

Fedea Policy Papers - 2017/09

## La reforma fiscal pendiente

Jorge Onrubia  
(Universidad Complutense de Madrid, FEDEA y GEN)

fedea

*Las opiniones recogidas en este documento son las de sus autores y no coinciden necesariamente con las de FEDEA.*

## RESUMEN (NON TECHNICAL SUMMARY)

En el presente artículo se ofrecen algunas recomendaciones sobre las líneas básicas que deberían guiar una próxima reforma fiscal para España. El calado de los problemas que presenta el sistema tributario español recomienda acometer esta reforma con un enfoque integral, contemplando el papel que cada figura desempeña dentro del sistema tributario.

Las propuestas de reforma parten de un diagnóstico previo sobre las deficiencias actuales de nuestro sistema fiscal y de cada una de las figuras impositivas que lo integran. Además, se han tenido en cuenta las recomendaciones realizadas en los últimos años por la Comisión Europea, la OCDE y el Fondo Monetario Internacional. También se han considerado las diferencias y similitudes con los sistemas fiscales de la UE. En este sentido, aunque España posee una estructura tributaria no demasiado distinta del promedio de los miembros de la antigua UE-15, su capacidad recaudatoria es más limitada. En cuanto al *tax-mix*, España se encuentra cerca de la media de la UE con un 34,7% de imposición indirecta, un 29,5% de directa y un 35,9% de cotizaciones sociales, frente al 33,9%, 32,8% y 33,3% de la UE, si bien, durante la reciente crisis económica, el *tax-mix* español se ha escorado 3,4 puntos porcentuales hacia la imposición directa.

Una primera conclusión es la necesidad urgente de acometer una reforma de carácter integral que ponga orden a nuestro sistema fiscal tras casi dos décadas de acumulación de cambios tributarios puntuales y asistemáticos, consecuencia en muchas ocasiones del cálculo político electoralista y de la necesidad de aumentar la recaudación en el corto plazo ante una coyuntura económica muy desfavorable. Las metas principales que deben orientar esta reforma fiscal serían: a) estimular el crecimiento económico, minimizando las distorsiones sobre la creación de empleo y la inversión; b) contribuir con mayor intensidad a la redistribución de la renta y la riqueza a la vez que se mejora la equidad horizontal en el reparto de las cargas tributarias y c) proporcionar mayores ingresos fiscales que permitan el cumplimiento de los objetivos de déficit público y una reducción significativa del endeudamiento.

En concreto, la futura reforma debería centrarse fundamentalmente en:

- Ensanchar las bases imponibles y ganar elasticidad recaudatoria en las tres principales figuras del sistema tributario –IRPF, Impuesto de Sociedades e IVA–.

- Fortalecer el papel redistributivo del sistema fiscal, algo que solamente es factible a través del adecuado diseño del IRPF, con una ampliación de sus bases gravadas y una racionalización de los gastos fiscales que merman su potencial recaudatorio.
- Simplificar notablemente todas las figuras tributarias, reduciendo así tanto los costes de administración y cumplimiento y las prácticas de elusión como la elevadísima litigiosidad existente en materia tributaria.
- Suprimir todos los tratamientos diferenciados injustificados en las distintas figuras impositivas, valorando cuando sea pertinente la utilización de políticas de gasto para conseguir efectos más focalizados sobre los beneficiarios y un mejor control.
- Aumentar la capacidad recaudatoria del IVA, elevando el tipo medio efectivo sin necesidad de elevar el tipo nominal a través de la redefinición de las categorías de bienes y servicios a las que se aplican los distintos tipos de gravamen.
- Desarrollar una verdadera fiscalidad medioambiental, ofreciendo un marco regulador básico que permita racionalizar las actuales figuras estatales y autonómicas.
- Analizar en profundidad la imposición sobre la riqueza, evaluando qué figuras deben mantenerse y cuáles suprimirse, y actualizando sus obsoletos diseños legales.
- Fortalecer la participación de España en las acciones promovidas por las instituciones internacionales dedicadas a conseguir un mejor cumplimiento tributario, especialmente a través de la lucha contra el fraude y la elusión fiscal (BEPS, BICIS), además de la puesta en marcha de una deseable alternativa de IVA financiero.

Todos los cambios propuestos deben realizarse teniendo en cuenta la alta descentralización de nuestro sistema fiscal. Esto requiere tener en cuenta la consistencia de las medidas con los futuros sistemas de financiación autonómica y local. La coordinación, corresponsabilidad fiscal y unidad de mercado deben recibir una atención especial.

