

Luis Alfonso Rojí

x

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º
28001-Madrid
www.lartributos.com
Teléfono: 91 436 21 99
Fax.: 91 435 79 45
N.I.F.: B85696235

REFORMA FISCAL

(Informe de la Comisión de Expertos)

Fecha: 18/03/2014



RESUMEN EJECUTIVO

Como ya es un hecho notorio, la Comisión de Expertos designada por el Gobierno ha emitido su informe sobre la Reforma Fiscal que, en su opinión, debe realizarse en España, elaborando más de 125 recomendaciones que afectan a todo el sistema impositivo.

No parece apreciarse en la misma una rebaja neta de impuestos, más bien es rebajar de un lado...para subir en otro y que la recaudación no se resienta. No obstante algunas de las propuestas pueden resultar interesantes.

Adjuntamos un resumen del informe donde se pueden observar las grandes líneas de la reforma.

Veremos cómo se adapta el informe legislativamente y que resulta de todo esto.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Informes)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)
(Miembro de la AEDAF)

INFORME

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

FEBRERO 2014

RESUMEN EJECUTIVO

1. Marco general de la reforma del sistema tributario

- La Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013 para la reforma del sistema tributario ha realizado un análisis amplio de ese sistema, es decir, incluyendo tanto los impuestos como las cotizaciones sociales, con el fin de preparar un conjunto de propuestas de reforma.
- De ese análisis se deduce que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se ha reducido sustancialmente en España durante la crisis, situándose ahora entre las más bajas de la Unión Europea. Esa reducción se manifiesta, sobre todo, en un menor peso relativo de la imposición indirecta, aunque también la imposición directa es algo inferior a los valores medios europeos. Sin embargo, el peso relativo de las cotizaciones sociales es superior y, además, recae sobre los empresarios en mayor medida que en otros países.
- Hay que destacar que España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE, lo que se reflejaba tanto en una menor recaudación por IVA como por impuestos especiales. También la imposición medioambiental es claramente inferior en España a la media europea, con tipos implícitos más reducidos sobre la energía. Por su parte, la imposición sobre la propiedad tiene un peso relativo algo superior en España, pero con una composición distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre la propiedad inmobiliaria, lo que se compensa con una mayor imposición sobre las transacciones.
- En ese contexto, España se caracteriza, sin embargo, por mantener unos tipos legales de los principales impuestos (IVA, IRPF, Sociedades) iguales o superiores a la media de la UE, pero el efecto de las exenciones, deducciones y tipos especiales más reducidos, además probablemente de la ocultación fiscal, genera unas mermas de recaudación muy elevadas y unas fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad claramente perceptibles.
- La reforma fiscal que propone la Comisión puede jugar un papel relevante en el proceso de ajuste de la economía y en la mejora de su potencial de crecimiento a medio plazo. Para ello, se considera que la reforma debe, en primer término, coadyuvar al proceso de

consolidación fiscal y, en segundo lugar, inducir una mejora de la competitividad de la economía, el incremento del ahorro y el aumento del empleo.

- Para lograr sus propósitos la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca. En concreto, la economía española se ha caracterizado recientemente por un proceso de ajuste de los desequilibrios acumulados en la fase anterior de expansión, desequilibrios agravados por errores de política económica, que terminó bruscamente con el final de la burbuja inmobiliaria. Ese brusco final, agravado por la crisis de la deuda soberana que afectó a casi toda Europa y por los problemas estructurales de nuestra economía, le ha llevado a una situación sin precedentes con unos niveles de paro y de déficit público desconocidos hasta ahora en nuestro país.
- El progreso alcanzado ya en la corrección de esos desequilibrios ha sido significativo, pero se encuentra todavía lejos de su final, sobre todo en lo que se refiere al empleo, al desapalancamiento del sector privado y a la consolidación fiscal, circunstancias que seguirán ejerciendo presiones negativas sobre el crecimiento económico en los próximos años. En una perspectiva de medio y largo plazo, la economía española deberá hacer frente, además, al reto que supone el envejecimiento de su población.
- En todo caso, la reforma fiscal deberá ser compatible con las proyecciones de déficit público del Gobierno español en la Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España de 2013, donde se establecía que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se mantendría constante en el entorno del 37%-38% en el horizonte de 2016, mientras que los gastos públicos se reducirían desde el 43,3% de 2013 hasta un 39,7% para 2016, es decir 3,6 puntos de porcentaje sobre el PIB en tres años. Por tanto, el esfuerzo de consolidación fiscal parece que se concentrará especialmente en el ámbito del gasto público, pero resulta importante subrayar también que el mantenimiento de la ratio de ingresos fiscales sobre PIB en el entorno del 37%-38% constituye de por sí un importante reto, porque el proceso de consolidación fiscal y de desapalancamiento presionará sobre la demanda interna limitando, por tanto, su capacidad recaudatoria. Además, porque aunque la mejoría del ciclo económico impulse el crecimiento de la recaudación, ese crecimiento difícilmente supondrá la vuelta a los elevados ingresos impositivos ligados de modo muy directo al boom de la construcción. Por ello las estimaciones de impacto recaudatorio de la reforma se han efectuado sobre bases muy prudentes.

