma de cálculo es similar a la que se utiliza en otros impuestos (por ejemplo, en el IRPF se calcula un tipo similar dividiendo el impuesto devengado entre las rentas brutas de los contribuyentes) y en las comparaciones internacionales (para evitar las diferencias en la legislación de cada país); dos, permite seguir la evolución de la carga tributaria con independencia de las modificaciones normativas, que afectan a la base imponible, pero no a los beneficios; y tres, facilita la comparación entre distintos grupos de contribuyentes con distinto grado de utilización de los beneficios fiscales (que en el Impuesto sobre Sociedades se pueden manifestar bien en los ajustes al resultado contable, bien en las deducciones sobre la cuota íntegra) o con diferente forma de cálculo del impuesto (declaración individual frente a consolidada). Ver Estadística de las Cuentas anuales consolidadas del Impuesto sobre Sociedades, Metodología, preguntas frecuentes.

ejercicios anteriores. Esto, junto a los ajustes extracontables, reduce considerablemente los resultados contables iniciales en el cálculo de la base imponible neta.

Gráfico 12. Tramos y tipos aplicables en el IRPF entre 2011 y 2016



Fuente: elaboración propia.

Estos cambios han producido, como ya se ha explicado, un viraje regresivo en la composición de la cesta tributaria, con mayor peso de los impuestos indirectos que de los directos.

El resumen de resultados de estos diferentes movimientos se refleja en la Tabla 8. Más allá de los números absolutos, interesa ver el cambio de composición de la estructura tributaria (ver Gráfico 13).

Tal y como puede observarse, el IRPF continúa siendo la principal fuente de ingresos tributarios, un 39,7% en 2018, pero con una tendencia descendente desde 2012, año en el que suponía el 41,9%. Igualmente, el impuesto de sociedades, la segunda fuente principal de los impuestos directos, cae desde el 12,7% hasta el 11,9%. En sentido contrario, la principal fuente de los impuestos indirectos, que es el IVA, supone el 33,6% con una tendencia creciente desde el 29,9% en el mismo periodo.

La conclusión de todo ello es que los impuestos directos han pasado de suponer el 56,4% en 2012 al 53,9% en 2018, configurándose un sistema fiscal más regresivo. Esta caída de -2,5 puntos porcentuales en el peso relativo de los impuestos directos se ha compensado con el incremento del 3,7% en el peso relativo del IVA, incrementando así, como ya se ha explicado, la contribución fiscal de las rentas más bajas.

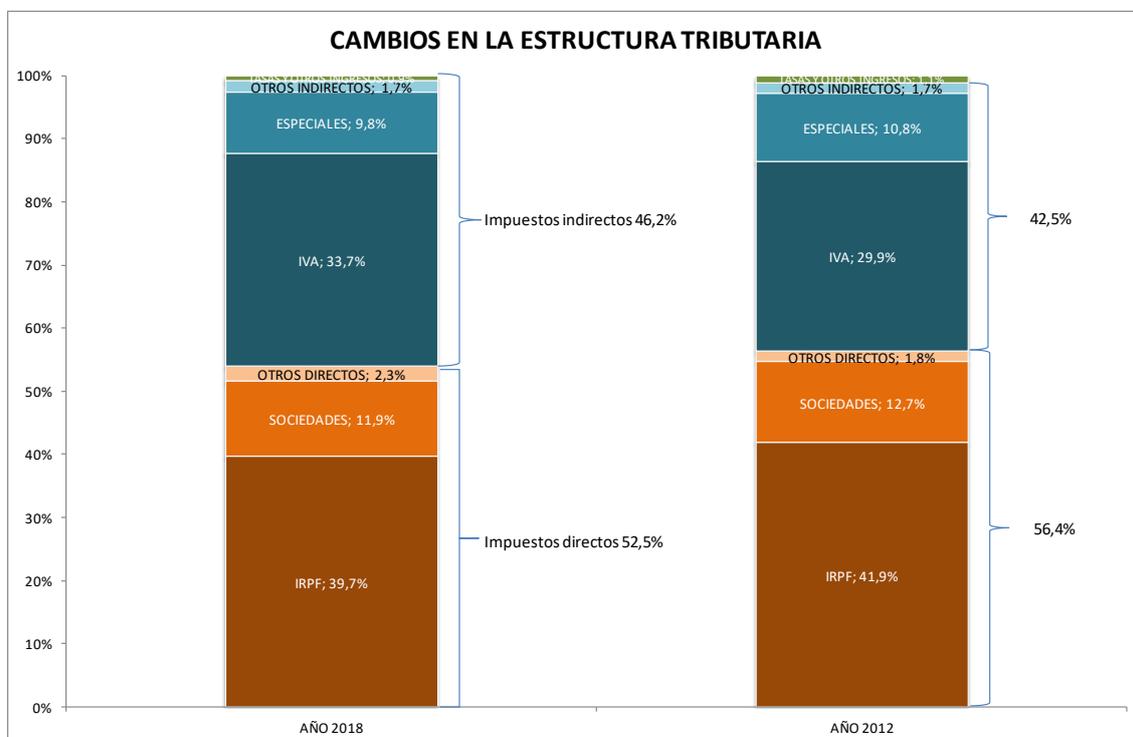
Tabla 8. Evolución de los ingresos tributarios en España

	Años							tasas de variación (%)							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	12	13	14	15	16	17	18	
	<b>INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES. RESUMEN</b> Millones de euros, salvo indicación														
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	70.619	69.952	72.662	72.346	72.416	77.038	82.859	1,2	-0,9	3,9	-0,4	0,1	6,4	7,6	
Impuesto sobre Sociedades	21.435	19.945	18.713	20.649	21.678	23.143	24.838	29,0	-7,0	-6,2	10,3	5,0	6,8	7,3	
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	1.708	1.416	1.420	1.639	1.960	2.274	2.665	-16,3	-17,1	0,2	15,5	19,6	16,0	17,2	
Fiscalidad Medioambiental		1.570	1.625	1.864	1.574	1.807	1.872			3,5	14,7	-15,5	14,7	3,6	
Otros Ingresos	1.319	167	195	256	197	193	201			-87,4	17,0	31,3	-22,9	-2,4	4,4
<b>Capítulo I. Impuestos Directos</b>	<b>95.081</b>	<b>93.050</b>	<b>94.614</b>	<b>96.753</b>	<b>97.827</b>	<b>104.454</b>	<b>112.434</b>	<b>7,3</b>	<b>-2,1</b>	<b>1,7</b>	<b>2,3</b>	<b>1,1</b>	<b>6,8</b>	<b>7,6</b>	
Impuesto sobre el Valor Añadido	50.464	51.931	56.174	60.305	62.845	63.647	70.177	2,4	2,9	8,2	7,4	4,2	1,3	10,3	
Corregido del SII (1)	50.464	51.931	56.174	60.305	62.845	67.797	70.275	2,4	2,9	8,2	7,4	4,2	7,9	3,7	
Impuestos Especiales (2)	18.209	19.073	19.104	19.147	19.866	20.308	20.528	-4,1	4,7	0,2	0,2	3,8	2,2	1,1	
Alcohol y Bebidas Derivadas	745	716	761	774	783	840	821	-3,5	-3,9	6,3	1,7	1,2	7,2	-2,2	
Cerveza	283	275	293	297	303	314	320	1,4	-2,9	6,5	1,3	2,3	3,5	1,8	
Productos Intermedios	17	18	19	20	21	22	21	-0,7	3,2	8,3	6,1	5,7	1,1	-2,2	
Hidrocarburos	8.595	9.933	9.724	9.783	10.556	10.881	11.210	-7,5	15,6	-2,1	0,6	7,9	3,1	3,0	
Labores del Tabaco	7.064	6.539	6.661	6.580	6.677	6.628	6.533	-2,6	-7,4	1,9	-1,2	1,5	-0,7	-1,4	
Carbón		148	265	309	229	312	271			79,2	16,8	-25,8	36,2	-13,1	
Electricidad	1.507	1.445	1.383	1.385	1.290	1.306	1.352	9,8	-4,1	-4,3	0,2	-6,8	1,2	3,5	
Impuesto sobre Gases Fluorados			31	99	95	120	110					-4,3	26,7	-8,6	
Impuesto sobre Tráfico Exterior	1.429	1.311	1.526	1.757	1.856	1.928	1.906	-6,7	-8,3	16,4	15,1	5,7	3,9	-1,1	
Impuesto sobre las Primas de Seguros	1.378	1.325	1.317	1.355	1.376	1.449	1.504	-2,9	-3,8	-0,6	2,9	1,6	5,3	3,8	
Impuesto sobre Actividades del Juego	101	74	76	52	71	53	49			-26,4	2,2	-31,3	36,5	-25,7	-7,1
Otros Ingresos	12	11	7	12	12	13	3	-16,3	-8,3	-41,5	88,5	-2,9	8,3	-73,3	
<b>Capítulo II. Impuestos Indirectos</b>	<b>71.594</b>	<b>73.725</b>	<b>78.233</b>	<b>82.726</b>	<b>86.122</b>	<b>87.518</b>	<b>94.278</b>	<b>0,5</b>	<b>3,0</b>	<b>6,1</b>	<b>5,7</b>	<b>4,1</b>	<b>1,6</b>	<b>7,7</b>	
Tasas	744	822	794	1.226	830	763	680	8,1	10,4	-3,3	54,3	-32,3	-8,1	-11,0	
Otros Ingresos	1.148	1.251	1.345	1.303	1.470	1.215	1.294	-8,1	9,0	7,5	-3,1	12,8	-17,3	6,4	
<b>Capítulo III. Tasas y otros Ingresos</b>	<b>1.892</b>	<b>2.073</b>	<b>2.140</b>	<b>2.529</b>	<b>2.300</b>	<b>1.978</b>	<b>1.973</b>	<b>-2,4</b>	<b>9,5</b>	<b>3,2</b>	<b>18,2</b>	<b>-9,0</b>	<b>-14,0</b>	<b>-0,3</b>	
<b>Total Ingresos Tributarios</b>	<b>168.567</b>	<b>168.847</b>	<b>174.987</b>	<b>182.009</b>	<b>186.249</b>	<b>193.951</b>	<b>208.685</b>	<b>4,2</b>	<b>0,2</b>	<b>3,6</b>	<b>4,0</b>	<b>2,3</b>	<b>4,1</b>	<b>7,6</b>	
<b>Corregidos del SII</b>	<b>168.567</b>	<b>168.847</b>	<b>174.987</b>	<b>182.009</b>	<b>186.249</b>	<b>198.101</b>	<b>208.783</b>	<b>4,2</b>	<b>0,2</b>	<b>3,6</b>	<b>4,0</b>	<b>2,3</b>	<b>6,4</b>	<b>5,4</b>	

(1) El Sistema Inmediato de Información (SII) se introdujo a mediados de 2017, con un cambio de fechas en la presentación del IVA que desplazó ingresos de 2017 a 2018  
(2) Incluye el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, cedido desde 2002 a las CC.AA.

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria 2018. Agencia Tributaria.

Gráfico 13. Cambios en la estructura tributaria en España



Fuente: elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria.

Otro aspecto a considerar en la estructura de los ingresos y la progresividad fiscal es lo relativo a la estructura del IRPF. En la actualidad, el impuesto de la renta de las personas físicas tiene un carácter dual, según el cual, algunas rentas se integran en una parte general y otras en una parte de ahorro.

En concreto, las rentas procedentes del trabajo, tanto por cuenta ajena como por cuenta propia, y las rentas del capital inmobiliario se integran en la base imponible general, mientras que, con carácter general, las rentas del capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales se introducen en la base imponible del ahorro, si bien existen excepciones.

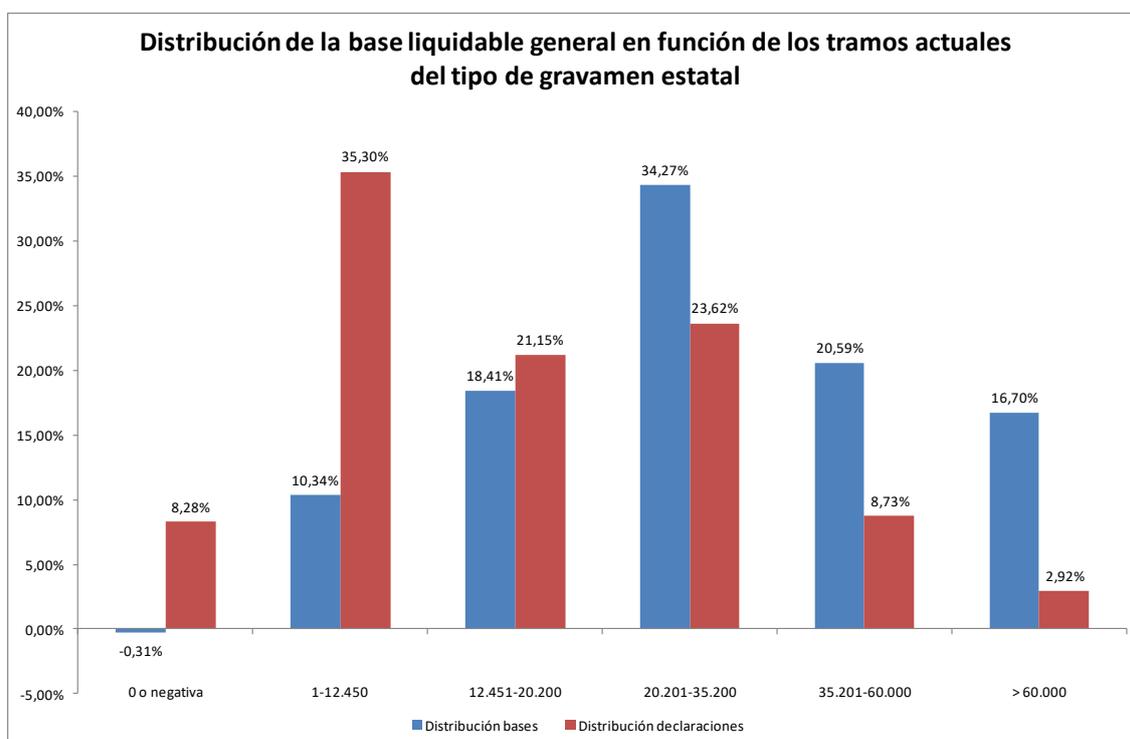
Ambas bases se utilizan para calcular, por separado y con tipos de gravamen distintos, las cuotas íntegras y líquidas, que liquidan el impuesto.