La mejora de nuestra administración tributaria es, sin duda, uno de los grandes retos para mejorar el cumplimiento tributario en España. Para ello creemos imprescindible incrementar sustancialmente los recursos dedicados a esta función. Otra aspiración crucial, es conseguir un modelo integrado de administración tributaria, mediante una adecuada fórmula de gobernanza en la que participen el Estado y las CCAA.

# La reforma fiscal pendiente\*

Jorge Onrubia

*Universidad Complutense de Madrid, FEDEA y GEN*

## Resumen

El objetivo de este artículo es ofrecer las líneas básicas de lo que entendemos debe ser una próxima reforma fiscal para España. Para ello, previamente se ofrece un diagnóstico sobre las deficiencias actuales de nuestro sistema tributario, tanto desde una visión de conjunto, como a través de la consideración de cada una de las figuras que lo integran (IRPF, Impuesto de Sociedades, IVA e Impuestos Especiales, Imposición sobre la Riqueza, Imposición Medioambiental). Además se revisan las cuestiones relacionadas con la fiscalidad internacional y se abordan los problemas a los que se enfrenta la administración tributaria española.

**Palabras clave:** reforma fiscal, sistema fiscal, IRPF, Impuesto de Sociedades, IVA, administración tributaria

**Códigos JEL:** E62, H20, H61, H71

## Agradecimientos

El autor agradece la financiación recibida del Ministerio de Economía y Competitividad, Proyecto ECO2016-76506-C4-3-R.

(\*) Este documento de trabajo ha sido preparado para su publicación, como artículo, en el número 12, de 2016, de la Revista del Consejo General de Economistas, *3CONOMIA*.

## **1. Introducción**

El objetivo de este artículo es ofrecer las líneas básicas de lo que entendemos debe ser una próxima reforma fiscal para España. Para ello, previamente se ofrece un diagnóstico sobre las deficiencias actuales de nuestro sistema tributario, tanto desde una visión de conjunto, esencialmente centrada en el papel de la fiscalidad como instrumento de la política fiscal y, más en concreto, de su capacidad para aportar recursos al presupuesto público, como a través de la consideración de cada una de las figuras que lo integran. El calado de los problemas que presenta el sistema tributario español impone, a nuestro juicio, acometer con urgencia una reforma como la que aquí se esboza.

El constante “parcheo” al que se han visto sometidas la mayoría de las figuras impositivas en la última década obliga, pensamos, a que esta reforma deba abordarse con una perspectiva integral. Esto implica, en nuestra opinión, afrontar los cambios de cada una teniendo en cuenta su papel dentro del sistema y desde una valoración global de los principios impositivos de suficiencia recaudatoria, neutralidad, equidad vertical y horizontal, sencillez en la gestión y adecuación a la evolución del ciclo económico.

Además de este diagnóstico, en las propuestas de reforma que se ofrecen se han tenido en cuenta bastantes recomendaciones que instituciones y organismos internacionales –la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional (FMI) o la OCDE– vienen haciendo desde principios de esta segunda década del siglo XX. La mayoría de estas propuestas han sido realizadas como consecuencia de la supervisión de la política desarrollada para afrontar la gran crisis económica en la que España se ha visto inmersa desde 2008.