- Los Organismos internacionales (Unión Europea, Fondo Monetario Internacional y OCDE, especialmente) han hecho recomendaciones de gran interés para la reforma tributaria. Entre otras, la primera que la consolidación fiscal se considere tarea prioritaria para la reforma. La segunda, que la revisión del sistema tributario busque un aumento del peso relativo de la imposición indirecta, ampliando el número de bienes y servicios sometidos al tipo general del IVA y elevando los impuestos medioambientales, al considerar que los impuestos directos disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico. La tercera, que se reduzcan fuertemente las exenciones, deducciones, regímenes especiales y reducciones en todos los tributos. La cuarta, que se aumente sustancialmente la imposición sobre el valor patrimonial de los bienes inmuebles, reduciendo al mismo tiempo los impuestos que recaen sobre la transmisión de esos bienes. La quinta, que se reduzcan las cotizaciones sociales para mejorar el empleo. La sexta, que se intensifique la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado.
- Siguiendo esas recomendaciones, la Comisión ha propuesto una reforma que trata de cumplir rigurosamente con los compromisos de consolidación presupuestaria. Para ser compatible con este programa de ajuste, la Comisión entiende que la reforma fiscal debe ser neutral ex ante en términos recaudatorios, pero afectando con intensidad a la estructura y composición de los impuestos. Pero ex post la reforma deberá también tener claros efectos positivos sobre la producción y el empleo y coadyuvar positivamente a la reducción del déficit público.
- Por otra parte, la Comisión ha tratado con sus propuestas de desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta, porque de ese modo la reforma intensificará sus efectos positivos sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el crecimiento y el nivel de empleo de la economía española.
- Además, la Comisión ha dirigido sus propuestas a la recomposición de las bases de todos los tributos, limitadas hoy por numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones de toda clase que han reducido notablemente la elasticidad de los impuestos para seguir el crecimiento de la producción y que han dirigido sus posibles incentivos hacia objetivos equivocados y perturbadores de la eficiencia de la economía, influyendo muy negativamente sobre la producción y el empleo.
- Finalmente, la Comisión ha pretendido que los ahorros recaudatorios que los planteamientos anteriores implican reviertan de inmediato sobre los contribuyentes españoles a través de rebajas sustanciales en las tarifas de los impuestos directos y, en su caso, de las cotizaciones

sociales, como estímulo general y no discriminatorio para una mayor eficiencia económica y para el impulso de la producción y del empleo.

- La Comisión propone una reforma impositiva articulada en dos bloques diferentes. El primero de ellos plantea una reforma de las principales figuras impositivas, neutral ex ante desde el punto de vista recaudatorio y sin reducciones sustanciales en las cotizaciones sociales. El segundo bloque propone una apreciable reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores que se compense con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta, proceso conocido como “devaluación fiscal”.
- Para comprobar la viabilidad de sus propuestas la Comisión ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) una valoración del impacto recaudatorio de la reforma y a los servicios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) una simulación del impacto que estos cambios podrían implicar para las principales variables macroeconómicas. En concreto, se han solicitado a los servicios del Ministerio simulaciones para dos posibles líneas de reforma: la primera, el cambio de composición de la cesta de impuestos del primer bloque antes comentado y, la segunda, la referida a la devaluación fiscal.
- En relación con la primera línea de reforma se ha valorado el efecto recaudatorio de los cambios propuestos en la clasificación de bienes y servicios sometidos actualmente al tipo reducido del IVA, así como de las modificaciones en buena parte de la imposición medioambiental. Según los cálculos de la AEAT, el conjunto de esos cambios podrían generar un crecimiento ex ante de recaudación en torno a 1 punto porcentual de PIB. Seguidamente se ha supuesto que ese aumento de recaudación se utiliza para financiar los cambios en el Impuesto sobre Sociedades, impuestos patrimoniales y, sobre todo, IRPF. En concreto, se ha calibrado un descenso de la tarifa y una mejora de las bases de este último que, junto con las rebajas en el tipo de gravamen y demás reformas en la imposición sobre sociedades y en la imposición patrimonial, lleve a una pérdida total de ingresos ex ante exactamente equivalente a 1 punto porcentual de PIB, para que la valoración ex ante de la recaudación quede compensada en términos de PIB, que es precisamente lo previsto por el Gobierno en el Programa de Estabilidad del Reino de España.
- En su conjunto, se ha simulado posteriormente en el modelo macroeconómico del MHAP (modelo REMS) un incremento de la imposición sobre el consumo de 1 punto porcentual de PIB, que sirva para financiar una reducción de la imposición sobre el capital de 0,3 puntos de PIB y de la imposición directa sobre las familias de 0,7 puntos de PIB. Los resultados del modelo REMS señalan que la

reforma tendría un efecto positivo sobre el PIB de hasta un 0,3% en acumulado de tres años; del empleo, de hasta un 0,2% en el mismo período, y también sobre la recaudación, lo que permitiría una ligera reducción del déficit público.