La distribución de las bases liquidables, una vez introducidas las reducciones, son muy distintas, tal como se señala en los siguientes gráficos.

La mayor parte de la base liquidable está en el tramo entre los 20.201 y los 35.200 euros, estando en este tramo casi 1 de cada 4 declaraciones, mientras más del 16% de la base liquidable, más de 60.000 millones de euros, se concentran en 574.000 declaraciones, algo menos del 3% del total.

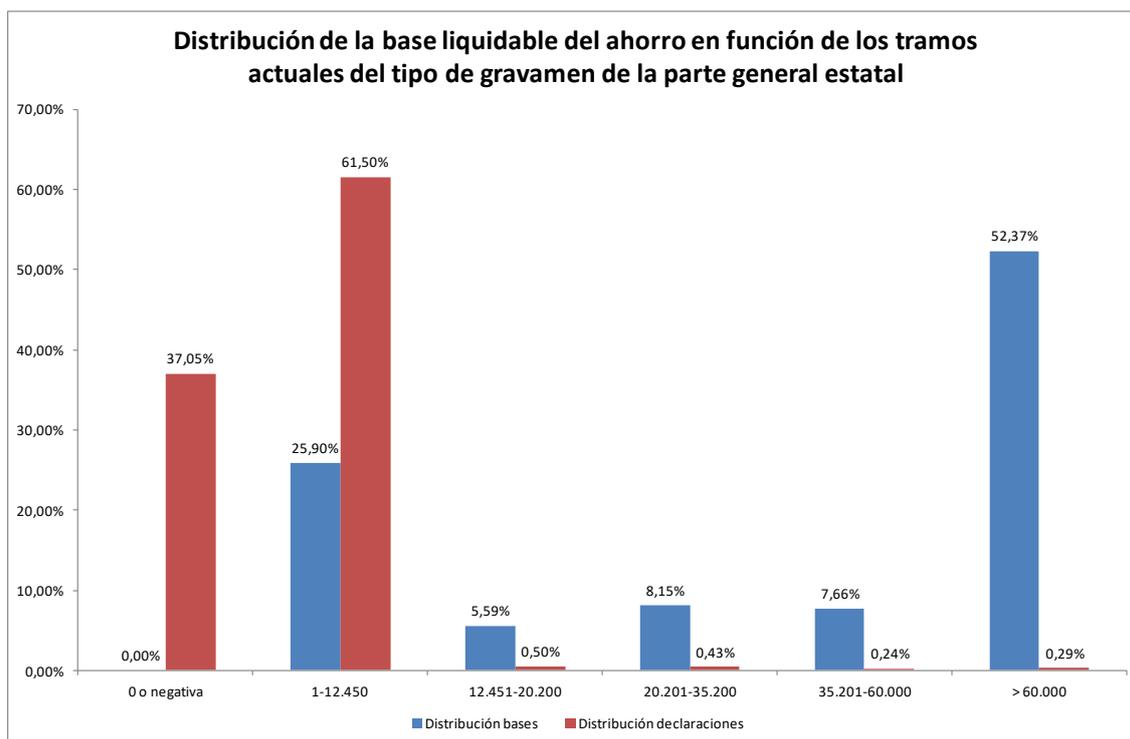
Mientras, en las rentas del capital, la base liquidable del ahorro tiene una distribución bien distinta.

**Gráfico 14. Distribución de la base liquidable general en función de los tramos actuales del tipo de gravamen estatal**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la muestra del IRPF del IEF-AEAT.

Gráfico 15. Distribución de la base liquidable del ahorro en función de los tramos actuales del tipo de gravamen estatal



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la muestra del IRPF del IEF-AEAT.

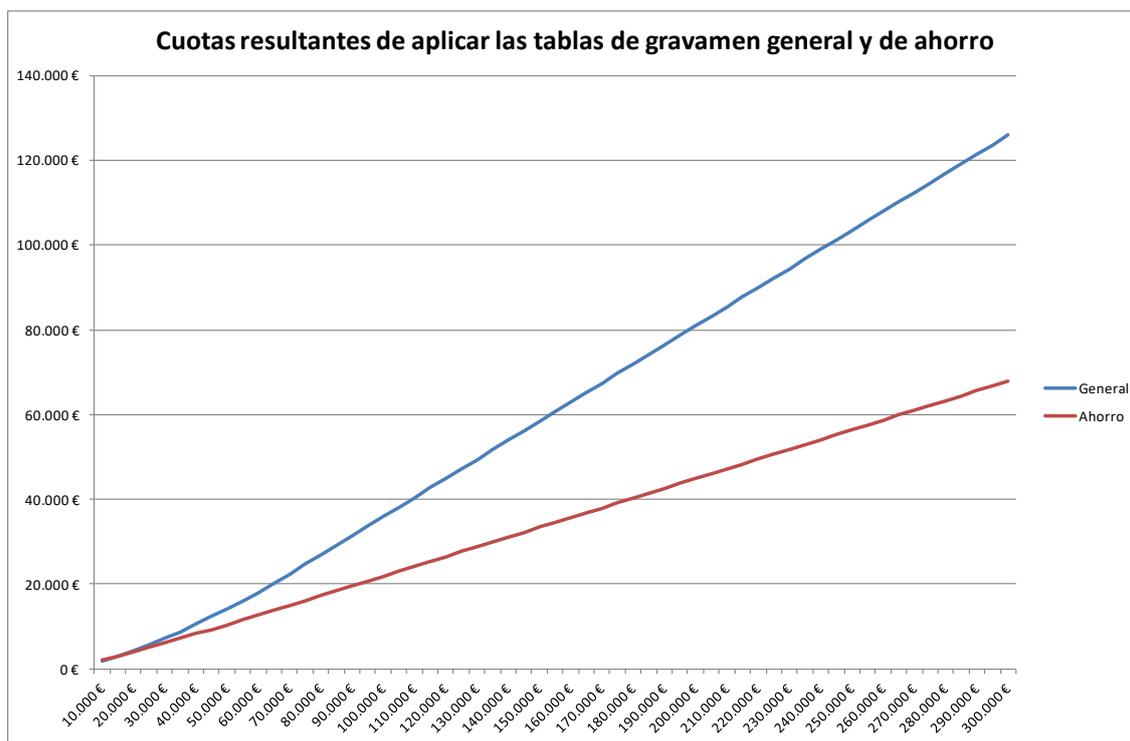
Más del 37% de las declaraciones carecen de base liquidable del ahorro mientras que algo más del 61% declaran un importe conjunto del 25,90% de la base liquidable del ahorro total. Por el otro lado, unas 57.000 declaraciones concentran más de la mitad de la base liquidable total del ahorro.

Cabe destacar que el tipo marginal de gravamen de las rentas superiores a 60.000 euros es del 43%, con carácter general en el caso de la base liquidable general y 23% en el del ahorro. Estas escalas tan diferentes provocan que la cuantía resultante de aplicar los tipos de gravamen general sea muy superior al de aplicar las de ahorro.

Así, por ejemplo la cuantía resultante de una base liquidable general de 70.000 euros, antes de aplicar los mínimos personales y familiares, es de 22.401,50 euros mientras que en el caso del ahorro se reduce a 14.980 euros. Estas cuantías se rebajarán por la cantidad resultante de aplicar el mínimo personal y familiar correspondiente a las tablas de gravamen general y ahorro, teniendo en cuenta que primeramente este mínimo se aplica a la base liquidable general y solo en caso de que exceda, y por el exceso, a la del ahorro, lo que produce una distorsión a la hora de estimar los tipos medios efectivos que soportan ambas que, como se ha dicho, son muy superiores en el caso de la base liquidable general, cuyo mayor componente son las rentas del trabajo.

A continuación, se muestra un gráfico con el resultado de aplicar a las mismas cantidades, el tipo de gravamen general o del ahorro, previo a la aplicación del mínimo personal y familiar:

Gráfico 16. Cuotas en IRPF según gravamen general o de ahorro



Fuente: elaboración propia

La ruptura de este carácter dual del impuesto o al menos igualar ambas tablas de gravamen mejoraría notablemente la recaudación a la vez que introduciría un elemento de mayor progresividad en el mismo.

Así, resulta posible actuar sobre esa diferencia entre la tasa de gravamen general y la aplicada a la parte del ahorro. En 2016, de acuerdo con la memoria de la Administración tributaria, la cuota íntegra del ahorro es de 5.465 millones de euros. Si se hubieran aplicado los tipos de gravamen de la base imponible general la cuota hubiera sido de 8.739 millones de euros, a lo que habría que reducir la parte asignable del mínimo personal y familiar, el 19% de los 2.000 millones aproximadamente que se aplican en la parte de ahorro, de acuerdo con la muestra del IRPF, quedando la cuantía total en 8.339 millones de euros. Es decir, esta medida hubiera tenido una capacidad potencial máxima de recaudación adicional en ese ejercicio, de casi 2.900 millones de euros.

Otra alternativa posible es discutir el propio carácter dual del impuesto, integrando todas las rentas en una única base imponible y, después de aplicar las reducciones, en la base liquidable. Esto generaría una base liquidable de unos 390.000 millones, lo que llevaría tras la aplicación de los tipos de gravamen y los mínimos personales y familiares, a un incremento de recaudación potencial sobre la medida anterior de 1.500 millones de euros más.

En el reciente Acuerdo entre PSOE y Unidas Podemos para un Gobierno de coalición se ha previsto actuar de una forma más limitada, previendo un incremento, en la base general de 2 puntos porcentuales en la contribución fiscal de las rentas superiores a 130.000 € y 4 puntos porcentuales para las que superen los 300.000 €. Por su parte, en la base del ahorro, se ha previsto un incremento de 4 puntos porcentuales en las rentas que superen los 140.000 €. Una

estimación del impacto de esta medida, nos lleva a un potencial recaudatorio de entre 600 y 700 millones de € adicionales, una cifra significativa, pero modesta en términos de recaudación fiscal.

De hecho, el saldo neto de mejora de recaudación del conjunto de medidas fiscales previstas en ese Acuerdo de Gobierno es de 2.791 millones de €, según la estimación efectuada por el Gabinete Económico Confederal de CCOO. Frente a ese incremento de la recaudación, los compromisos de gasto incluidos en el Acuerdo se elevan a 5.729 millones de euros adicionales, por lo que resultarán necesarias, más que probablemente, medidas adicionales para cohesionar ambas cifras de forma compatible, además, con el cumplimiento de los objetivos de déficit comprometidos.

Incluso ciñéndonos a las medidas previstas en este Acuerdo, existen márgenes de actuación. Por ejemplo, si el incremento de 2 puntos porcentuales en la base general y en la del ahorro se estableciera a partir de 60.000 €, y no de 130.000 €, el incremento de la contribución fiscal mejoraría en algo más de 350 millones de euros adicionales, lo que sumado a la estimación ya efectuada situaría la mejora de recaudación en torno a los mil millones por este concepto.

Resumiendo, las alternativas aquí contempladas en el IRPF (actuación limitada sobre los tipos para rentas superiores a 60.000 €, igualación de la progresividad aplicada a las bases general y del ahorro o, finalmente, la propia estructura dual del impuesto) tienen un potencial máximo que supera holgadamente los 5.000 millones de euros anuales, si le añadimos la capacidad de actuación en materia de revisión de bonificaciones y reducciones del propio IRPF, cuyo impacto supera hoy los 10.000 millones de euros, como se presenta más adelante<sup>25</sup>, podemos concluir que también en el IRPF hay amplios márgenes de actuación, aún no agotando la integridad de los aquí señalados.

En todo caso, estas cifras proceden de la Memoria de la Administración Tributaria de 2017, que utiliza los datos del IRPF de 2016. Por ello, atendiendo a la evolución al alza de los ingresos por IRPF de los últimos años, podemos afirmar que las estimaciones aquí reseñadas serían hoy superiores.