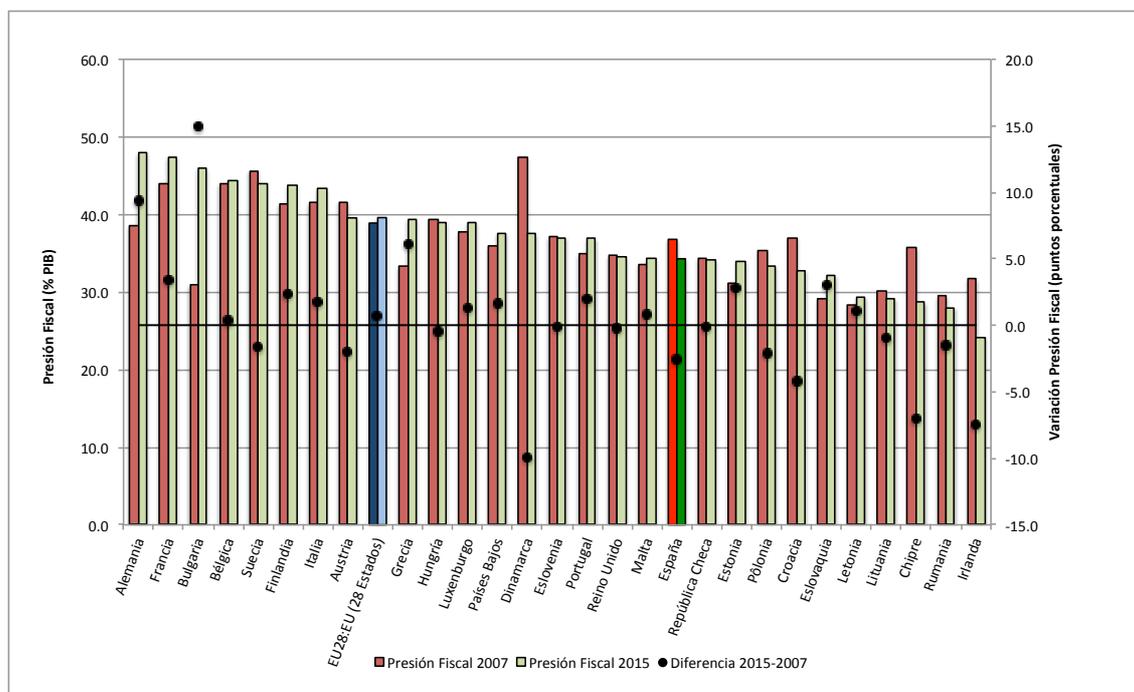
El artículo se estructura de la siguiente forma. Tras esta introducción, la sección 2 presenta la situación comparativa de nuestro sistema fiscal dentro de la Unión Europea (UE). En esa sección se exponen, de forma sintética, las principales recomendaciones realizadas por organismos e instituciones internacionales. Las siguientes secciones se encargan de presentar las principales líneas de reforma que se proponen para las distintas figuras del sistema tributario, precedidas de un breve diagnóstico. Se incluyen, además, una sección con los aspectos relacionados con la fiscalidad internacional y otra dedicada a la administración tributaria, elemento de la reforma fiscal a nuestro juicio esencial. El artículo finaliza con una síntesis de conclusiones.

## **2. Escenario para una reforma fiscal urgente**

La gran crisis económica y financiera iniciada a finales de la primera década de los dos mil ha impactado de forma dramática sobre las finanzas públicas de la mayoría de los países occidentales, y con gran virulencia en los pertenecientes a la UE y, especialmente,

en España, Grecia, Portugal e Irlanda. En todos ellos, detrás del deterioro del saldo de sus cuentas públicas encontramos una caída muy importante de sus ingresos fiscales. En el caso de España, en apenas dos años se produjo una caída de más de 6 puntos porcentuales en la presión fiscal, desde el 36,8% del PIB en 2007, hasta el 30,4% en 2009. Las medidas adoptadas a partir de ese momento –aumento de los tipos marginales del IRPF en 2009, y de los tipos del IVA y de los Impuestos Especiales en 2010– elevaron la presión fiscal al 32% del PIB. Posteriormente, las medidas adoptadas en el ejercicio 2012 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), incluido el establecimiento de tarifas complementarias fuertemente progresivas, además de otra subida en los tipos del IVA en septiembre de 2012 y la introducción en 2013 del impuesto sobre la producción de energía eléctrica, incrementaron de nuevo la presión fiscal, hasta el 32,9% en 2012 y el 33,8% del PIB en 2013.