- Respecto a la segunda línea de reforma, es decir, respecto a la devaluación fiscal, se ha valorado una reducción de 3 puntos en las cotizaciones sociales, lo que implica un efecto negativo recaudatorio ex ante de alrededor de 1 punto de PIB. En paralelo, se ha simulado un incremento de la imposición sobre el consumo que compense exactamente ese efecto negativo recaudatorio ex ante sobre las cotizaciones, por lo que esta simulación viene a ser de magnitud similar a la realizada anteriormente respecto a la primera línea de reforma. Sus resultados muestran que la devaluación fiscal así planteada tendría un efecto positivo tanto sobre el PIB, de hasta un 0,7% en acumulado de tres años, como del empleo, de hasta un 0,7% en el mismo período, y en la recaudación. El efecto positivo sobre la recaudación y sobre el PIB permitiría en este caso una reducción del peso relativo del déficit público.
- La Comisión considera que, en todo caso, es al Gobierno a quien corresponde establecer el ritmo temporal y la composición de la reforma a la vista de la evolución de la coyuntura y de la consolidación presupuestaria.

Seguidamente se describen algunas de las más importantes propuestas de reforma contenidas en este Informe.

2. Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- El impuesto español sobre la renta de las personas físicas se caracteriza actualmente por la existencia de tipos marginales elevados y excesivo número de tramos en su tarifa, numerosas exenciones y deducciones en su estructura y falta de neutralidad en el cómputo de los distintos rendimientos gravados y en el tratamiento de los distintos instrumentos de ahorro.
- La reforma pretende una reducción de las exenciones y deducciones existentes y una ampliación de la definición de la base del impuesto que permita una reducción de los tipos de la tarifa, así como una simplificación de la misma. La disminución de los tipos de este impuesto reducirá sus efectos distorsionadores lo que, que combinado con esa importante ampliación de su base, mejorará su equidad horizontal y ayudará a compensar las pérdidas recaudatorias producidas por la reducción de la tarifa. En paralelo, la reforma deberá favorecer el ahorro y la neutralidad ante su materialización en activos reales o financieros.

- La Comisión propone la eliminación de algunas de las exenciones existentes en la actualidad. Entre otras, la exención parcial que afecta a los dividendos y participaciones en beneficios, la relativa a los ingresos procedentes de riesgo de cobertura del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios, la que afecta a la entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de otras empresas a precios por debajo del mercado y la que se refiere a las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad del trabajador por existir una sanidad pública gratuita.
- Los rendimientos irregulares o plurianuales que se generen en más de dos años están gravados hoy previa una reducción en su cuantía que pretende evitar el exceso de gravamen que acumula una tarifa progresiva anual al aplicarse a bases plurianuales. Como propone una disminución de la tarifa progresiva, la Comisión propone también otra disminución de la cuantía de la reducción citada.
- Para ampliar la base del impuesto y poder compensarla posteriormente con la reducción de sus tipos de gravamen, se propone que la actual reducción en la base por rendimientos del trabajo se fije en una cuantía única que sirva para compensar, sin justificante alguno, los gastos que efectúe el trabajador como consecuencia de su trabajo.
- Las propuestas de la Comisión pretenden la exclusión del ámbito del IRPF de los rendimientos meramente imputados por bienes inmuebles, pero previamente hay que poner en marcha un mejor sistema de las actuales valoraciones catastrales y una profunda reforma del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). Mientras ese nuevo IBI no esté en funcionamiento hay que ampliar la base del IRPF y mejorar su neutralidad frente a la vivienda en propiedad o en alquiler. Por eso se propone que se incorporen al IRPF todos los rendimientos de los bienes inmuebles, ya sean imputados o reales, incluidos los de la vivienda habitual en propiedad. También se propone que todos los rendimientos procedentes de los inmuebles queden gravados en el IRPF dentro de la base del ahorro y no en la tarifa progresiva, equilibrándose así su tratamiento fiscal con el de los rendimientos procedentes del capital mobiliario. Una vez reformado el IBI, se propone la supresión en el IRPF de todos los rendimientos imputados.
- En el caso de los rendimientos de actividades económicas se propone la supresión del método objetivo de estimación de esos rendimientos - habitualmente conocido como "estimación por módulos"- por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude. Asimismo, se propone mantener el método directo de estimación simplificada, pero aplicándolo exclusivamente a actividades de un volumen anual de operaciones muy reducido.