### **Competencias y corresponsabilidad entre niveles de gobierno**

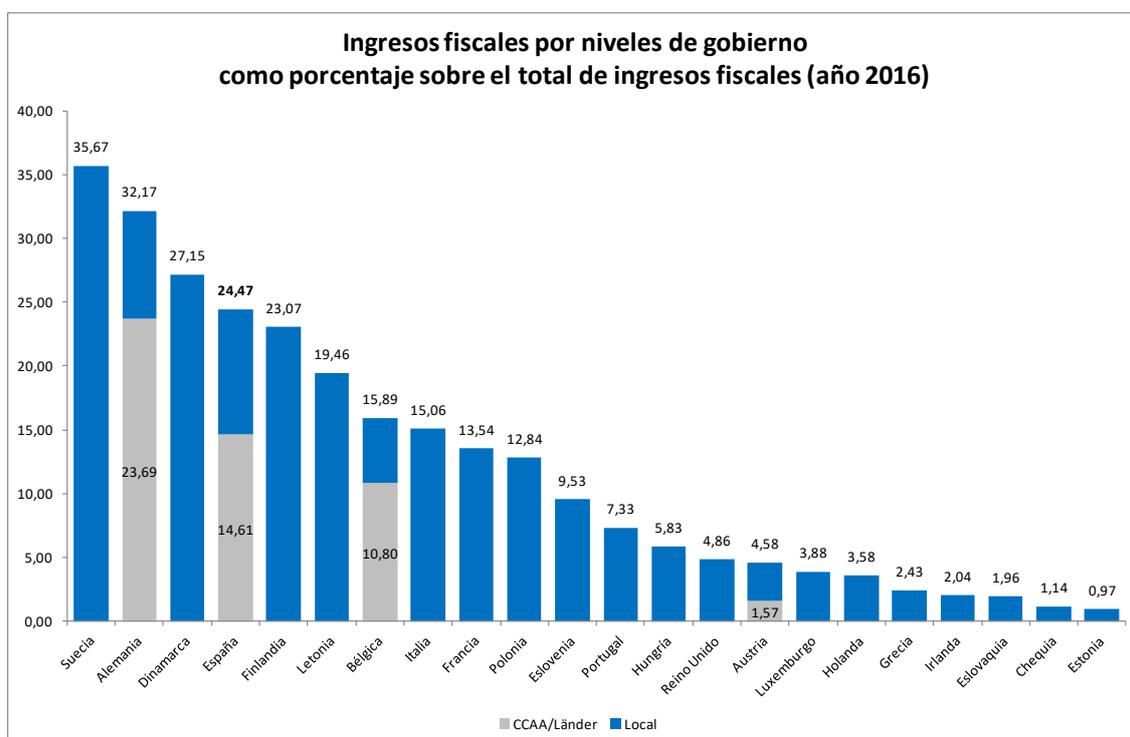
La responsabilidad sobre impuestos, tasas y contribuciones especiales está repartida entre los diferentes niveles de gobierno: el central, los autonómicos y los locales. Con los datos aportados por la OCDE sobre autonomía fiscal en 2016, España era el quinto país de la UE con mayor autonomía subcentral en cuanto a la participación relativa en los ingresos fiscales (8,2% del PIB, 24,5% del total de los ingresos fiscales) tras Suecia (15,7% y 35,7%, respectivamente), Alemania (12,1% y 32,2%), Dinamarca (12,5% y 27,2%) y Finlandia (10,2% y 23,1%).

Ahora bien, la mayoría de los países distribuyen la responsabilidad fiscal entre los ámbitos central y local de gobierno, sin un nivel intermedio como las comunidades autónomas en España o los *Länder* en Alemania. De acuerdo con los datos que facilita la OCDE, solo Australia, Canadá, México, Estados Unidos, Suiza y los países de la UE Austria, Bélgica, Alemania y España tienen esta distribución en tres niveles, aunque con distribuciones muy diferentes entre ellos,

<sup>25</sup> Ver nota 37 y aproximación al respecto en ese apartado del documento.

además de una significativa diferencia entre la contribución fiscal de los países europeos y el resto.

Gráfico 17. Descentralización de los ingresos fiscales en países de la UE, en 2016



Fuente: OECD, Fiscal Decentralisation Database

Limitando los datos a los cuatro países de la UE con un triple nivel de responsabilidad fiscal, puede observarse que en el año 2016 son Alemania (23,7% del total de ingresos fiscales) y España (14,6%) los países con mayor descentralización intermedia entre los que tienen este nivel de responsabilidad fiscal, seguidos de Bélgica (10,8%). Sin embargo, en Austria el dato se limita a un escaso 1,6%.

Aunque los datos anteriores permiten la comparación internacional, conviene hacer un análisis más detallado del reparto de responsabilidades fiscales en España. ¿Podrían haber elevado su contribución fiscal las comunidades autónomas en España? ¿Tienen la suficiente autonomía fiscal para hacerlo? Según la OCDE, la autonomía fiscal ya es elevada en los niveles subcentrales en España. Mientras que en Alemania las decisiones son compartidas por consenso con el gobierno central, lo que ayuda a evitar la competencia fiscal entre los *Länder*, en España las comunidades autónomas tienen ya una amplia capacidad para decidir sobre sus propios tipos y reducciones fiscales.

Tabla 9. Descentralización fiscal

Ingresos fiscales sub-centrales		Como porcentaje de los ingresos fiscales sub-centrales												
Como % PIB	Como % del total de ingresos fiscales	Discrecionalidad sobre tipos y desgravaciones		Discrecionalidad sobre tipos		Discrecionalidad desgravaciones	Acuerdos reparto impuestos				Tipos y desgravaciones por el gobierno central		Otros	Total
		Total	Restringida	Total	Restringida		Reparto establecido por gobiernos sub-centrales	Reparto acordado con gobiernos sub-centrales	Reparto de ingresos por el gobierno central, plurianual	Reparto de ingresos por el gobierno central, anual	(e)	(f)		
<b>España</b>	<b>8,0</b>	<b>23,6</b>												
CC.AA	4,6	13,6	92,1	-	-	4,5	-	-	3,0	-	-	0,4	-	100,0
Local	3,4	10,0	30,0	-	-	51,0	-	-	18,0	-	-	0,8	0,2	100,0
<b>Austria</b>	<b>2,0</b>	<b>4,6</b>												
Länder	0,7	1,6	33,4	-	-	-	-	-	-	5,8	-	46,4	14,3	100,0
Local	1,3	3,1	9,7	-	-	15,1	-	-	-	-	-	64,7	10,4	100,0
<b>Bélgica</b>	<b>4,5</b>	<b>9,9</b>												
Regiones	2,4	5,3	95,4	-	-	-	-	-	1,5	-	-	3,1	-	100,0
Local	2,1	4,6	8,2	-	91,5	-	-	-	-	-	-	0,3	-	100,0
<b>Alemania</b>	<b>11,3</b>	<b>30,8</b>												
Länder	8,3	22,6	-	-	3,9	-	-	-	92,7	-	-	-	3,4	100,0
Local	3,0	8,2	-	-	14,4	41,6	-	-	42,5	-	-	-	1,4	100,0

Fuente: OECD, Fiscal Decentralisation Database, Tax Autonomy Indicators

Tabla 10. Competencias autonómicas sobre los ingresos tributarios

Cuadro 1: Recursos y competencias normativas en materia tributaria cedidos a las Comunidades Autónomas				
	% de cesión			Criterio de reparto entre CCAA
	de los rendimientos	capacidad normativa	gestión del impuesto	
<i>Sociedades</i>	0%	no	no	-----
<i>IRPF</i>	50%	sí	no	residencia del contribuyente
<i>IVA</i>	50%	no	no	consumo en la Comunidad
<i>Especiales</i>	58%	no	no	consumo en la Comunidad
<i>Electricidad</i>	100%	no	no	consumo en la Comunidad
<i>IVMDH/IH tramo autonómico*</i>	100%	sí	no	consumo en la Comunidad
<i>Matriculación**</i>	100%	sí	no	residencia del contribuyente
<i>Patrimonio</i>	100%	sí	sí	residencia del contribuyente
<i>Sucesiones y Donaciones</i>	100%	sí	sí	residencia del difunto o del donatario, ubicación de los bienes inmuebles
<i>ITPAJD</i>	100%	sí	sí	hecho imponible en la Comunidad
<i>Tributos sobre juego</i>	100%	sí	sí	juego en la Comunidad

(\*) Comenzando en 2013, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) desaparece como tal y pasa a integrarse en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, para el que se establece un tipo autonómico que puede variar de una Comunidad a otra.

(\*\*) Aunque la Ley lo permite, ninguna Comunidad Autónoma ha asumido la gestión de este impuesto.

Fuente: Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica. Julio 2017.

La mayor parte de los ingresos tributarios de las comunidades autónomas proceden de su participación en el IRPF, el IVA y los impuestos especiales. De hecho, el 33% por el IRPF, el 29% por el IVA y el 11% por los impuestos especiales, con los datos de 2016. Sin embargo, tal y como puede verse en la Tabla 10, no hay ninguna capacidad sobre la gestión de estos impuestos por parte de las CC. AA. y la capacidad normativa se limita al tramo autonómico del IRPF.

Tabla 11. Recaudación total en 2015 según niveles de gobierno

Recaudación total impuestos en el año 2016 (millones de €)	Directos	Indirectos	Tasas y otros ingresos	Total
<b>Estado</b>	<b>61.209,6</b>	<b>42.649,0</b>	<b>2.300,2</b>	<b>106.158,8</b>
<b>Total Comunidades Autónomas (CCAA)</b>	<b>46.868,0</b>	<b>59.364,5</b>	<b>1.176,0</b>	<b>107.408,5</b>
<i>Subtotal tributos concertados y cedidos</i>	11.079,9	16.806,5		27.886,4
<i>Participación de las CCAA en el IRPF</i>	35.788,1			35.788,1
<i>Participación de las CCAA en el IVA</i>		30.643,9		30.643,9
<i>Participación de las CCAA en los IIEE</i>		11.914,1		11.914,1
<b>Participación de las Corporaciones Locales</b>				
<i>Participación de las CCLL en el IRPF</i>	828,8			828,8
<i>Participación de las CCLL en el IVA</i>		673,3		673,3
<i>Participación de las CCLL en los IIEE</i>		213,0		213,0
<b>Total Estado+CCAA</b>	<b>108.906,4</b>	<b>102.899,8</b>	<b>3.476,2</b>	<b>215.282,4</b>
<b>Corporaciones Locales (CCLL)</b>	<b>25.129,6</b>	<b>9.041,9</b>	<b>8.084,9</b>	<b>42.256,4</b>
<b>Total tributación</b>	<b>134.036,0</b>	<b>111.941,7</b>	<b>11.561,1</b>	<b>257.538,8</b>
<b>Ingresos de gestión ordinaria de Seguridad Social</b>				<b>121.653</b>
<b>TOTAL</b>				<b>379.192</b>

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos en "Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2006-2016", publicado por el Ministerio de Hacienda.

La autonomía fiscal de las comunidades autónomas se ve así limitada. Recibe parte de la recaudación de los impuestos indirectos, pero no puede modificarlos, y parte de los directos, pero con restricciones para su modificación.

Sobre el IRPF<sup>26</sup>, por ejemplo, las comunidades pueden regular la escala autonómica aplicable a la base liquidable general; deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales o familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta; sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico; y por subvenciones y ayudas públicas no exentas que se percibiesen de la comunidad autónoma. También tienen competencias para regular el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Aun con esta capacidad, aparece como freno para ello el retraso de dos años transcurridos entre la modificación decidida por una comunidad y la percepción de los ingresos correspondientes, lo que podría solventarse mediante liquidaciones trimestrales del sistema de financiación. Otro de los frenos es la competencia fiscal entre comunidades, aunque en el caso del IRPF está contenida gracias a la escala general y el tipo estatal aplicable. A pesar de estos frenos, solo Castilla-La Mancha ha regulado una escala que coincide con la general estatal. Madrid ha reducido el tipo máximo del 22,5% al 21% y el mínimo del 9,5% al 9,0%.

Otras comunidades –Andalucía, Asturias, Cantabria, Murcia, Aragón, Extremadura– han regulado escalas superiores modificando los tramos, los tipos mínimos o los tipos máximos. El resto de comunidades del régimen general –Cataluña, Galicia, La Rioja, Comunidad Valenciana,

<sup>26</sup> "Tributación autonómica. Medidas 2019". Ministerio de Hacienda.

Canarias, Illes Balears y Castilla y León– han establecido escalas diferentes, incrementando la tributación para algunos tramos de renta y disminuyéndola para otros.

En cuanto a la regulación del importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, sólo las CC. AA. de la Rioja, Illes Balears y la Comunidad de Madrid ejercen esta competencia, según el informe de Hacienda.

Por otro lado, las comunidades autónomas han hecho “un uso abundante de sus competencias normativas”, según explica el Ministerio de Hacienda y Función Pública, en lo que se refiere a las deducciones en la cuota íntegra autonómica. Las hay por circunstancias personales y familiares; en relación con la vivienda habitual; por donativos; relacionadas con el empleo; y otras. En total, 36 tipos de deducciones vigentes en 2019 (ver Tabla 12).