**Figura 1. Presión fiscal en la Unión Europea 2007-2015**

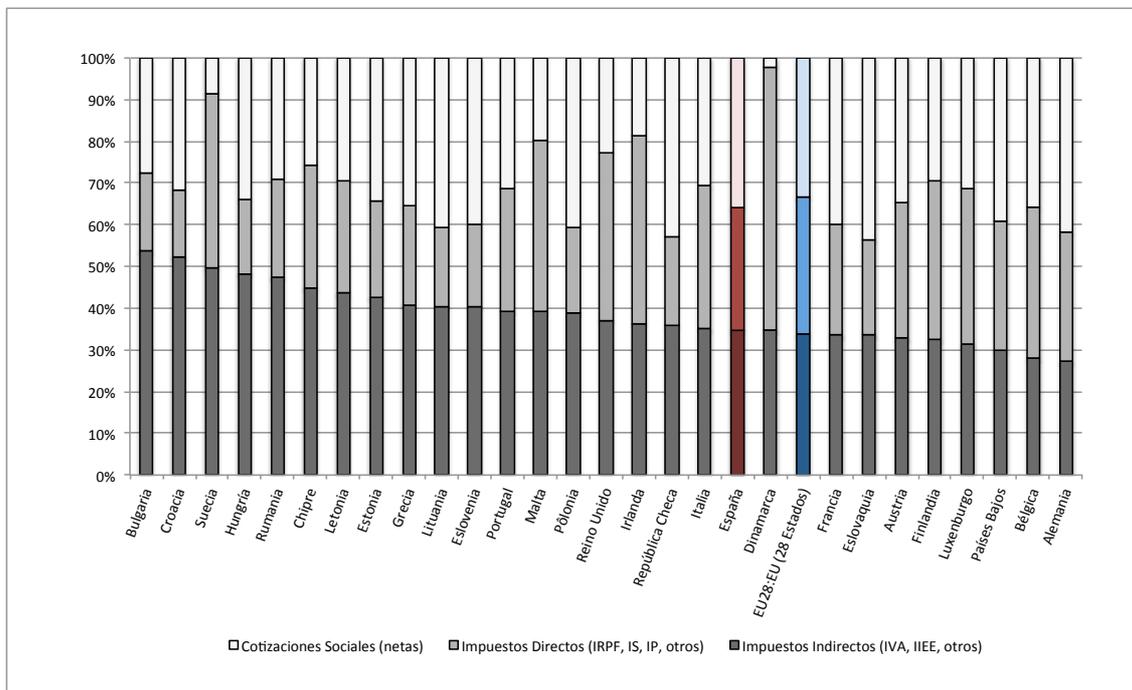


Fuente: Eurostat, 2016.

Con la recuperación del crecimiento económico a partir de 2014, ese año la presión fiscal se situó en España en el 34,4% del PIB, manteniéndose prácticamente en 2015, tras la retirada de las tarifas complementarias de IRPF incorporadas en 2012 en aplicación de la última reforma de IRPF aprobada a finales de 2014 y la bajada del tipo general del Impuesto de Sociedades (IS) del 30% al 28%. Así, el nivel de presión fiscal de 2015 (34,3%) se situaba aún 2,5 puntos por debajo del máximo histórico de la serie, alcanzado en 2007, lo que supone, aproximadamente, unos 25.000 millones de euros menos de recaudación.

Comparándonos con la presión fiscal media de los países de la Unión Europea (39,6% del PIB) en 2015, la distancia es de más de 5 puntos porcentuales.

**Figura 2. Estructura del sistema fiscal en los países de la Unión Europea (2015)**

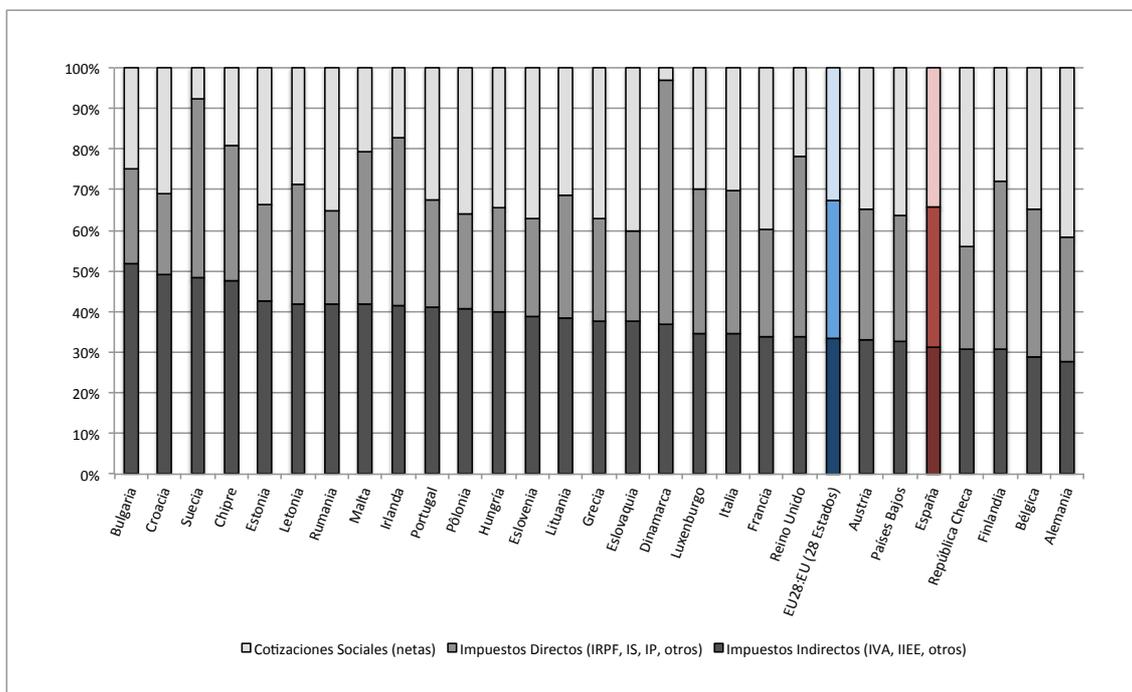


Fuente: Eurostat, 2016.