- La Comisión plantea mantener el actual sistema dual de definición de base imponible, compuesta por una base general gravada mediante tarifa progresiva y una base del ahorro gravada mediante tipo único. Propone también, como ya se ha expuesto, una delimitación distinta de ambas bases, incluyendo en la base del ahorro la totalidad de los rendimientos inmobiliarios que actualmente se gravan por la tarifa general progresiva. La base del ahorro incluiría así los rendimientos de los capitales inmobiliarios, los rendimientos de los capitales mobiliarios y las ganancias y pérdidas patrimoniales, lográndose con ello una mayor neutralidad en el tratamiento de los rendimientos de los activos en los que se materializa el ahorro. Finalmente, se propone que las ganancias y pérdidas de capital puedan compensarse con todos los rendimientos de capital, aunque esa compensación se limite temporalmente para evitar una carga excesiva sobre la recaudación.
- También se propone eliminar la corrección por inflación que en la actualidad se aplica en el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de los inmuebles, dado que tal corrección no se aplica ni en los depósitos a plazo ni en los restantes activos mobiliarios. La Comisión propone también que se elimine la separación actual entre plusvalías según su plazo de generación.
- En cuanto al ahorro a largo plazo, la Comisión cree necesario mantener el actual tratamiento fiscal de los fondos de pensiones, dado el fuerte ritmo de envejecimiento de la población de nuestro país, la reciente reforma del sistema de pensiones y la ausencia de sistemas de pensiones privados alternativos de carácter obligatorio. Al objeto de ampliar la competencia entre activos destinados a tal fin, se propone, igualmente, extender el tratamiento aplicado a los planes de pensiones a las cuentas de ahorro que cumplan con los requisitos de indisponibilidad y asignación de estas instituciones. Asimismo, se propone unificar los límites de la deducibilidad fiscal de las aportaciones, pero no de la financiera, acomodando gradualmente su cuantía a las que actualmente se admiten en los países de nuestro entorno.
- La Comisión propone revisar la cuantía de los mínimos personales y familiares existentes en la actualidad, especialmente para hijos menores de tres años en el caso de que ambos padres trabajen fuera de su domicilio. Esta propuesta tiene como objetivo contrarrestar la reducida tasa de natalidad así como facilitar el equilibrio entre vida laboral y familiar.
- En cuanto a las deducciones existentes, se propone la eliminación en un plazo suficientemente largo de la deducción por los préstamos para financiar la vivienda habitual de quienes la adquirieron antes de la desaparición de ese régimen fiscal.

- Asimismo, se propone una revisión en profundidad de las deducciones aplicadas por las CCAA con el objetivo de lograr una mayor simplificación y evitar distorsiones para la unidad de mercado.
- Finalmente la Comisión propone que se introduzca una deducción especial en la cuota del IRPF en favor de los rendimientos de trabajo y calculada de forma que no soporten el impuesto quienes obtengan unos rendimientos reducidos y aunque se vean obligados a efectuar declaración por este impuesto. Al mismo tiempo la Comisión propone reducir los límites actuales de la obligación de declarar al objeto de lograr un mejor control del fraude.
- En relación con la tarifa general del IRPF, la Comisión propone la reducción del número de sus tramos, hasta un máximo de cuatro, en línea con las tendencias europeas de tributación. También propone reducir sustancialmente el tipo aplicable al primer tramo de la tarifa y de sus tipos marginales máximos, que no deberían superar los existentes en la media de los países de la Unión Europea. En cuanto a la tarifa del ahorro, la Comisión propone un tipo único, que debería alinearse con el tipo del primer tramo de la tarifa general.

3. Reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS)

- El Impuesto sobre Sociedades español se caracteriza en la actualidad por la existencia de tipos de gravamen nominales elevados que coexisten con tipos efectivos reducidos para las empresas que son capaces de optimizar las numerosas deducciones que contiene el tributo. Al mismo tiempo, la existencia de dos tipos de gravamen y dos regímenes impositivos en función del volumen del negocio, genera desincentivos al crecimiento de las empresas, con consecuencias negativas para la productividad de la economía. Además, el impuesto sigue manteniendo su sesgo tradicional en favor del endeudamiento de las empresas, dado el trato favorable que recibe la financiación mediante deuda frente a la emisión de capital. Finalmente, sus deducciones generan elevados costes recaudatorios sin apenas efectos positivos sobre la economía nacional.
- La filosofía de la Comisión respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades es también la de eliminar algunos de los beneficios fiscales existentes para permitir una reducción significativa de los tipos legales del impuesto, que son muy relevantes para incentivar tanto la inversión doméstica como la extranjera, en particular en un contexto de fuerte y creciente competencia internacional. El objetivo es aproximar los tipos efectivos de gravamen a los tipos legales, de forma que se faciliten las decisiones de inversión y se impidan estrategias empresariales decididas por motivaciones fiscales.

- La propuesta básica de la Comisión a este respecto es la de reducir el tipo nominal del impuesto de manera significativa, desde el 30% actual, que se encuentra entre los más elevados de los países de nuestro entorno, hasta los alrededores del 20%. Pero esa reducción debería efectuarse por etapas, con una posición intermedia situada quizá en las proximidades del 25%. En paralelo, debería suprimirse el régimen especial de las empresas de reducida dimensión existente hoy, pues suele tener efectos muy negativos sobre la productividad, dado que supone un desincentivo para el crecimiento de las empresas, lo que les impide beneficiarse de las economías de escala.
- Como complemento a la limitación de los gastos financieros recientemente aprobada por el Gobierno, la Comisión ha analizado distintas vías para reducir de forma gradual el sesgo al endeudamiento a que incita el Impuesto sobre Sociedades. A tales efectos la Comisión propone considerar como fiscalmente no deducible el importe de los gastos financieros netos que se deriven de un exceso de endeudamiento sobre el equilibrio entre fondos propios y deudas respecto al total de los activos. En paralelo, propone que se establezca un umbral de deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos que quizá podría fijarse, como máximo, en un millón de euros.
- La Comisión propone también que se efectúe una revisión en profundidad de los actuales coeficientes fiscales de amortización con la finalidad de conseguir su simplificación y su mejor ajuste a la vida útil de los activos. Hasta que esta revisión se lleve a efecto, la Comisión considera que debería prorrogarse la actual limitación de las amortizaciones al 70 por 100 de los coeficientes máximos. En esa misma línea la Comisión propone la supresión de los vigentes regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada. Asimismo, dado que el Impuesto sobre Sociedades es más generoso que la norma contable en relación a la posibilidad de amortización del fondo de comercio y del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, propone establecer con carácter permanente un porcentaje de deducción reducido, para ambos supuestos.
- También propone la Comisión que las pérdidas contables no realizadas no sean objeto de deducción en el impuesto hasta su efectiva realización por amortización, enajenación o baja del activo correspondiente.
- En relación con las deducciones, la Comisión propone establecer una tributación mínima en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada. Esa tributación mínima podría fijarse a través del nivel del tipo impositivo, pudiendo servir de referencia el tipo más bajo del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, que se sitúa hoy