En el impuesto sobre el patrimonio las comunidades pueden regular sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones en la cuota. En sucesiones y donaciones las comunidades pueden asumir competencias normativas sobre la tarifa del impuesto, las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto, las reducciones en la base imponible, estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la comunidad autónoma o regulando las existentes en la normativa estatal, y deducciones y bonificaciones de la cuota.

Tabla 12. Deducciones del IRPF vigentes en 2019 en las comunidades autónomas

Deducciones vigentes en el ejercicio 2019 en las diferentes CC.AA.		AND	ARA	AST	BAL	CANA	CANT	CAT	CLM	CVA	CYL	EXT	GAL	MAD	MUR	RIO
Deducciones por circunstancias personales y familiares	1 Por nacimiento o adopción de hijos	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	2 Por acogimiento familiar de menores y mayores o minusválidos	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	3 Por cuidado de ascendientes y/o descendientes	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	4 Por familia numerosa	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	5 Por edad y/o minusvalía del contribuyente	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	6 Para familias monoparentales:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	7 Por ayuda doméstica	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	8 Por maternidad o paternidad	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	9 A los cónyuges que realicen labores no remuneradas en el hogar	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	10 Para los contribuyentes que queden viudos	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	11 En concepto de gastos de enfermedad y/o gastos en primas de seguros individuales de salud:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Deducciones relacionadas con la vivienda habitual	12 Por alquiler de la vivienda habitual	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	13 Por adquisición de vivienda	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Deducciones por donativos	14 Deducciones por inversión en instalaciones medioambientales (paneles solares, instalaciones térmicas, dispositivos de ahorro de agua, etc.), en obras de reparación y mejora en la vivienda habitual o en obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad o de adecuación a la inspección técnica de construcciones	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	15 De ámbito cultural.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	16 De fomento de la investigación científica y/o el desarrollo y la innovación tecnológicos.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Deducciones relacionadas con el empleo.	17 De carácter medioambiental.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	18 Otras deducciones por donativos.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	19 Contribuyentes que trasladen su residencia habitual como consecuencia de la realización de una actividad laboral o económica	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	20 Contribuyentes que perciben prestaciones por desempleo	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	21 Contribuyentes que perciban retribuciones del trabajo dependiente que no superen determinados límites	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Otras deducciones	22 Por gastos de defensa jurídica en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato o reclamación de cantidad	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	23 Para el fomento del autoempleo	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	24 Libros de texto	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	25 adquisición de acciones o participaciones sociales de determinadas entidades para fomentar el uso de las nuevas tecnologías en los hogares	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	26 para fomentar el uso de las nuevas tecnologías en los hogares	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	27 por la obtención del certificado de la gestión forestal sostenible	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	28 daños sufridos por inundaciones/incendios o por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	29 por abonos de transporte público	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	30 por cantidades destinadas a abonos culturales:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	31 por rehabilitación de inmuebles situados en centros históricos:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	32 por adquisición de vehículos eléctricos nuevos:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	33 por gastos y de suministro luz y gas de uso doméstico para jóvenes emancipados	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
34 por inversión en adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
35 por cantidades destinadas a la conservación, reparación y restauración de bienes de interés cultural:	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
36 Deducción a favor del arrendador por arrendamiento de una vivienda o por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	

Fuente: elaboración propia a partir de la información “Tributación autonómica. Medidas 2019” del Ministerio de Hacienda

En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados pueden regular el tipo de gravamen, así como bonificaciones y deducciones de la cuota en algunos casos; asimismo, se les atribuye competencia para regular aspectos de la gestión y liquidación de este impuesto.

Por otro lado, los tributos sobre el juego son los tributos cedidos sobre los que las CC. AA. disponen de mayor capacidad normativa, la cual alcanza a todos los elementos de la obligación tributaria salvo al hecho imponible y a los obligados tributarios. Junto a él está el impuesto estatal sobre actividades de juego, con alguna atribución a las comunidades autónomas que no entrarán en vigor hasta que no se revise el sistema de financiación autonómica<sup>27</sup>. Respecto al impuesto sobre determinados medios de transporte, las comunidades pueden elevar el tipo fijado en la normativa estatal hasta un máximo del 15%. El impuesto sobre hidrocarburos constaba, desde el 1 de enero de 2013, de tres tramos: estatal general, estatal especial y autonómico. Las comunidades autónomas disponían de competencia para regular, respecto a algunos de los productos gravados por el IH, unos tipos de gravamen autonómicos máximos iguales al doble del tipo estatal especial. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2019 se ha eliminado el tramo autonómico de este impuesto y su integración en el tramo estatal especial.

Por último, todas las comunidades tienen impuestos propios. En las de régimen común, según el informe sobre *“Tributación autonómica. Medidas 2019”*, del Ministerio de Hacienda, estos impuestos pueden agruparse en las siguientes categorías:

- Cánones o impuestos sobre el agua con distintas denominaciones y estructuras.
- Impuestos que gravan determinadas instalaciones o el ejercicio de determinadas actividades.
- Impuestos que gravan la utilización de grandes superficies comerciales.
- Tributos propios sobre el juego.
- Impuestos que gravan la emisión de gases a la atmósfera.
- Impuestos que gravan la producción, abandono o depósito de residuos en instalaciones controladas.
- Impuestos sobre tierras en deficiente aprovechamiento.
- Impuestos sobre combustibles derivados del petróleo.
- Impuestos sobre las labores del tabaco.
- Impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos.
- Impuestos sobre depósitos bancarios.
- Impuestos sobre las bolsas de plástico.
- Impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos.
- Impuestos sobre las viviendas vacías.
- Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas.
- Impuesto sobre activos no productivos.
- Canon sobre inmuebles en estado de abandono.

Diecisiete clases de impuestos con desarrollo desigual en las comunidades y que, en promedio, representan el 1,1% del total de los ingresos autonómicos.

Por otro lado, el porcentaje de la recaudación destinado en España a financiar los gobiernos locales (14,8%, en 2017 según el FMI) está ligeramente por encima de la media en la UE (12,0%). Muy por debajo de los países nórdicos (que se sitúan en el entorno del 31%), pero por encima de otros 15 Estados miembros de la UE.

<sup>27</sup> Disposición transitoria sexta de la ley 13/2011, de regulación del juego.

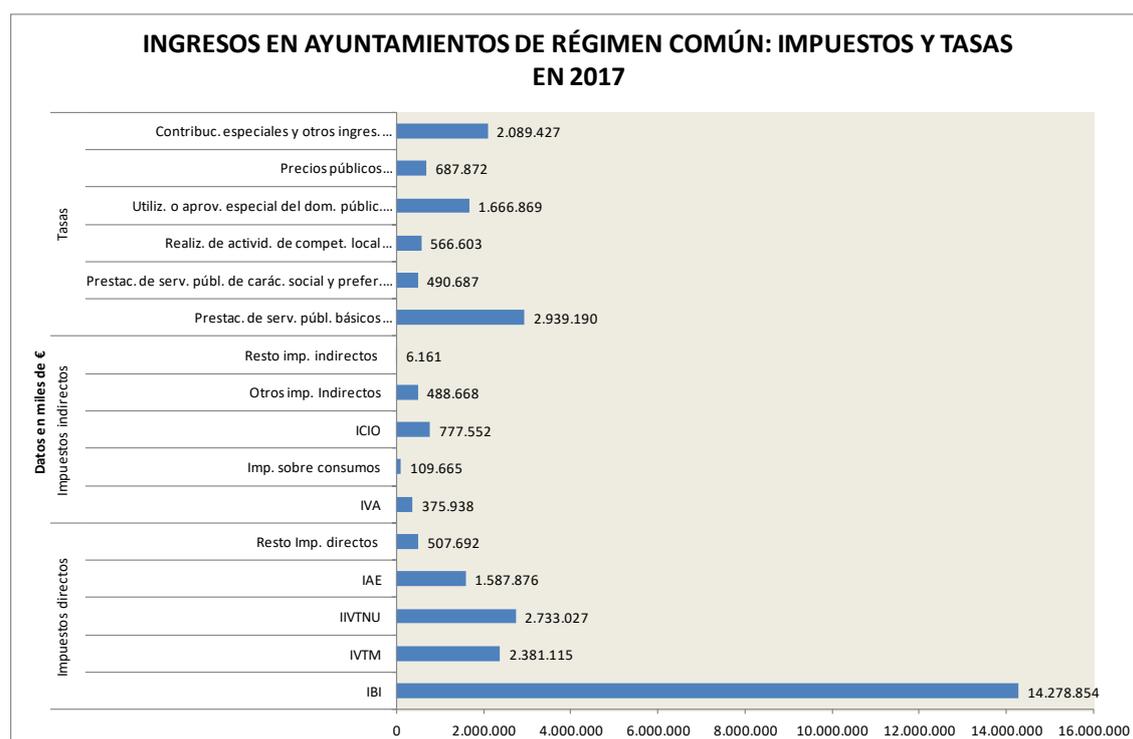
Los ingresos tributarios de las entidades locales (ayuntamientos, diputaciones, consejos y cabildos insulares) están conformados por tasas, contribuciones especiales e impuestos. Los impuestos sobre bienes inmuebles, vehículos de tracción mecánica, incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, actividades económicas y, por último, construcciones, instalaciones y obras constituyen la base de los impuestos en las entidades locales.

Tabla 13. Estructura de los ingresos corrientes en 2017

TIPOS DE ENTES	Impuestos directos (Capítulo 1)	Impuestos indirectos (Capítulo 2)	Tasas y otros ingresos (Capítulo 3)	Transf. Corrientes (Capítulo 4)	Ingresos patrimoniales (Capítulo 5)	TOTAL INGRESOS CORRIENTES (Cap. 1 + Cap. 2 + Cap. 3 + Cap. 4 + Cap. 5)
Ayuntamientos	43,22%	3,54%	16,98%	34,44%	1,83%	100,00%
Dip. Reg. Común	8,00%	7,12%	9,02%	75,60%	0,27%	100,00%
Dip. Reg. Foral	43,20%	51,06%	2,07%	3,67%	0,01%	100,00%
Consejos Insulares	3,74%	3,82%	5,03%	86,54%	0,87%	100,00%
Cabildos Insulares	1,37%	52,71%	6,96%	38,77%	0,19%	100,00%
<b>TOTAL NACIONAL</b>	<b>38,99%</b>	<b>15,02%</b>	<b>12,89%</b>	<b>31,82%</b>	<b>1,28%</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Haciendas locales en cifras. Ministerio de Hacienda.

Gráfico 18. Estructura de ingresos por impuestos y tasas en ayuntamientos de régimen común en 2017



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Haciendas locales en cifras. Ministerio de Hacienda

Entre los impuestos directos de las entidades locales destaca el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). El IBI supone una cantidad equivalente a la mitad del total de lo recaudado en el conjunto de las entidades locales mediante este tipo de impuestos, siendo un impuesto que ha crecido tanto en términos absolutos como relativos. Limitándose a los ayuntamientos, en 2004 equivalía al 56,1% de los impuestos directos, pero en los años de crisis ha subido paulatinamente hasta el 66,4% en 2017, tras pasar por un máximo del 68,7% en 2012.

Entre los impuestos indirectos destaca el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), que significa el 40,11% del total de los ingresos obtenidos por este tipo de impuestos.

En conjunto, considerando los impuestos y las tasas ingresados por los ayuntamientos de régimen común, son los impuestos directos la principal fuente de ingresos. Suponen el 67,8% del total de estos ingresos, destacando el IBI por encima de todos al suponer por sí solo el 45,1% del total en el año 2017. Las tasas representan el 26,6% de estos ingresos y los impuestos indirectos el restante 5,5%.

## RAZONES PARA UNA NUEVA REFORMA

Tal y como se ha visto hasta aquí, hay motivos que explican la necesidad de una reforma fiscal. Por un lado, porque la menor contribución fiscal existente en España en relación con la media de la UE indica que hay margen para la mejora de los ingresos; una mejora imprescindible para responder adecuadamente a las necesidades de los servicios públicos y la suficiencia de las prestaciones sociales. Además, la puesta en marcha de las medidas imprescindibles para combatir el fraude fiscal y evitar la erosión de las bases fiscales requiere un nuevo impulso.

El déficit de financiación que sufren las Administraciones Públicas condiciona negativamente su capacidad para atender las necesidades sociales y personales en sus respectivos ámbitos. El cumplimiento de los objetivos de déficit no puede basarse en un constante recorte de derechos y prestaciones. Hasta ahora se ha actuado, esencialmente, sobre los gastos sin promover, de forma adecuada, la búsqueda de nuevos ingresos (las decisiones fiscales adoptadas han sido transitorias, o muy escoradas sobre la tributación indirecta, como se ha explicado), confiando en exclusiva en la capacidad de crecimiento económico.