Por lo que respecta a la estructura del sistema fiscal en 2015 (Figura 2), podemos decir que España se sitúa prácticamente en la media de los países de la UE, con un *tax-mix* del 34,7% de imposición indirecta, 29,5% de directa y del 35,9% de cotizaciones sociales (33,9%, 32,8% y 33,3%, respectivamente para la UE-28). No obstante, en 18 de los 28 Estados miembros, el peso relativo de la imposición indirecta es superior al de España, si bien en los otros 9 donde es menor se encuentran países con mayor PIB per cápita, como Dinamarca, Francia, Austria, Finlandia, Luxemburgo, Países Bajos, Bélgica y Alemania. De la antigua UE-15, solamente Italia, Irlanda, Reino Unido, Portugal y Suecia, por este orden, presentan mayores pesos relativos de estos impuestos. Como puede verse en la Figura 3, en 2007, justo en el momento previo a la irrupción de la crisis, nuestro *tax-mix* era algo distinto, con un menor peso de los impuestos indirectos (31,3%) y de las cotizaciones sociales (34,2%) y mayor de los directos (34,5%), algo que también sucedía en la UE (33,4% para la imposición indirecta, 33,9% de la directa y 32,6% de cotizaciones sociales). Por entonces, solamente la República Checa, Finlandia, Bélgica y Alemania presentaban pesos menores de los impuestos indirectos. Estos datos nos informan de que en el caso de España la crisis económica ha supuesto un desplazamiento de 3,4 puntos porcentuales en el *tax-mix* a favor de la imposición directa, mientras que para el conjunto

de países de la UE, este cambio en la estructura del sistema fiscal apenas ha sido de medio punto porcentual.

**Figura 3. Estructura del sistema fiscal en los países de la Unión Europea (2007)**



Fuente: Eurostat, 2016.

Si se combina la evolución de la presión fiscal con la de la estructura del sistema fiscal, observamos que, a pesar de que España posee una estructura tributaria no demasiado distinta de la que se presentan, en media, el resto de miembros de la UE, su capacidad recaudatoria es significativamente inferior si la comparamos con la de los países de la antigua UE-15 y, especialmente, con la de la mayoría de países con PIB per cápita más altos. Hernández de Cos y López-Rodríguez (2014) indagan en el origen de este menor potencial recaudatorio de nuestro sistema fiscal, comparándolo con el de los países de la Unión Europea, concluyendo que la menor recaudación se explica, fundamentalmente, por la menor aportación del IVA y de los Impuestos Especiales a la recaudación, figuras en las que ocupamos las últimas posiciones en la Unión Europea. El escaso peso de la imposición medioambiental es otro factor determinante de nuestras diferencias a la baja en la imposición indirecta. Estos autores señalan, además, que España únicamente se encuentra en posiciones altas en las cotizaciones sociales, donde además existe un sesgo importante a favor de las pagadas por los empresarios, y en los impuestos sobre la riqueza. Sin embargo, aunque sin duda interesantes, este tipo de estudios no resultan suficientemente concluyentes a la hora de determinar las causas que explican por qué algunos países con estructuras impositivas y tipos nominales no muy distintos a los

aplicados en España, como es el caso de Italia, obtienen rendimientos recaudatorios bastante mayores.

En el mes de agosto de 2016, la Comisión Europea, en cumplimiento del artículo 126(9) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, notificó a España la Decisión UE 2016/1222 del Consejo Europeo, de 12 de julio, en la que se instaba a España a adoptar medidas para la reducción del déficit público consideradas necesarias para corregir la situación de déficit excesivo, ante la ausencia de medidas eficaces para seguir la Recomendación del Consejo de 21 de junio de 2013. Unos meses más tarde, en sus previsiones de otoño de 2016 (European Commission, 2016), en relación con el cumplimiento de los objetivos de déficit público, la Comisión Europea advertía que, a pesar del fuerte crecimiento de la economía española en el primer semestre, mientras que los gastos públicos se habían comportado de acuerdo con las previsiones, la recaudación fiscal mantenía su comportamiento deficiente, especialmente en el IS.