en el 10 por 100. Se propone, además, la supresión de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción por inversión de beneficios, la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y las deducciones por creación de empleo, entre otras de menor cuantía, por considerarlas poco eficientes para el logro de los objetivos que persiguen y suponer, sin embargo, un importante coste recaudatorio.

4. Reforma de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones

- La imposición sobre la propiedad es algo superior en España a la media comunitaria, si bien su composición es bastante distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre bienes inmuebles que se compensa con una mayor imposición sobre sus transacciones, además de otros impuestos sobre esa propiedad (Patrimonio). En concreto, la tributación sobre la riqueza adquiere diversas formas, que en España se plasman, en el ámbito de la imposición directa, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además del ya citado Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de carácter local. En el ámbito de la imposición indirecta, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio la Comisión propone su eliminación definitiva, siguiendo la tendencia que se aprecia en otros países desarrollados y dados sus efectos negativos sobre el ahorro, sus reducidas recaudaciones y el hecho de que las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario.
- La Comisión propone mantener el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema. En concreto, se propone la creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional. La Comisión considera que esa imposición mínima debería contar con una tarifa impositiva (mortis causa o inter vivos) que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco. Para mantener la progresividad del impuesto se debería establecer también un mínimo exento específico sobre la base. Los tipos impositivos deberían situarse en niveles reducidos y, conforme a las propuestas de la Comisión, dentro de un rango entre el 4% y el 10%.
- En paralelo, y en línea con la filosofía del resto de la reforma, la Comisión propone limpiar el impuesto de las reducciones existentes en

la actualidad, tales como reducciones en la base por parentesco, reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o por participaciones en entidades ("empresa familiar"), reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida salvo para en el caso de que se convierta en vivienda habitual del cónyuge superviviente, reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y otras similares. Para esas reducciones en unos casos se propone su eliminación y, en otros, un ajuste drástico de sus cuantías.

- En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Comisión opina que este impuesto grava la transmisión de un bien ya gravado por el IVA, por lo que no lo considera eficiente al desincentivar la realización de transacciones. La Comisión, por tanto, propone una reducción de este impuesto hasta su desaparición al introducirse el nuevo IBI.

5. Reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- En 2011, la recaudación por IVA en porcentaje del PIB fue en España la más baja de los 27 países de la UE en términos relativos. Eso condujo a elevar el tipo general del impuesto, de modo que ahora ese tipo se sitúa ya en la media de la UE. Sin embargo, el efecto en España de los tipos reducidos y de las exenciones es uno de los más elevados de Europa en términos de merma de recaudación.
- Pero en el caso de las exenciones propiamente dichas el margen de maniobra es, sin embargo, muy reducido, dado que la mayoría de estas exenciones vienen impuestas por la normativa comunitaria. En todo caso, la Comisión propone la eliminación de varias de esas exenciones y anima al Estado español a solicitar a la Unión Europea la modificación de las que no se encuentren adecuadamente justificadas.
- En cuanto a los tipos superreducidos, como estos se aplican en el caso español esencialmente a bienes de primera necesidad - en particular alimentos- su incremento afectaría muy negativamente a los segmentos de población económicamente más vulnerables. Desde luego la Comisión considera deseable plantearse, como objetivo a medio plazo, mover los bienes y servicios sometidos a los tipos reducidos y superreducidos hacia el tipo general, pero considera que el incremento de los tipos superreducidos, aplicables a esos bienes de primera necesidad, no resulta deseable salvo que al mismo tiempo se pudieran articular mecanismos de compensación a través de prestaciones a las rentas más bajas.