Por otro lado, la estructura fiscal actual está desequilibrada hacia un mayor peso de los impuestos indirectos, de tal forma que quienes menos tienen están aportando más recursos en términos relativos. La reforma fiscal debería reequilibrar la estructura del sistema tributario, haciéndolo más progresivo. La redistribución de la renta no solo se produce al decidir el destino de los gastos sino a partir del propio diseño de los impuestos, de la distribución de esfuerzos entre los contribuyentes.

Tal y como afirma el VII Informe sobre exclusión y desarrollo social en España<sup>28</sup> de 2014,

*Si se defiende el modelo europeo, eso implica mantener un nivel de presión fiscal elevado, con un peso importante de impuestos directos, para poder financiar los servicios públicos y garantizar estándares de igualdad, seguridad individual y bienestar que no existen en otras áreas del mundo, en donde el sector público tiene menos peso, la presión fiscal es más baja y se sustenta sobre los impuestos indirectos.*

Esta permanente reivindicación de un sistema tributario más justo y equitativo se ve hoy acentuada por el incremento de la desigualdad que se ha producido en el seno de la sociedad española. A la crisis económica le ha acompañado una crisis de igualdad que aún está sin resolver.

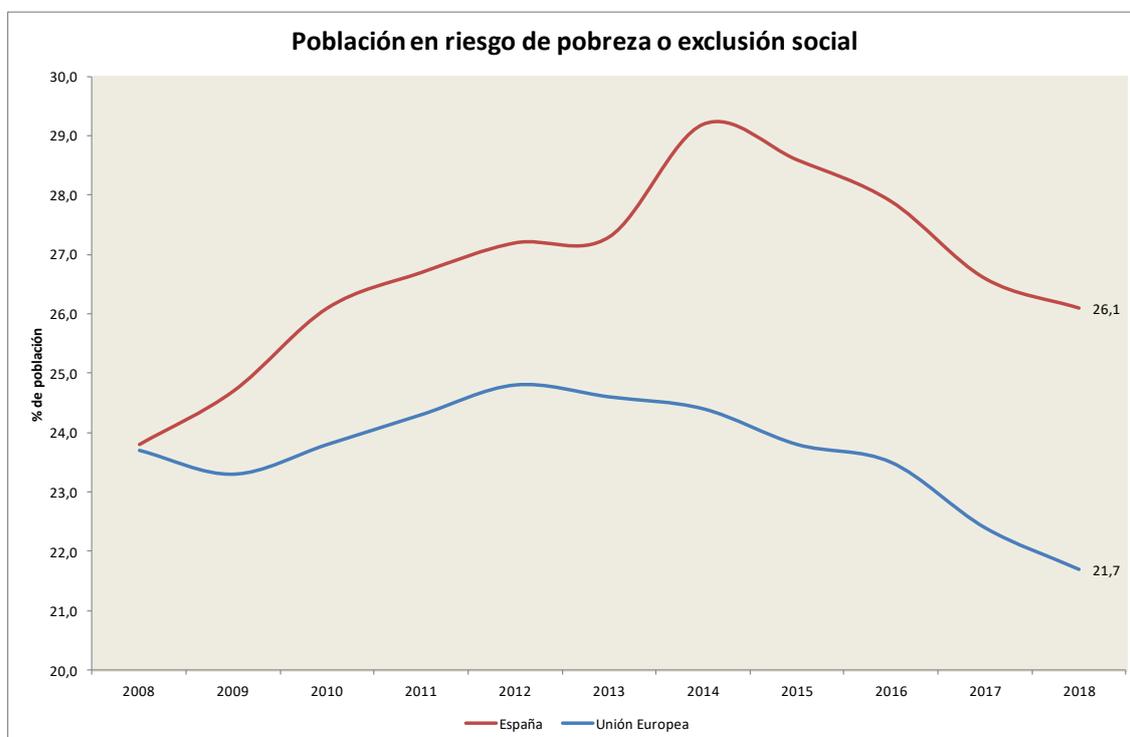
Basta con analizar los indicadores sobre pobreza y exclusión social incluidos en la Estrategia Europa 2020. Se considera que la población está en riesgo de pobreza o exclusión social cuando sus ingresos están por debajo del 60% de la mediana de los ingresos por unidad de consumo (riesgo de pobreza) o están en situación de carencia material severa o se trata de hogares sin empleo o con baja intensidad en el empleo. Pues bien, según Eurostat, a lo largo de la última década España ha empeorado en estos indicadores y se aleja de la media de la UE.

---

<sup>28</sup> “¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?”, por Jesús Ruiz-Huerta. Documento de trabajo 2.6, Fundación FOESSA, 2014.

En 2018, España tenía un 26,1% de la población en riesgo de pobreza o exclusión social. Ese mismo año, la media de la UE se situaba en el 21,7%. Una diferencia de 4,4 puntos porcentuales, aunque se limitaba a una décima en 2008, tal y como puede verse en el Gráfico 19.

Gráfico 19. Evolución en España y la UE del riesgo de pobreza o exclusión social



Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat, People at risk of poverty or social exclusion by age and sex (ilc\_peps01)

Muy lejos se encuentra España todavía de países de la UE como la República Checa (12,2%), Eslovenia (16,2%), Finlandia (16,5%), Holanda (16,7%), Francia o Dinamarca (17,4%) o Austria (17,5%), siendo España el quinto por la cola de los veintiocho Estados miembros de la UE.

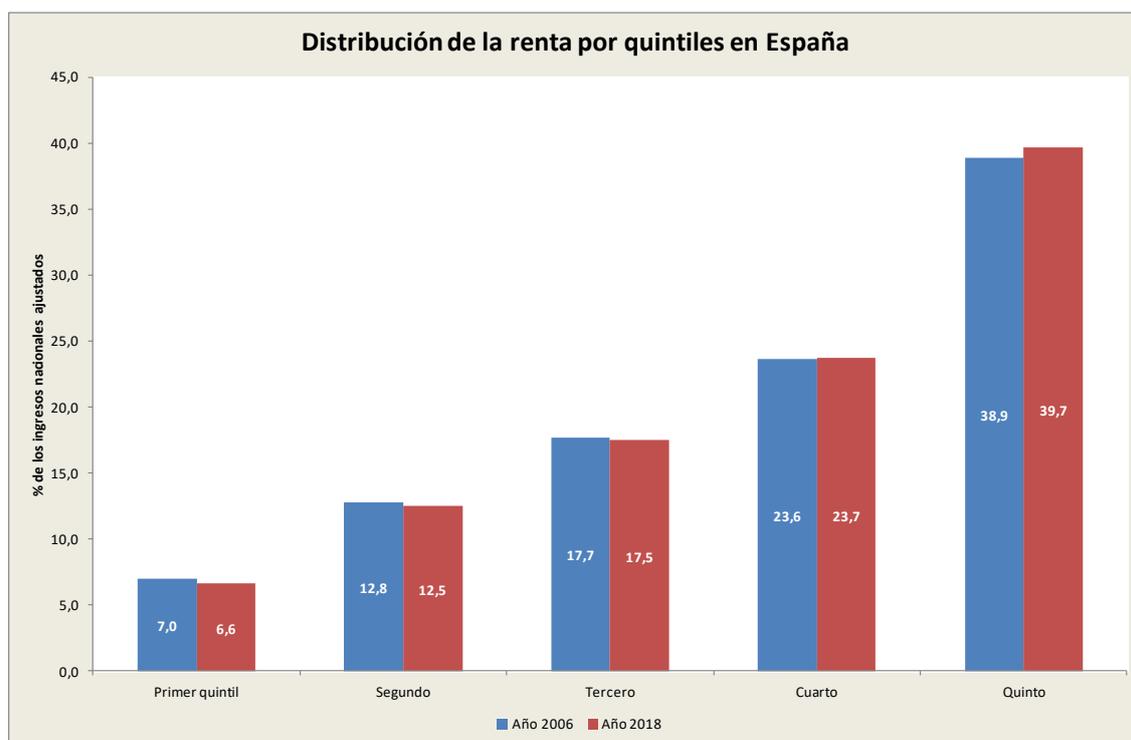
En este mismo sentido se expresa la Comisión Europea<sup>29</sup>:

*Las desigualdades de renta siguen siendo elevadas, aunque muestran ligeros signos de mejora. En 2017, la renta relativa del 20 % superior de los hogares se mantuvo sin cambios en un valor de 6,6 veces la renta del 20 % más pobre, cifra que se encuentra por encima de la media de la UE (5,1). Las estimaciones preliminares apuntan a una ligera mejora en 2018 (ejercicio 2017). Del mismo modo, el coeficiente de Gini disminuyó ligeramente, desde un valor de 34,5 en 2016 a 34,1 en 2017, manteniéndose por encima de la media de la UE (30,3) y de su nivel anterior a la crisis (32,4). Además, la elevada proporción de niños en riesgo de pobreza o exclusión social (31,3 % en 2017) y la elevada tasa de abandono escolar prematuro sugieren que muchos jóvenes se enfrentan a una situación de partida desventajosa en la vida, con escasas perspectivas de movilidad social ascendente.*

<sup>29</sup> "Informe sobre España 2019" SWD(2019) 1008 final, de 29 de febrero de 2019. Documento de trabajo de los Servicios de la Comisión Europea.

En efecto, el 20% más rico ganaba 6,6 veces más que el 20% más pobre en 2017. Una diferencia que se ha reducido en 2018 hasta 6,03 veces, aunque todavía se mantiene por encima de los años previos a la crisis. Por ejemplo, en el año 2006 la relación era de 5,6 veces más. Hoy, los ricos son más ricos y los pobres más pobres.

Gráfico 20. Distribución de ingresos en España



Fuente: elaboración propia a partir de datos de Eurostat, European Union Statistics on Income and Living Conditions

Este dato de desigualdad solo es superado en la UE por Bulgaria (7,66), Rumanía (7,20), Lituania (7,09), Letonia (6,80) e Italia (6,09). Cualquiera de los indicadores europeos sobre desigualdad conduce a la misma conclusión sobre el incremento de la misma en España. Un 21,5% de la población en riesgo de pobreza<sup>30</sup>, un 5,4% con carencias materiales severas<sup>31</sup>, un 10,7% viviendo en hogares con muy baja intensidad laboral<sup>32</sup>, son datos que muestran que todavía en 2018 hay severos problemas en la redistribución de la renta en España.

<sup>30</sup> La proporción de personas con un ingreso disponible equivalente por debajo del umbral de riesgo de pobreza, que se establece en el 60% del ingreso nacional disponible equivalente (después de las transferencias sociales).

<sup>31</sup> No puede permitirse ir de vacaciones al menos una semana al año; no puede permitirse una comida de carne, pollo o pescado al menos cada dos días; no puede permitirse mantener la vivienda con una temperatura adecuada; no tiene capacidad para afrontar gastos imprevistos; ha tenido retrasos en el pago de gastos relacionados con la vivienda principal (hipoteca o alquiler, recibos de gas, comunidad...) o en compras a plazos en los últimos 12 meses; no puede permitirse disponer de un automóvil; no puede permitirse disponer de teléfono; no puede permitirse disponer de un televisor en color; no puede permitirse disponer de una lavadora.

<sup>32</sup> Población entre 18 y 59 años de edad que trabajan un 20% o menos de su capacidad potencial en el último año.

La reforma fiscal debería permitir la obtención de mayores ingresos para que los sistemas de protección social y los servicios públicos respondan con mayor capacidad y eficacia y permitan corregir la desigualdad con mayor rapidez e intensidad.

El cumplimiento de la Estrategia Europa 2020 y el desarrollo del Pilar Europeo de Derechos Sociales exigen un esfuerzo especial, difícilmente posible con el sistema tributario actual, insuficiente y cada vez más regresivo. Conseguir que el 74% de las personas de 20 a 64 años estén empleadas, cuando en 2018 aún está la tasa de empleo en el 67,0%; aumentar la inversión en I+D hasta el 3% del PIB, desde el 1,22%; cumplir los objetivos respecto al cambio climático –reducir la emisión de gases de efecto invernadero, incrementar las energías renovables– y mejorar la eficiencia energética; reducir la tasa de abandono escolar temprano por debajo del 15% e incrementar hasta al menos el 44% de las personas entre 30 y 34 años que completan los estudios de nivel terciario; y luchar contra la pobreza y la exclusión social, reduciendo en más de 1,4 millones el número de personas en esta situación, son objetivos de la Estrategia europea que requieren medios.