En concreto, la Comisión achaca el deterioro de la recaudación en este impuesto a la aplicación de la segunda fase de la reforma fiscal de 2014, que bajó el tipo general al 28% en 2015 y al 25% en 2016, así como a la supresión del límite mínimo de los pagos a cuenta. Aunque valoró positivamente la reintroducción a finales de octubre de este límite (Real Decreto-Ley 2/2016), con fijación de cuantías mínimas superiores y su extensión para un mayor número de empresas, la Comisión aclaraba que no se esperaba una reducción sustancial del exceso de déficit público previsto para el cierre del ejercicio de 2016 (sobre el objetivo fijado del 4,6% del PIB). A pesar del esperable contexto macroeconómico positivo, la falta de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2017 condicionaría, a juicio de la Comisión, el cumplimiento de los objetivos de déficit público fijados para 2017 (3,8% del PIB) y 2018 (3,2% del PIB), fundamentalmente por la incertidumbre en el comportamiento de los ingresos fiscales, aunque también albergaba dudas sobre el control de las transferencias sociales.

De acuerdo con estas valoraciones y ante la duda de un compromiso decidido con la corrección del déficit, a finales de noviembre de 2016, la Comisión Europea ha establecido un nuevo objetivo de déficit público para 2017 del 3,1% del PIB. Este objetivo más exigente obliga al gobierno español a realizar un ajuste presupuestario de alrededor de 7.700 millones de euros. Descartada la posibilidad de acometer correcciones importantes por el lado del gasto público, para cumplir con este objetivo, el Gobierno mediante el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, ha aprobado varias medidas tributarias en el ámbito del IS y de los Impuestos Especiales sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas y sobre las labores del tabaco, estimándose que en conjunto aportarán una recaudación adicional de 4.800 millones de euros. La aplicación

de diversas medidas de lucha contra el fraude fiscal, aprobadas también en dicha norma, se prevé que aportarán otros 2.200 millones de euros.

Desde el año 2010, las principales instituciones internacionales con influencia en el seguimiento de nuestras finanzas públicas –Unión Europea, Fondo Monetario Internacional, OCDE, Banco Central Europeo– han venido realizando, de forma sucesiva y reiterada, un buen número de recomendaciones para la adopción de medidas de reforma del sistema fiscal español. Muchas de ellas son coincidentes, aunque en otros casos, resultan contradictorias en sus fines. Hay que destacar las realizadas desde la Unión Europea, tanto por los Consejos Europeos como, principalmente por su carácter ejecutivo, por la Comisión Europea. Sus recomendaciones son consecuencia del papel preponderante en el control y supervisión ejercido sobre la economía española en aplicación del protocolo de Déficit Excesivo y del procedimiento de Desequilibrios Macroeconómicos seguidos con España, así como en el desarrollo de las tareas de supervisión correspondientes al Programa de Asistencia Financiera –conocido como “rescate bancario”– solicitado por España en junio de 2012. Igualmente, el Fondo Monetario Internacional, en sus informes del Artículo IV para España y los correspondientes al seguimiento del Programa de Reforma del Sistema Financiero, ha ido realizando una serie de recomendaciones para reorientar y reformar el sistema tributario español. Siguiendo la sistematización de recomendaciones expuesta en Ferre (2015), a continuación exponemos, de forma sintética, las principales propuestas de medidas de política tributaria realizadas desde estas instituciones y organismos:

- Estudiar el coste recaudatorio y los efectos de todos los gastos fiscales presentes en el IRPF, procediendo a su eliminación en caso de que no pueda comprobarse su eficacia para alcanzar los fines que los justificaron. Entre otros, los informes han hecho hincapié en la supresión del régimen transitorio de deducciones por adquisición de vivienda habitual, de las aportaciones a planes de pensiones, o en la conversión de las actuales reducciones generales por obtención de rendimientos del trabajo personal en créditos fiscales para salarios bajos condicionados a la contratación laboral.
- Analizar la efectividad de las deducciones y otros beneficios fiscales presentes en el IS, evaluando su impacto sobre el tipo medio efectivo, especialmente de las multinacionales y de otras grandes empresas. En particular, se suele poner el foco, de forma reiterada, en la deducción por gastos de I+D.
- Evitar la existencia de tipos de gravamen diferenciados en el IS, especialmente los establecidos según tramos de beneficio, dados sus efectos negativos sobre el tamaño y crecimiento de las empresas.