- Por ese motivo la Comisión ha centrado su análisis en los bienes y servicios sujetos actualmente al tipo reducido, al objeto de proponer su tributación al tipo general, pero planteando ciertas excepciones motivadas por claras razones de política económica. La primera de esas excepciones se refiere al IVA sobre la vivienda, no considerándose adecuada su sujeción al tipo general debido a las dificultades que introduciría en el proceso de liquidación del significativo stock de viviendas nuevas sin vender que existe actualmente en España, aparte de que supondría incrementar el peso de la imposición sobre las transacciones inmobiliarias, lo que se considera menos eficiente que la opción de gravar periódicamente su valor patrimonial.
- La segunda excepción es la relativa a los servicios turísticos, para los que la Comisión no considera adecuada su tributación al tipo general, pues perjudicaría gravemente la competitividad de este sector, ya que los principales países competidores de España siguen manteniendo un tipo reducido para el gravamen de las actividades turísticas. La Comisión solo propondría el incremento del tipo aplicable al turismo combinándola con una reducción significativa de las cotizaciones sociales, lo que podría resultar muy beneficiosa para este sector, pues es fuertemente intensivo en mano de obra,
- Finalmente, la Comisión ha propuesto otra excepción en cuanto a la aplicación del tipo general a bienes y servicios sometidos hasta ahora al tipo reducido. Esa excepción se refiere a los servicios de transporte público, dado su impacto sobre la oferta de trabajo.
- La reforma que propone la Comisión se completa con la eliminación en este impuesto del régimen especial de recargo de equivalencia y una importante restricción en la utilización del régimen simplificado de estimación de bases, manteniéndolo exclusivamente para los sujetos pasivos con cifra de negocios muy reducida, al objetivo de eliminar las actuales bolsas de fraude que se generan por estos regímenes objetivos.

6. Reforma de los Impuestos Especiales y de la imposición medioambiental

- Como se señaló con anterioridad, una de las características del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Por ello, la Comisión ha prestado especial atención a la reforma de los impuestos especiales y medioambientales en España.
- Por lo que respecta a los impuestos especiales sobre tabaco y alcohol la Comisión propone que sus tipos de gravamen se revisen

periódicamente para que se mantenga el peso del tributo respecto al precio de consumo pero, sobre todo, para equiparar gradualmente esos impuestos a los que rigen en Europa, restringiendo los consumos que se consideren perjudiciales.

- El núcleo principal de la reforma que propone la Comisión en los impuestos medioambientales tiene necesariamente que fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas. Eso exige de una modificación a fondo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En particular, la Comisión propone diversificar el impuesto sobre hidrocarburos en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono, de acuerdo con los criterios de la Propuesta de Directiva europea sobre la Fiscalidad Energética. Además, la Comisión propone equiparar el tipo del gasóleo al tipo de la gasolina en un período corto de tiempo, proponiendo también un cambio en el tipo impositivo y en las exenciones aplicables al carbón.
- Asimismo, la Comisión propone sustituir la actual base del Impuesto sobre la Electricidad, que ahora se refiere casi exclusivamente al importe facturado, por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia energética en el consumo. En paralelo, propone la supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, lo que se compensaría con el incremento del mencionado impuesto sobre la electricidad y la integración en este último del canon por utilización de aguas continentales en la producción de energía eléctrica.
- Además la Comisión propone la reforma conjunta del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y del impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.
- La Comisión propone igualmente la sustitución de los actuales Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, en la modalidad que grava los vehículos de tracción mecánica, por un nuevo Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, que abarcaría una cuota municipal exigida conforme a criterios semejantes a los actuales, y otra ambiental, basada en las emisiones teóricas de dióxido de carbono.
- La Comisión propone, igualmente, la eliminación de numerosos impuestos y cánones supuestamente ambientales establecidos por las CCAA y que, a juicio de la Comisión, carecen de esa justificación,

como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos, se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso los impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos.

- Finalmente, la Comisión propone la supresión del impuesto sobre depósitos bancarios o, en todo caso, considerar indelegable este impuesto a las CC.AA. y también algunas correcciones en el actual impuesto sobre primas de seguros.

7. Reforma de las cotizaciones sociales. La devaluación fiscal

- Como ya se ha señalado, España se caracteriza por un sistema impositivo en el que el peso de las cotizaciones sociales es superior a la media de la UE y recae en mucha mayor medida sobre los empresarios. Una primera cuestión importante en esta reforma se refiere a la necesidad de aumentar la contributividad del sistema, como propone la Comisión. Pero, por otra parte, la Comisión propone también aproximar el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las nóminas salariales, con lo que quedaría aún más de manifiesto su carácter de impuesto directo sobre el trabajo.
- En segundo término, y muy relevante a los efectos de esta Comisión, es el hecho de que las bonificaciones en la Seguridad Social suelen tener, en el mejor de los casos, un reducido efecto para generar empleo neto, sirviendo las más de las ocasiones solo para distribuir el trabajo entre distintos colectivos sociales. De ahí que la Comisión proponga que, en lugar de continuar aplicándose bonificaciones poco discriminadas en las políticas de empleo, se deba establecer una definición muy estricta respecto a tales bonificaciones, de modo que solo se apliquen a colectivos muy concretos y especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo, sobre los que no pueda incidirse con otros mecanismos más efectivos.
- Finalmente, la principal cuestión que se suscita en relación con la reforma de las cotizaciones sociales es la relativa a la posibilidad de proceder a una reducción general de sus cuantías como medio de favorecer el empleo a través de la disminución del coste del factor trabajo para el empleador. Una política que resulta especialmente aconsejable en el caso de los países de la Eurozona, pues supone de facto una devaluación interna para mejorar su competitividad. En este sentido, dada la necesidad de reducir el déficit público, ésta reducción solo sería posible hoy en España si se compatibilizase con un incremento de otros impuestos, en particular los indirectos o medioambientales. Esta modificación podría mejorar la competitividad

de las empresas, pero solo cuando no se produjese simultáneamente un incremento salarial vía indiciación o negociación colectiva, ni tampoco un aumento de los márgenes empresariales, lo que subraya la necesidad de llevar a término y finalizar las reformas estructurales pendientes tanto en el mercado de trabajo como en los mercados de productos y servicios. La Comisión es favorable a que se efectúe esta devaluación interna, con el doble objetivo de mejorar la competitividad de la economía española y eliminar un sesgo tradicional de la estructura tributaria española.