Tabla 14. Cuadro de indicadores sociales para España

CUADRO DE INDICADORES SOCIALES PARA ESPAÑA				
ÁREA	INDICADOR	España	UE (28)	Evaluación España
IGUALDAD DE OPORTUNIDADES Y ACCESO AL MERCADO DE TRABAJO	Abandono prematuro de la educación y la formación (% de la población de entre 18 y 24 años)	17,9	10,6	Situación crítica
	Brecha de género en materia de empleo	12,1	11,6	En el promedio
	Ratio de distribución de la renta por quintiles (S80/S20)	6,03	5,08 (en 2017)	Situación crítica
	Riesgo de pobreza o exclusión social (en %)	26,1	21,7	A observar
	Ninis (% de la población de entre 15 y 24 años)	12,4	10,5	A observar
MERCADOS DE TRABAJO DINÁMICOS Y CONDICIONES DE TRABAJO JUSTAS	Tasa de empleo (% de la población de entre 20 y 64 años)	67,0	73,2	Situación crítica
	Tasa de desempleo (% de la población de entre 15 y 74 años)	15,3	6,8	Insuficiente pero mejorando
	Tasa de desempleo de larga duración (población de entre 15 y 74 años)	6,4	2,9	Insuficiente pero mejorando
	Crecimiento de la renta disponible bruta de los hogares per cápita (2008=100)	96,68	106,26	A observar
	Ganancias netas de un trabajador soltero que perciba el salario medio	21,2	24,7	En el promedio
AYUDA PÚBLICA / PROTECCIÓN SOCIAL E INCLUSIÓN SOCIAL	Incidencias de las transferencias sociales (distintas de las pensiones) en la reducción de la pobreza	22,94	33,98	A observar
	Niños menores de 3 años en guarderías oficiales	45,8	34,2	Mejor que el promedio
	Necesidades de asistencia médica no cubiertas declaradas	0,2	1,8	Mejor que el promedio
	Nivel de competencias digitales de la población	55 (en 2017)	57 (en 2017)	En el promedio

Fuentes: Informe sobre España 2019, de la Comisión Europea, y Eurostat.

Por otro lado, el Pilar Europeo amplía los objetivos perseguidos respecto a la igualdad de oportunidades y el acceso al mercado laboral, unas condiciones de trabajo justas y las políticas sociales y de inclusión. Para que nada de esto se quede en el olvido o en la lista de objetivos incumplidos es imprescindible señalar objetivos claros, marcar plazos, definir los recursos necesarios y establecer procesos de evaluación y revisión.

Son, en definitiva, estrategias europeas que comprometen a España al tiempo que acentúan las necesidades en materia de protección social, inversión pública y mejora de los servicios públicos.

Cabe resaltar en este momento la iniciativa sindical para la aprobación de una ley sobre el establecimiento de una prestación de ingresos mínimos en el ámbito de protección de la

Seguridad Social. En la misma se afirma que *“la actual crisis ha puesto en evidencia, y de forma dramática, la inadecuación de nuestro sistema de garantía de rentas frente a los conocidos efectos de aumento de la pobreza”*, por lo que se propone una nueva prestación *“destinada a garantizar unos ingresos que aseguren unas condiciones básicas para atender las necesidades más esenciales a las personas que, con disponibilidad para trabajar, carecen de empleo y de unos recursos económicos mínimos para sí y, en su caso, para los familiares a su cargo”*.

La financiación, dice la propuesta sindical, debe garantizarse vía impuestos, a través de los Presupuestos Generales del Estado, y debe responder a los criterios de eficiencia y suficiencia y, además, contribuir a lograr una mayor cohesión social y territorial.

Esta iniciativa, que entró en las Cortes con el aval de más de 700.000 firmas, ha sido retrasada en su tramitación, de forma inaceptable, durante la legislatura 2016-2018, debiendo recuperarse para su tramitación parlamentaria en las nuevas Cortes, como ya lo hicieron las constituidas tras las elecciones del 28 de abril de 2019, posteriormente disueltas.

Por último, hay que recordar que ya debería haberse abordado la revisión del sistema de financiación autonómica, pendiente de ello desde 2014. CCOO ha reiterado en diferentes momentos que un sistema de financiación adecuado requiere, en primer lugar, un sistema fiscal suficiente y, además, que la mejora en la suficiencia autonómica debería ir de la mano de una reforma fiscal en profundidad.

## PRINCIPIOS Y OBJETIVOS

Un sistema fiscal justo y eficiente tiene que estar orientado, según la Comisión Europea<sup>33</sup>, a un crecimiento más fuerte y sostenido de las inversiones y de los salarios; al desarrollo de un entorno favorable al empleo; a la lucha contra la evasión y la elusión fiscales; a la corrección de las desigualdades; y a la promoción de la movilidad social. En el sistema tributario son **principios** básicos los siguientes:

- ✓ **Universalidad**, que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como se recoge en el artículo 31 de la Constitución. Un principio que se ve erosionado por la evasión y la elusión fiscales, por el fraude cometido por todas aquellas personas que tratan de escapar de su deber de contribución económica al sostenimiento de la protección social, los servicios públicos o las inversiones públicas.
- ✓ **Igualdad**, de tal manera que situaciones económicas iguales conlleven una imposición fiscal igual, sin tratos discriminatorios o elementos arbitrarios carentes de criterios objetivos cuando se establecen diferencias entre situaciones que pueden considerarse iguales.
- ✓ **Progresividad**, de tal forma que a mayor capacidad económica haya una mayor contribución tributaria. Se trata, en definitiva, de promover la redistribución de la renta y corregir parcialmente las desigualdades existentes mediante una mayor contribución fiscal sobre quienes mayor capacidad económica tienen. En este sentido, la estructura del sistema tributario con un mayor o menor peso de los impuestos directos frente a los indirectos es determinante.
- ✓ **Equidad** en la asignación de los recursos públicos, el verdadero principio de justicia material en el gasto público<sup>34</sup>. Garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas, sin discriminaciones ni arbitrariedades, es el objetivo fundamental.
- ✓ **Eficiencia y economía** en la programación y ejecución del gasto público, promoviendo una gestión adecuada de los recursos disponibles. Conseguir los más amplios resultados con medios siempre limitados, utilizando de manera efectiva y en el momento preciso los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. La eficiencia y el rigor en el gasto público fortalecen la demanda de un incremento de recursos públicos con fines bien definidos.
- ✓ **Suficiencia** para financiar las políticas de gasto público. El sistema tributario es esencial para garantizar los recursos necesarios para financiar los servicios públicos, la protección social, las inversiones públicas y la capacidad de las Administraciones Públicas para contribuir a dinamizar la economía y aumentar su capacidad de crecimiento.

<sup>33</sup> "Tax policies in the European Union. 2017 Survey", European Commission.

<sup>34</sup> Ver "La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público." Fernando Pérez Royo, 1988. Gobierno y Administración en la Constitución (pp.125-141). Instituto de Estudios Fiscales.

- ✓ **Sencillez**, porque los impuestos que gravan a las personas tienen que ser fáciles de entender y liquidar por el ciudadano. La percepción de que el sistema tributario es complejo e incomprensible es, como ya se ha visto, una de las causas que inciden en el incumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ✓ **Responsabilidad** personal y corporativa, cumpliendo con las obligaciones tributarias en los plazos previstos y con la intensidad de contribución establecida en cada caso. La lucha contra el fraude, la evasión y la erosión de las bases fiscales debe ser objeto de atención especial para incrementar la legitimación social del sistema tributario.
- ✓ **Corresponsabilidad** entre los diferentes niveles de gobierno –central, autonómicos y locales–, con un papel definido de forma correcta y equilibrada. 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. 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.

Los principios mencionados deben ser útiles para conseguir los **objetivos** de

- ✓ Contar con los recursos suficientes para el desarrollo social y económico con mayores grados de igualdad.
- ✓ Unos potentes servicios públicos capaces de responder a las necesidades en campos como la sanidad, la educación, la atención a la dependencia y la protección de los colectivos más vulnerables.
- ✓ Unas prestaciones sociales adecuadas para responder ante diferentes contingencias – como la incapacidad, el desempleo o la jubilación, entre otras–.
- ✓ El desarrollo de nuevas prestaciones para proteger a los colectivos más vulnerables, como sería una prestación de ingresos mínimos o renta mínima.
- ✓ Apoyar iniciativas personales que faciliten la emancipación juvenil, así como 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.
- ✓ Además, debe contribuir a mejorar la inversión pública, la investigación, el desarrollo y la innovación, elementos cruciales para un modelo productivo basado en el valor añadido y en la calidad del empleo.

La reforma fiscal propuesta aquí debe servir, también, para promover un reparto más equitativo 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.

## PROPUESTAS

De todo lo anterior puede concluirse como primera propuesta la necesidad de acometer una profunda reforma fiscal, con criterios de progresividad y redistributivos, que se marque como objetivo alcanzar los niveles de ingresos y gastos de la media de la Eurozona.

Para ello, es fundamental combatir el fraude fiscal: aumentar los recursos humanos (concentrados en efectivos de carácter operativo: técnicos, agentes y auxiliares en áreas de inspección, gestión y recaudación) y técnicos de la Agencia Tributaria; extender el pago a través de medios electrónicos; evaluar la funcionalidad del diseño de las figuras tributarias en relación con la lucha contra el fraude; modificar el régimen de responsabilidad tributaria; endurecer el delito fiscal y el régimen sancionador; modificar la ley concursal para evitar impagos a Hacienda; elaborar un nuevo plan plurianual de lucha contra el fraude; agilizar el cobro de deudas pendientes a la Hacienda Pública.

Este aspecto es clave para impulsar no solo una mayor recaudación sino, y fundamentalmente, una más amplia cultura fiscal, mejorando el conocimiento y la valoración del sistema tributario en su integridad, teniendo en cuenta tanto los ingresos como los gastos públicos dirigidos a mejorar la calidad de vida del conjunto de la población. Una cultura fiscal que requiere campañas de información y sensibilización para el contribuyente; conocer el destino de los impuestos y los controles para garantizar un gasto público eficaz y riguroso; y aumentar el reproche social al fraude y la elusión fiscal.

Hay que aumentar la transparencia sobre la realidad fiscal de las grandes corporaciones y las grandes fortunas, a través de mayores exigencias sobre la contabilidad fiscal de las empresas. En este sentido, desarrollar el Plan de Acción previsto por la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios<sup>35</sup> (BEPS, en sus siglas en inglés). Además, hay que abordar los desafíos fiscales de la economía digital; neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; reforzar la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Companies*); limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la exigencia de una actividad sustancial para cualquier régimen preferencial; impedir el abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable; impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP); asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella; exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y desarrollar un instrumento multilateral, son el conjunto de medidas que se incluyen en el Plan de Acción BEPS.

---

<sup>35</sup> "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD 2013.

Por ejemplo, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019<sup>36</sup>, intercambios automáticos de información sobre rentas; la información incluida en el Informe País por País (*Country-by-Country report*) derivado de la Acción 13 del Proyecto BEPS; el mejor conocimiento de los grupos internacionales y de los sectores en los que operan, en buena parte gracias a la información derivada de los controles simultáneos, de los Acuerdos Previos de Valoración, de los Procedimientos Amistosos y de una cada vez mayor especialización en materia de fiscalidad internacional. Las medidas anti-elusión, el cumplimiento de las obligaciones en relación con los precios de transferencia, la detección de establecimientos permanentes no declarados y la aplicación de normas contra la actividad en los paraísos fiscales, deben ser medidas efectivamente aplicadas sobre las que debe haber información y transparencia.

Mención especial merece la fuga de capitales hacia paraísos y nichos fiscales. Con un 11% de la riqueza en paraísos fiscales<sup>37</sup>, España debe hacer un esfuerzo especial en el seno de la UE y de las instituciones financieras internacionales para promover medidas que faciliten el control y la aportación fiscal de estas rentas ocultas.

Por otro lado, tal y como puede apreciarse en la Tabla 15, el IRPF, el IVA, el impuesto de sociedades y los impuestos especiales son, por este orden, los epígrafes relevantes en la estructura fiscal en España.

La reforma fiscal debería incidir tanto en la modificación de esta estructura, en aras de conseguir una mayor progresividad en el sistema tributario, como en modificaciones concretas referidas a cada uno de los impuestos referidos.

Además, debería revisarse la actual tributación de la iglesia católica. El Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979 sobre asuntos económicos y sus desarrollos normativos, junto a la Ley de mecenazgo (Ley 49/2002 de 23 de diciembre) y su desarrollo reglamentario, están permitiendo mantener una situación con exenciones en el impuesto de sociedades, el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el IVA, las contribuciones especiales, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y otros que no solo detraen recursos de las arcas públicas sino que generan un tratamiento inexplicable en comparación con otras entidades religiosas y laicas.

A ello hay que añadir que la reforma de 1998 sobre el Reglamento Hipotecario ha permitido la inmatriculación por la iglesia católica de miles de inmuebles sin ningún tipo de control en los correspondientes Registros de la Propiedad. Es esta una situación que debe ser revisada, anulando en los Registros las indebidas inmatriculaciones y procediendo al adecuado registro de las propiedades por sus legítimos propietarios, incluyendo en su caso a la propia iglesia católica cuando así quede demostrado.

---

<sup>36</sup> Ver la Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019.

<sup>37</sup> *"Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality"*. Annette Alstadsaeter (Norwegian University of Life Sciences), Niels Johannesen (CEBI, University of Copenhagen) y Gabriel Zucman (UC Berkeley and NBER). December 27, 2017.