- Mejorar la neutralidad del IS en la elección entre financiación propia y ajena, tratando de favorecer la reducción del fuerte apalancamiento actual de las empresas españolas. Además, en esta línea, se deberían reducir los costes fiscales derivados de la reestructuración de deudas y de la transmisión de activos “dañados”.
- Aplicar el tipo general del IVA a más categorías de bienes y servicios, limitando la aplicación de las actualmente gravadas con tipos reducidos, además de potenciar el control sobre la aplicación del IVA en el comercio electrónico. Todo ello con el fin de aumentar el tipo medio efectivo sobre valor añadido total, el más bajo de toda la UE.
- Elevar los tipos de gravamen de los Impuestos Especiales (Labores del Tabaco, Bebidas Alcohólicas e Hidrocarburos), así como de los tributos sobre el juego, con especial atención al juego *on-line*.
- Desarrollar la imposición medioambiental, definiendo nuevos hechos imponible en línea con la aplicación de la Directiva Europea sobre fiscalidad energética, redefiniendo algunos tributos relacionados con el uso de vehículos contaminantes.
- Redefinir la tributación sobre la riqueza, especialmente la relacionada con la transmisión de inmuebles, con el objetivo de reducir los costes de desapalancamiento en el mercado inmobiliario. En esta línea, una alternativa planteada es la eliminación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), desplazando su recaudación a un nuevo impuesto sobre la propiedad inmueble, que sustituya al Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).

Por lo que respecta a la estructura del sistema fiscal, las recomendaciones tanto de la Comisión Europea como del FMI y de la OCDE han hecho bastante hincapié en aumentar el peso de la imposición indirecta dentro del *tax-mix*, lo que debería facilitar un margen para reducir los tipos medios efectivos en la imposición directa, especialmente a través de sus elementos más directamente relacionados con los procesos de inversión empresarial y de creación de empleo. En esta misma línea, también se han hecho recomendaciones dirigidas a aumentar los tipos de IVA para afrontar, en paralelo, una bajada de las cotizaciones sociales empresariales, especialmente las vinculadas a nuevas contrataciones y para los salarios más reducidos. No obstante, este tipo de propuestas suelen aparecer, a nuestro juicio, de forma no demasiado concreta, siendo a veces contradictorias con otras medidas sugeridas, incluso en los mismos informes, como sucede con aquellas dirigidas a reforzar el papel redistributivo del sistema tributario, y en particular, del IRPF. Como se señala en López-Laborda y Onrubia (2014), la experiencia comparada muestra que ambos objetivos resultan incompatibles, con independencia de

las posibles ganancias de eficiencia que puedan alcanzarse con la eliminación de distorsiones y desincentivos generados por un incorrecto diseño de la imposición directa.

Otra cuestión reiterada en todos los informes y recomendaciones de estas instituciones es la necesidad de abordar reformas en nuestra administración tributaria, además de incrementar los recursos destinados a la lucha contra el fraude fiscal. En este terreno, otra de las recomendaciones habituales en los informes de la OCDE se refiere a la necesidad de suscribir e implantar en la normativa tributaria española los contenidos de los acuerdos que se vayan adoptando en el seno del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE dirigido a combatir la planificación fiscal agresiva y la erosión de bases imponibles. De hecho, España ha incorporado recientemente algunas medidas como la obligatoriedad para las empresas multinacionales residentes en España (con más de 750 millones de euros de cifra de negocios) de aportar información a partir de 2017 sobre los impuestos pagados en los diferentes países en los que desarrollan sus actividades, dentro del nuevo régimen de intercambios de información multilateral entre países promovido por la OCDE.

### **3. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

El IRPF es el tributo que ocupa mayor atención en los programas electorales de los principales partidos políticos, apareciendo casi siempre como objetivo de necesarias e inaplazables reformas. La aplicación potencial en los países desarrollados a toda la población, junto con su elevada visibilidad, convierten a esta figura en un atractivo instrumento electoral y en un punto clave de las agendas reformadoras de los gobiernos. Castinheira et al. (2012) encuentran que durante las etapas de expansión, las reformas del impuesto son más frecuentes, dirigiéndose, por lo general, a reducir el gravamen efectivo del impuesto, ya sea mediante bajadas de los tipos nominales o minorando la parte de renta efectivamente gravada. En cambio, en etapas de crisis económica, la literatura constata que estas reformas se limitan, tendiendo a ser, además las emprendidas, más permanentes y de mejor calidad<sup>1</sup>.

En España, desde su implantación en 1979, las reformas del IRPF han sido numerosas. Dejando a un lado los cambios anuales en tarifas y deducciones incorporados en las leyes de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, algunos de ellos muy relevantes, desde entonces contabilizamos prácticamente una reforma de calado por legislatura<sup>2</sup>: No obstante, podemos hablar únicamente de cuatro modelos diferenciados

---

<sup>1</sup> Sobre los postulados principales de la economía política de las reformas fiscales y su aplicación al análisis de la estructura de los sistemas impositivos, véase Winer (2016).