- Sin embargo, a juicio de la Comisión esta devaluación debería plantearse una vez que se hubiese dado solución al impacto de la reducción de las cotizaciones sociales sobre el sistema de financiación de la Seguridad Social. Esto último debería consistir en incorporar otras vías de financiación al sistema que garanticen su sostenibilidad o por sacar del ámbito estricto de la Seguridad Social algunas prestaciones cuyo componente contributivo sea percibido como menor, pasando a ser financiadas con la imposición general.
- Ha de advertirse igualmente que la Comisión considera que para lograr un efecto significativo sobre la competitividad, la devaluación fiscal debería implicar una reducción de las cotizaciones sociales significativa.

8. Lucha contra el fraude fiscal

- La Comisión considera que el fraude fiscal es un fenómeno extraordinariamente perturbador que provoca una alteración muy negativa de la distribución de la renta y riqueza, con graves secuelas para la equidad. Esas alteraciones benefician exclusivamente a los defraudadores, un colectivo relativamente minoritario. En segundo lugar, el fraude genera una mala asignación de los recursos disponibles, haciendo más ineficiente la economía del país que lo padece. Las alteraciones en la competencia derivadas de las ventajas desiguales que otorga el fraude fiscal provocan asignaciones de recursos muy diferentes a las que se habrían producido en condiciones de cumplimiento tributario. Además el fraude reduce la recaudación esperada, obligando a utilizar otras fuentes de ingresos o elevando la tarifa de los tributos para aquellos que ya los pagan, lo cual supone reasignaciones de recursos no deseables y contrarias a una asignación óptima. Finalmente, el fraude fiscal produce una errónea estimación y valoración de indicadores básicos de la situación económica, tales como el volumen del PIB y sus tasas de crecimiento o la auténtica cuantía del desempleo, con muy negativas consecuencias para el diseño de la política económica adecuada, lo que resulta especialmente grave en épocas de crisis.

- La Comisión considera que el fraude fiscal se combate tanto con medidas preventivas como con actuaciones represivas contra los defraudadores. Opina también que la mejor medida preventiva contra el fraude quizá fuese la de convencer al contribuyente de la existencia de una relación equilibrada entre impuestos soportados y bienes y servicios públicos recibidos, pero que la imposibilidad de exclusión en el consumo de bastantes bienes y servicios públicos permite actuar a muchos bajo la conocida hipótesis del “*free rider*”, es decir, de quien “juega por libre”, practicando el fraude en los impuestos y apropiándose así gratuitamente de los beneficios derivados del gasto público.
- Por ello la Comisión opina que la mejor medida para prevenir el fraude es la de reducir la utilidad que quien lo practica obtiene del fraude. Para ello hay que reducir los tipos de gravamen y la fuerte progresividad de algunas tarifas tributarias, huyendo de los tipos legales altos y de las tarifas fuertemente progresivas. Las propuestas de la Comisión respecto a la reducción de tarifas y tipos pueden coadyuvar notablemente a prevenir el fraude fiscal.
- La Comisión considera que otra de las mejores formas de luchar contra el fraude fiscal es conseguir una alta probabilidad de su descubrimiento, para lo que la Administración tributaria debería disponer de medios personales y materiales suficientes y, sobre todo, de instrumentos capaces de un tratamiento masivo y coordinado de la información.
- Un cuadro apropiado de sanciones también constituye un buen instrumento disuasorio del fraude fiscal, sobre todo si se orienta hacia los aspectos de estigma social que toda sanción debería suponer en una sociedad sana.
- En el caso concreto del IRPF las actuaciones contra el fraude que propone la Comisión se orientan en un triple sentido. En primer lugar, mediante el control patrimonial de los contribuyentes de capacidad más elevada ejercido directamente por la Administración a través un uso inteligente de sus bases masivas de datos sobre inmuebles, vehículos, capitales mobiliarios y transacciones financieras. En segundo término, por la supresión de los sistemas objetivos de estimación de bases. Finalmente, por la reducción de los límites de la obligación de declarar aunque luego resulten cuotas negativas.
- En el IVA la Comisión propone para luchar contra el fraude la eliminación del régimen simplificado de estimación de bases; la eliminación del recargo de equivalencia en el comercio minorista; la mejora del control cruzado de operaciones y una vigilancia más efectiva de las operaciones intracomunitarias.