Tabla 15. Bases, tipos e impuestos devengados en 2018

PRINCIPALES IMPUESTOS: BASES IMPONIBLES, TIPOS EFECTIVOS E IMPUESTOS DEVENGADOS										
Millones de euros, salvo indicación										
	2014	2015	2016	2017 (p)	2018 (p)	tasas de variación (%)				
						14	15	16	17	18
<b>Base Imponible Agregada</b>	<b>1.098.870</b>	<b>1.126.564</b>	<b>1.169.642</b>	<b>1.230.665</b>	<b>1.305.413</b>	<b>2,5</b>	<b>2,5</b>	<b>3,8</b>	<b>5,2</b>	<b>6,1</b>
<b>Rentas antes de impuestos</b>	<b>637.047</b>	<b>649.419</b>	<b>677.721</b>	<b>708.692</b>	<b>753.212</b>	<b>1,7</b>	<b>1,9</b>	<b>4,4</b>	<b>4,6</b>	<b>6,3</b>
Rentas brutas de los hogares	545.201	563.765	583.158	607.203	638.700	0,3	3,4	3,4	4,1	5,2
Base imponible Sociedades consolidada	91.846	85.655	94.563	101.489	114.512	10,7	-6,7	10,4	7,3	12,8
<b>Gasto antes de IVA</b>	<b>461.823</b>	<b>477.145</b>	<b>491.920</b>	<b>521.973</b>	<b>552.201</b>	<b>3,7</b>	<b>3,3</b>	<b>3,1</b>	<b>6,1</b>	<b>5,8</b>
Gasto final sujeto a IVA	384.715	402.179	419.929	446.611	471.681	4,9	4,5	4,4	6,4	5,6
Gasto en bienes y servicios de los hogares	316.946	331.376	350.000	372.193	391.426	5,3	4,6	5,6	6,3	5,2
Gasto en compra de vivienda de los hogares	15.520	15.225	16.334	19.014	22.123	23,4	-1,9	7,3	16,4	16,3
Gasto de las AA.PP.	52.249	55.579	53.595	55.404	58.132	-1,5	6,4	-3,6	3,4	4,9
Consumos sujetos a impuesto especial	77.108	74.965	71.991	75.362	80.520	-1,9	-2,8	-4,0	4,7	6,8
Alcohol y productos intermedios	2.692	2.731	2.956	2.863	2.939	0,4	1,4	8,3	-3,2	2,7
Cerveza	5.056	5.285	5.480	5.659	5.823	5,8	4,5	3,7	3,3	2,9
Hidrocarburos	32.428	28.533	26.608	29.562	33.065	-4,4	-12,0	-6,7	11,1	11,9
Tabaco	7.907	7.897	8.160	7.764	7.946	2,8	-0,1	3,3	-4,9	2,3
Electricidad	29.024	30.519	28.786	29.513	30.746	-1,7	5,1	-5,7	2,5	4,2
<b>Tipos efectivos (%)</b>										
<b>Total renta y gasto</b>	<b>15,3</b>	<b>15,0</b>	<b>15,0</b>	<b>15,0</b>	<b>15,1</b>	<b>1,4</b>	<b>-1,9</b>	<b>-0,2</b>	<b>0,5</b>	<b>0,1</b>
<b>Rentas antes de impuestos</b>	<b>14,1</b>	<b>13,4</b>	<b>13,4</b>	<b>13,7</b>	<b>13,9</b>	<b>3,1</b>	<b>-4,9</b>	<b>0,1</b>	<b>2,5</b>	<b>1,1</b>
Rentas brutas de los hogares	13,0	12,1	12,3	12,5	12,6	1,7	-7,0	1,9	2,0	0,1
Base imponible Sociedades consolidada	20,5	22,0	20,1	20,9	21,3	5,9	7,2	-8,2	3,7	2,0
<b>Gasto antes de IVA</b>	<b>17,0</b>	<b>17,2</b>	<b>17,1</b>	<b>16,8</b>	<b>16,6</b>	<b>-0,7</b>	<b>1,3</b>	<b>-0,3</b>	<b>-1,8</b>	<b>-1,0</b>
Gasto final sujeto a IVA	15,4	15,5	15,3	15,2	15,2	-1,0	0,8	-1,4	-0,9	-0,1
Gasto en bienes y servicios de los hogares	15,8	15,9	15,7	15,6	15,6	-1,0	0,7	-1,2	-0,7	0,0
Gasto en compra de vivienda de los hogares	9,8	9,9	9,8	9,9	9,9	-1,1	0,2	-0,3	0,4	0,0
Gasto de las AA.PP.	14,6	14,8	14,3	14,1	14,2	0,4	1,0	-3,3	-1,4	0,7
Consumos sujetos a impuesto especial	24,9	26,2	27,8	26,6	25,4	2,2	5,1	6,2	-4,3	-4,6
Alcohol y productos intermedios	29,5	29,3	29,4	30,0	29,6	3,6	-0,6	0,3	2,1	-1,4
Cerveza	6,1	6,0	6,0	6,1	6,1	-2,0	-1,7	-0,5	1,3	0,2
Hidrocarburos	30,4	35,9	39,6	36,5	33,2	3,7	18,3	10,1	-7,7	-9,0
Tabaco	83,3	83,1	82,9	83,0	83,1	-0,9	-0,2	-0,2	0,1	0,0
Electricidad	4,7	4,5	4,5	4,4	4,4	-2,8	-4,7	-0,6	-1,5	0,2
<b>Impuestos devengados</b>	<b>167.961</b>	<b>168.864</b>	<b>175.015</b>	<b>185.117</b>	<b>196.499</b>	<b>4,0</b>	<b>0,5</b>	<b>3,6</b>	<b>5,8</b>	<b>6,1</b>
<b>Impuestos sobre las rentas</b>	<b>89.597</b>	<b>86.872</b>	<b>90.775</b>	<b>97.340</b>	<b>104.581</b>	<b>4,8</b>	<b>-3,0</b>	<b>4,5</b>	<b>7,2</b>	<b>7,4</b>
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	70.795	68.070	71.723	76.141	80.180	1,9	-3,8	5,4	6,2	5,3
Impuesto sobre Sociedades	18.803	18.801	19.051	21.199	24.401	17,2	0,0	1,3	11,3	15,1
<b>Impuestos sobre el gasto</b>	<b>78.364</b>	<b>81.992</b>	<b>84.241</b>	<b>87.777</b>	<b>91.918</b>	<b>3,0</b>	<b>4,6</b>	<b>2,7</b>	<b>4,2</b>	<b>4,7</b>
Impuesto sobre el Valor Añadido	59.173	62.378	64.229	67.728	71.491	3,9	5,4	3,0	5,4	5,6
Gasto en bienes y servicios de los hogares	50.009	52.671	54.970	58.048	61.064	4,2	5,3	4,4	5,6	5,2
Gasto en compra de vivienda de los hogares	1.527	1.501	1.606	1.877	2.184	22,0	-1,7	7,0	16,9	16,3
Gasto de las AA.PP.	7.637	8.206	7.653	7.803	8.244	-1,1	7,4	-6,7	2,0	5,6
Impuestos especiales (1)	19.191	19.614	20.012	20.048	20.427	0,2	2,2	2,0	0,2	1,9
Alcohol y productos intermedios	793	800	869	859	870	4,0	0,9	8,6	-1,1	1,2
Cerveza	310	318	328	343	354	3,7	2,7	3,1	4,6	3,1
Hidrocarburos	9.857	10.257	10.527	10.797	10.989	-0,9	4,1	2,6	2,6	1,8
Tabaco	6.590	6.565	6.768	6.446	6.600	1,9	-0,4	3,1	-4,8	2,4
Carbón	269	299	230	301	255	15,1	11,2	-23,0	30,5	-15,1
Electricidad	1.372	1.375	1.289	1.302	1.360	-4,5	0,2	-6,2	1,0	4,4

(p) Datos provisionales (sombreados en azul).

(1) No incluye el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2018. Agencia Tributaria.

### **En el impuesto sobre la renta IRPF:**

---

- Aumentar la recaudación derivada de los rendimientos del capital, gravando la base de rendimientos de capital con la tarifa de la base general, abordando el debate sobre la conveniencia o no de mantener la estructura dual del impuesto (una base general y otra del ahorro).
- 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.

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. La liquidez a 10 años, reconocida legalmente a estos instrumentos, que comenzará a tener efectos en 2025, es contradictoria con la naturaleza de la previsión social complementaria y cuestiona el tratamiento fiscal favorable a la misma.

- 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 considerarse la deducción al inquilino como un mecanismo para aflorar posibles rentas no declaradas, adoptando las medidas necesarias para que su existencia no se traslade directamente al precio del arrendamiento.

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 de los grandes propietarios; 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. También habría que eliminar la deducción por reinversión en vivienda, que discrimina a los no propietarios (jóvenes) frente a los propietarios de vivienda, pues supone, para estos últimos, una subvención a la compra de la siguiente vivienda.

- 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 Presupuestos Generales del Estado para 2017 estima una rebaja en la recaudación, por reducciones en la base imponible, de 161 millones de euros para ese 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.

- Aproximar los tipos efectivos a los nominales, eliminando deducciones fiscales y reducciones en la base imponible. Existe toda una legión de beneficios fiscales que recortan la recaudación del IRPF, en forma de reducciones en la base imponible (9, que suponen 3.881 millones de € de beneficios fiscales); especialidades de las anualidades por alimentos (124 millones de €); deducciones en la cuota (12, 3.806 millones de €); exenciones (27, 1.309 millones de €); u operaciones financieras con bonificación (10 millones de €), según la Memoria de Beneficios Fiscales incluida en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019 (donde se incluyen sólo los correspondientes al Estado en el ámbito del régimen fiscal común). 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. La agregación de los beneficios fiscales correspondientes al Estado en el IRPF lleva a una cifra total de 9.129,38 millones de €, a la que habría que sumar los beneficios fiscales derivados de las medidas adoptadas en las comunidades autónomas<sup>38</sup>.
- Incrementar la progresividad del impuesto aumentando el número de escalones de renta y su tipo.

---

<sup>38</sup> La AIREF ha incluido en su Plan de Acción de la revisión del gasto del conjunto de las Administraciones Públicas (Fase II) (Spending Review) el estudio sobre los beneficios fiscales. En 2018, atribuye a las CC. AA. la cantidad total de 6.000 millones € en beneficios fiscales, incluyendo todos los impuestos.

### En el impuesto de sociedades:

---

- 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.
- 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. Establecer una tributación mínima del 15% sobre beneficios.

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.

Para comprender el impacto de esta medida, baste recordar que la media del tipo efectivo sobre beneficios se situaba en el año 2017 en un 11,04% (según datos de la Agencia Tributaria referidos a empresas con resultados contables positivos). Este dato medio puede desagregarse entre empresas individuales no integradas en grupos (con un tipo medio efectivo sobre beneficios del 16,61%) y grupos consolidados (con un tipo medio efectivo sobre beneficios del 6,55%).

Por dimensión, son las empresas grandes las que menor tipo efectivo medio sobre beneficios pagan en el impuesto de sociedades (con 2.501 trabajadores o más, se limita a poco más del 5%). Por sectores, el tipo medio efectivo sobre beneficios es especialmente bajo en Crédito (4,51%), Actividades financieras y servicios a empresas (7,62%) y Construcción y actividades inmobiliarias (8,55%).

Conseguir un tipo medio efectivo sobre beneficios del 15% supondría un incremento de casi nueve mil millones de €, con los datos de 2017. Esto permitiría, además, acercarse a los valores relativos del peso del impuesto de sociedades sobre el PIB que hay en países del entorno europeo. Si solo se tuviera en cuenta el resultado contable<sup>39</sup>, el incremento sería de más de seis mil millones de €.

- Limitar la generosidad en el tratamiento de la consolidación y de la internacionalización de las empresas españolas, que también ha perjudicado la recaudación.

---

<sup>39</sup> Según la metodología de la Agencia Tributaria, se define el Beneficio como el resultado contable positivo, y en el caso de los grupos será la suma de los resultados contables positivos de aquellas empresas pertenecientes al grupo con beneficio (es decir, no se compensan con las pérdidas de otras empresas del mismo grupo). El Resultado Contable es el resultado cualquiera que sea su signo. En el caso de los grupos, será la suma de los resultados, sean beneficios o pérdidas, de todas las empresas pertenecientes al grupo, y por tanto, es el que corresponde al grupo en su conjunto.

Por un lado, eliminar el régimen de consolidación de grupos empresariales. Tal y como se recogía en la propuesta de CCOO de 2014, *“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”*.

Por otro lado, gravar la repatriación de dividendos y eliminar la deducción de los gastos financieros de inversiones realizadas fuera de España.

- Revisar y recortar las deducciones, exenciones 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 íntegra) 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.

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 este un objetivo prioritario que puede justificar 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.