- Finalmente la Comisión ha valorado también la posibilidad de establecer “recompensas tributarias” para que los usuarios de servicios personales de naturaleza doméstica y la ejecución de obras y la prestación de servicios en el ámbito del hogar y de la familia se sientan incentivados a exigir las facturas de tales servicios. Quizá esas recompensas, que pueden resultar muy costosas recaudatoriamente, podrían abarataarse mediante sistemas de loterías o sorteos, pero la Comisión duda de la eficacia real a medio y largo plazo de todos estos sistemas.

9. Imposición descentralizada, unidad de mercado y neutralidad fiscal

- Las Comunidades Autónomas (CCAA) son responsables de una parte muy significativa del gasto público en España y participan en su financiación de modo también muy relevante en términos relativos, pues España es uno de los países de la OCDE con una descentralización más elevada. En paralelo las CCAA cuentan también con capacidades normativas en la definición y regulación de los impuestos, que se concretan en la posibilidad de establecer tributos propios y en la cesión, total o parcial, de impuestos por parte de la Administración central sobre los que en algunos casos se concede capacidad legislativa.
- La Comisión ha recibido del Gobierno el encargo de analizar cómo puede afectar el actual sistema de financiación autonómica a la unidad del mercado interior o a la neutralidad económica, dejando para otra Comisión, que se nombrará seguidamente, el amplio tema de la financiación de las CCAA.
- La Comisión ha analizado, desde un planteamiento muy general, la situación actual de la descentralización fiscal en nuestro país y ha podido comprobar que la descentralización de gastos e ingresos públicos es muy elevada en España, tanto en el ámbito de los gastos como en el de los ingresos públicos, pues nuestro país se sitúa entre los primeros en gastos públicos descentralizados respecto a los países de la OCDE. En el caso de los ingresos públicos, la descentralización es todavía superior.
- Ha de subrayarse que en casi todos los países el nivel de descentralización es superior en los gastos que en los ingresos públicos. La descentralización de los ingresos públicos no se refiere solo a los porcentajes de ingresos que gestionan las Administraciones subcentrales sino también a los hechos impositivos que pueden ser regulados y movilizados por estas Administraciones subcentrales. Por eso la Comisión ha analizado las facultades normativas de las CCAA

en los tributos para establecer principios o parámetros para la descentralización tributaria.

- La descentralización de impuestos implica inevitablemente su diferenciación entre las distintas CC.AA. Esa diferenciación puede provocar perturbaciones en la unidad del mercado interior e, incluso, en las conductas de los contribuyentes respecto al consumo, al ahorro y a su materialización en activos, a las inversiones empresariales e, incluso, respecto a la aceptación de riesgos económicos y a la localización de actividades y personas, todo lo cual puede suponer rupturas importantes del principio de neutralidad fiscal.
- Por las circunstancias anteriores, la descentralización impositiva encuentra su mejor campo de aplicación en impuestos que recaigan sobre perceptores finales de renta o, en caso de impuestos indirectos, en tributos que graven el consumo en su fase minorista. Esa descentralización resulta óptima cuando los bienes gravados carecen de movilidad, como ocurre con los inmuebles, pero resulta especialmente ineficiente cuando se aplica sobre bienes de alta movilidad, sobre actividades que tengan esa misma característica o sobre etapas de la producción-distribución distantes del consumidor final. Por eso la Comisión recomienda una cuidadosa valoración de las facultades normativas cedidas o que se cedan en el futuro a las CCAA y una mejora sustancial de la imposición sobre bienes inmuebles.
- En el caso del IRPF el nivel actual de cesión del 50% parece adecuado. Se considera, además, que los mejores instrumentos para ceder capacidad normativa en este impuesto son la tarifa y los mínimos personales y familiares, dada su elevada visibilidad para los ciudadanos, pero sin que la suma de la tarifa estatal y autonómica suponga tipos marginales más elevados que los propuestos como límite deseable por la Comisión.
- Sin embargo, la Comisión considera que deberían concederse mayores capacidades normativas a las CC.AA para establecer sistemas de copago sobre los servicios públicos de su competencia, mejorándose así sus capacidades de financiación de tales servicios.
- En el caso de los impuestos medioambientales la Comisión considera que muchos de los creados con ese objeto no están ahora efectivamente justificados y generan, además, una notable dispersión legislativa con consecuencias muy negativas para la unidad del mercado interior y la neutralidad. Se propone, por tanto, una revisión en profundidad de esos impuestos, que incluye su eliminación en algunos casos. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la Comisión ha propuesto su eliminación general con argumentos que han valorado sus negativos efectos económicos y su desaparición en muchos países. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la

Comisión ha propuesto mantener su cesión a las CCAA, pero estableciendo unos mínimos y máximos de tributación.

- En cuanto a la gestión impositiva, existen argumentos sólidos para mantener un grado importante de centralización de la misma, sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación establecidos o que puedan establecerse.
- La Comisión propone, además, que se amplíe la coordinación ex ante respecto a la capacidad de las CC.AA. para establecer nuevos impuestos propios. A tales efectos, debería diseñarse un procedimiento que permita juzgar anticipadamente, dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera, si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones. También debería corregirse la atomización legal que hoy existe e impulsarse la armonización de bases en estos impuestos, quedando en el ámbito de cada CCAA la elección sobre si efectuar el gravamen y sobre su cuantía.