Tabla 16. Cuadro de beneficios fiscales en el impuesto de sociedades en 2019 (presupuestado)

Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2019		Memoria de Beneficios Fiscales	
Cuadro 3. BENEFICIOS FISCALES 2019 EN EL			
Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
<b>A. Ajustes en la base imponible:</b>	-	<b>1.100,04</b>	<b>31,8%</b>
A.1. Libertad de amortización y amortizaciones especiales	671	46,15	1,3%
A.2. Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	5.759	298,23	8,6%
A.3. Rentas procedentes de determinados activos intangibles	197	121,72	3,5%
A.4. Régimen especial de entidades de capital riesgo	71	89,39	2,6%
A.5. Régimen especial de entidades parcialmente exentas <sup>(1)</sup>	7.934	207,52	6,0%
A.6. Régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común	639	4,04	0,1%
A.7. Régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje	41	28,66	0,8%
A.8. Régimen especial de entidades sin fines lucrativos	6.001	295,13	8,5%
A.9. Incentivos fiscales al mecenazgo	393	4,30	0,1%
A.10. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	4,90	0,1%
<b>B. Reducciones de la base imponible:</b>	-	<b>405,71</b>	<b>11,7%</b>
B.1. Reserva de capitalización	93.866	318,89	9,2%
B.2. Reserva de nivelación	28.800	86,82	2,5%
<b>C. Tipos reducidos:</b>	<b>34.859</b>	<b>547,01</b>	<b>15,8%</b>
C.1. Cooperativas	4.968	41,23	1,2%
C.2. Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)	144	239,08	6,9%
C.3. Entidades de nueva creación <sup>(2)</sup>	28.202	97,05	2,8%
C.4. Entidades sin fines lucrativos	808	4,95	0,1%
C.5. Entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC)	87	8,52	0,2%
C.6. Sociedades de inversión	650	156,18	4,5%
<b>D. Bonificaciones en la cuota íntegra :</b>	-	<b>232,31</b>	<b>6,7%</b>
D.1. Cooperativas especialmente protegidas	3.000	21,68	0,6%
D.2. Entidades que operan en Ceuta y Melilla	1.284	22,84	0,7%
D.3. Prestación de servicios públicos locales	243	117,26	3,4%
D.4. Operaciones financieras	-	3,36	0,1%
D.5. Empresas navieras en Canarias	31	9,08	0,3%
D.6. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	438	26,53	0,8%
D.7. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	805	31,56	0,9%
<b>E. Deducciones en la cuota íntegra:</b>	-	<b>1.175,93</b>	<b>34,0%</b>
E.1. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	935	11,16	0,3%
E.2. Creación de empleo por contratos de apoyo a los emprendedores	7.876	7,55	0,2%
E.3. Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	3.287	355,09	10,3%
E.4. Producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	166	34,03	1,0%
E.5. Inversiones en Canarias	6.075	216,21	6,2%
E.6. Reinversión de beneficios extraordinarios (régimen transitorio) <sup>(3)</sup>	837	39,70	1,1%
E.7. Inversión de beneficios de PYME (régimen transitorio) <sup>(3)</sup>	304	2,80	0,1%
E.8. Donaciones	12.103	127,10	3,7%
E.9. Acontecimientos de excepcional interés público <sup>(4)</sup>	-	38,13	1,1%
E.10. Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	-	344,16	9,9%
<b>TOTAL</b>	-	<b>3.461,00</b>	<b>100%</b>

(1) Incluye el beneficio fiscal derivado de la exención de determinadas rentas obtenidas por las Autoridades Portuarias, establecida en la disposición adicional sexagésima octava de la LPGE 2018.  
(2) Comprende tanto el tipo reducido vigente del 15% como los tipos reducidos que se suprimieron en 2015, pero que se mantienen solo en régimen transitorio.  
(3) Incentivo fiscal que se suprimió en 2015, manteniéndose solo en régimen transitorio.  
(4) Se incluyen las deducciones de los 71 acontecimientos vigentes en 2018.

- 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.
- Eliminar toda posibilidad de tributación por este impuesto de personas físicas, así como de atribución de gastos personales a través de estructuras societarias.
- 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.

✓ **Impuestos sobre los servicios digitales**

En 2018, la Comisión Europea ha promovido una propuesta de directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. Es decir, Google, Apple, Facebook, y Amazon, fundamentalmente. Esta directiva tiene como propósito proteger la integridad del mercado único y garantizar su correcto funcionamiento; garantizar que las finanzas públicas sean sostenibles en la Unión y que las bases imponibles nacionales no se erosionen; garantizar que se preserve la justicia social y que todas las empresas que operan en la Unión disfruten de condiciones equitativas; y combatir la planificación fiscal agresiva y colmar las lagunas existentes actualmente en las normas internacionales que permiten que algunas empresas digitales evadan impuestos en los países en los que operan y crean valor. En concreto, el borrador de directiva propone un tipo impositivo del 3%, aplicable en un Estado miembro sobre la proporción de ingresos imponibles que se consideren obtenidos en ese Estado miembro durante un período impositivo.

La Confederación Europea de Sindicatos (CES), organización a la que pertenece CCOO, respondió favorablemente a esta propuesta de un impuesto digital del 3%, con el fin de asegurar que el valor digital paga sus impuestos allí donde es creado. De acuerdo con la CES, el 3% es un paso temporal en la dirección correcta a la espera de un acuerdo sobre una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades que también cubra los activos digitales, imponiendo reglas iguales para todas las empresas, pequeñas y grandes, y garantizando una competencia leal tanto entre empresas como entre Estados miembros.

Por otro lado, en España se ha impulsado en 2018<sup>40</sup>, a la espera del desarrollo de la directiva europea, un proyecto de ley con la misma filosofía. Según la exposición de motivos, *“las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía, cuando estos están íntimamente ligados a valor creado por datos y usuarios, y requieren una revisión”*, un texto que reproduce lo previsto en el borrador de directiva europea. También, siguiendo el mismo criterio, se prevé un tipo impositivo del 3%. Esto, junto a la definición de umbrales más exigentes en el proyecto de Ley en España, lleva a un cálculo de impacto económico de alrededor de 1.200 millones de euros anuales, una previsión calificada por muchos de optimista.

El retraso en la aprobación de ambas propuestas, tanto la directiva europea como la ley en España, es inaceptable. No solo por el volumen económico de un impuesto que contribuiría a mejorar los ingresos públicos, sino porque mientras tanto se mantiene una vía de elusión tributaria de grandes empresas que es profundamente injusta.

---

<sup>40</sup> Documento sometido a trámite de información pública el 23/10/2018. Anteproyecto de Ley xx/2018, de xx de xx, del impuesto sobre determinados servicios digitales.

## **En el IVA**

---

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. El ahorro es mayor para los hogares con menos renta, pues los alimentos pesan más en su cesta de la compra.
- Gravar la electricidad, el gas y la calefacción al 10%, que actualmente tributan al 21%. Esta rebaja es posible dentro de la directiva comunitaria, siempre que no distorsione la competencia.

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...).

## **En los impuestos sobre la riqueza**

---

En el momento actual, tras una crisis que ha provocado 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 es *“un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas”*, de especial importancia en la medida en que grava la riqueza

acumulada por las personas con grandes patrimonios, teniendo un papel redistributivo. Es un impuesto estatal, aunque cedido a las comunidades autónomas en lo concerniente a la recaudación aportada por los residentes en territorio nacional.

La vida de este impuesto ha estado sometida a avatares que han alterado su aplicación. Nacido en 1977 con carácter excepcional y transitorio, en 1991 se intenta poner fin a esta situación regulando por ley este impuesto con los objetivos de equidad, utilización más productiva de los recursos y de una mejor distribución de la renta y la riqueza, según se expresa en la exposición de motivos de la norma. 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 estaba obligado a declarar si el impuesto salía a pagar o se tenía un patrimonio superior a 2 millones de euros.

La elevación de los mínimos exentos redujo significativamente el número de declaraciones de patrimonio (981.498 en 2007 y 130.216 en 2011) y junto a la devaluación de activos provocada por la crisis la recaudación también se redujo de manera importante (2.122 millones de euros en 2007 y 739 millones en 2011). Según los últimos datos publicados, referidos a 2015, el número de declarantes ha crecido hasta los 188.680 y la recaudación de ese año se elevaba hasta los 1.003 millones de euros. El 97,7% de las liquidaciones en 2015 se concentró en los contribuyentes con una base superior a 300.000 euros.

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. Sin embargo, para cumplir los objetivos de mayor equidad y mejor distribución de la riqueza deberían revisarse las exenciones, mejorar los sistemas de información y de valoración, modificar el actual sistema de tipos de gravamen fijos –que no tienen en cuenta las diferencias en niveles de renta– y armonizar su aplicación en las comunidades autónomas –con tipos efectivos que en 2015 varían desde 0,00 en el caso de Madrid hasta 0,80 en Illes Balears.

#### ✓ **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, entre 2008 y 2011 hubo una caída del 24,7% en la recaudación por este impuesto, caída que llegó a ser del 65,2% en Cataluña y del 43,1% en Murcia. La salida progresiva de la crisis está permitiendo 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. Por ejemplo, si se compara el último dato de 2015 con el de 2008 la recaudación en las comunidades autónomas ha disminuido un 10,3%, desde los 2.860,2 millones hasta los 2.566,2 millones; sin embargo, la dispersión entre las diferentes comunidades es amplísima, de tal forma que Andalucía recauda en 2015 un 23,5% más que en 2008, en Madrid todavía un 12,2% menos y en Cataluña un 52,9% menos, por solo mencionar las tres comunidades con mayor recaudación (casi la mitad, el 47%, del impuesto se recauda en estas tres comunidades).

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.

Además, de forma compatible con la alternativa expresada en el párrafo anterior, es necesario abordar el debate sobre la conveniencia de un proceso de armonización, estableciendo un tipo mínimo efectivo en las comunidades autónomas, evitando la competencia fiscal entre ellas así como que las grandes fortunas eviten el pago de impuestos.

#### ✓ **Impuesto sobre transacciones financieras**

En septiembre de 2011, la Comisión Europea propuso una directiva para introducir un impuesto sobre transacciones financieras en todos los Estados miembros de la UE, propuesta que fue apoyada en mayo de 2012 por el Parlamento Europeo, aunque sugiriendo algunas modificaciones. Aunque no hubo acuerdo en las reuniones del ECOFIN de junio y julio de ese año, 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. Como consecuencia de ello, el 14 de febrero de 2013 la Comisión propuso un proceso de cooperación reforzada para la aplicación en estos once Estados, cifra que se ha reducido a diez tras la retirada de Estonia en marzo de 2016. Esta propuesta se ha ido posponiendo en las diferentes reuniones del ECOFIN, sin que se haya puesto en marcha hasta ahora.

El impuesto pretende 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

CDS<sup>41</sup>. 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**

En 2012 el Gobierno promovió la aprobación del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (IDEC) con la pretensión de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero, según se explica en la exposición de motivos de la Ley 16/2012. La cuota íntegra aplicable fue inicialmente del 0% aunque es, en la actualidad, del 0,03%. Esta decisión no pretendía más que evitar la dispersión de iniciativas en las comunidades autónomas intentando impedir que cada una de ellas decidiera sobre este impuesto: Extremadura lo había puesto en marcha en 2001; Andalucía en 2010; Canarias, Cataluña y Asturias en 2012. La norma estatal prevé la distribución entre las comunidades autónomas de la recaudación obtenida, pendiente de su configuración como tributo cedido en el futuro sistema de financiación autonómica.

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, revisando el actual del 30% vinculado a la deducción de activos fiscales diferidos que, como se ha dicho, debe ser revisada.

✓ **Impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**

Esta figura adquirió 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.

Muestra de ello es que en 2015 la recaudación ascendía hasta los 5.144,4 millones de euros, todavía la mitad de lo que llegó a recaudarse en el año 2006 (10.556,3 millones), en un lento proceso de recuperación tras haber tocado fondo en 2012 con una recaudación limitada a 3.607,8 millones.

✓ **Impuestos municipales**

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

---

<sup>41</sup> 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.

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.

Los tipos de los impuestos especiales están por debajo de los niveles europeos existiendo margen para su homologación y subida. La recaudación obtenida a través de los impuestos especiales alcanzó un máximo en 1999 (2,7% del PIB, según Eurostat), se redujo hasta el 2,1% en 2008 y así se mantuvo hasta 2012 debido a la crisis, remontando hasta el 2,3% en 2016. 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 más de la mitad de la recaudación en 2016 (53,1%). El impuesto sobre las labores del tabaco es el siguiente en importancia, recauda la tercera parte del total de ingresos por impuestos especiales (33,6%). El impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas y el impuesto sobre la electricidad aportan el 10,4%, y el impuesto sobre la cerveza aporta la parte más pequeña de la recaudación (1,5%).

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.

Dentro del campo medioambiental, la recaudación supuso el 1,8% del PIB en 2016, en el pelotón de cola de la Unión Europea frente a una media del 2,4%. Para actuar sobre esta parte del sistema tributario, la “Comisión de Expertos sobre escenarios de transición energética” recomendaba gravar las emisiones de CO2 en sustitución de los actuales impuestos que gravan la energía. En cualquier caso, otras piezas que pueden ser objeto de revisión, con el objetivo de reducir el diferencial con los países de nuestro entorno, son los actuales impuestos sobre la electricidad, gas natural, hidrocarburos o impuestos autonómicos medioambientales, orientando esta revisión hacia la modificación de comportamientos de empresas y consumidores.

El desarrollo de este conjunto de medidas, con el objetivo de reducir el diferencial citado con los países de nuestro entorno, 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 2.300 millones de euros.

# Propuesta sindical para una profunda reforma tributaria

Con criterios de progresividad y  
redistributivos