<sup>2</sup> A saber (entre paréntesis el Gobierno que promovió el cambio normativo): Real Decreto-Ley 24/1982 (PSOE), Ley 48/1985 (PSOE), Ley 20/1989 (PSOE), Ley 18/1991 (PSOE), Real Decreto-Ley 7/1996 (PP), Ley 40/1998 (PP), Ley 46/2002 (PP), Ley 35/2006 (PSOE), Real Decreto-Ley 20/2011 (PP) y la Ley 26/2014 (PP).

de IRPF: a) el original, aprobado por la Ley 44/1978, vigente hasta el ejercicio 1987; b) el introducido en 1992 por la Ley 18/1991 (tras la aplicación desde 1988 de un modelo transitorio, consecuencia de la Sentencia 45/1989 del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional la tributación conjunta obligatoria de los matrimonios); c) el implantado en 1999 por la Ley 40/1998; y d) el IRPF de estructura explícitamente dual introducido en 2007 por la Ley 35/2006.

Centrándonos en el modelo de IRPF actual, y limitándonos a la normativa estatal, desde la entrada en vigor de la Ley 35/2006, en los diez años transcurridos se han producido 46 modificaciones legales (la última, introducida por la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, recientemente prorrogada). La mayor parte de ellas, al menos hasta 2014, fueron consecuencia de medidas urgentes por la gran recesión vivida desde 2008: introducción de la deducción general de 400 euros para estimular la actividad económica, subidas de los tipos nominales de las tarifas, supresión de la deducción por adquisición de vivienda y de otras deducciones, implantación entre 2012 y 2014 de tarifas suplementarias, limitaciones a la aplicación del régimen de estimación objetiva en actividades económicas, etc. Fue en noviembre de 2014 (Ley 26/2014) cuando se aprobó la que podemos considerar la primera reforma de calado pos-crisis del IRPF. Esta reforma, con independencia de los múltiples cambios en el cómputo de las diversas fuentes de renta y su integración en las bases liquidables general y del ahorro, básicamente consistió en revertir el tipo medio efectivo global del impuesto al nivel previo a la introducción en 2012 de las tarifas complementarias, lo que supuso, en paralelo, el retorno al efecto redistributivo alcanzado en 2011 (López-Laborda et al., 2015). El coste recaudatorio de esta reforma para el ejercicio 2015 ha sido evaluado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en unos 4.800 millones de euros, lo que supone una reducción del tipo medio efectivo del 6,3%, a pesar del aumento del 2,8% producido en las rentas brutas de los hogares (AEAT, 2016)<sup>3</sup>.

Las principales medidas adoptadas en la reforma de 2014 fueron: a) cambio en la forma de calcular el rendimiento neto reducido del trabajo personal, con inclusión de un nuevo concepto de “otros gastos”; b) eliminación de la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos; c) minoración del 40% al 30% de las reducciones por rendimientos irregulares u obtenidos en plazos superiores a 2 años; d) fijación de una única reducción del 60% para arrendadores de vivienda; e) nuevo cómputo de los rendimientos netos reducidos de actividades económicas, con límite de 2.000 euros en el 5% de gastos estimados en Estimación Directa Simplificada y nueva regulación de las reducciones en Estimación Directa para declarantes con único pagador (los conocidos como “falsos

---

<sup>3</sup> Este cálculo tiene en cuenta la anticipación al ejercicio de 2015, por el Real Decreto-Ley 9/2015, de la aplicación de las escalas de gravamen previstas para 2016 como segunda fase de la reforma.

autónomos”) y para declarantes con rentas inferiores a 12.000 euros; f) posibilidad de compensación de hasta el 15% de los rendimientos negativos del ahorro con ganancias patrimoniales netas (20% y 25% en 2017 y 2018, respectivamente); g) establecimiento de nuevos límites para aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; h) eliminación de la reducción por aportaciones y cuotas de afiliación a partidos políticos; i) fijación de nuevas escalas de gravamen estatales, general y del ahorro, con tipos marginales más bajos; j) la supresión de las escalas complementarias, general y del ahorro, introducidas por el RDL 20/2011; k) la modificación de las cuantías de los mínimos personales y familiares; l) la creación de nuevas deducciones reembolsables por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo; m) el aumento de los porcentajes de deducción por donativos y la inclusión de la donación a partidos políticos; n) la supresión de las deducciones por cuentas “ahorro-empresa”, por alquiler de vivienda y por obtención de rendimientos del trabajo personal y de actividades económicas, así como la compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital generados en plazos de más de 2 años.

Además del impacto recaudatorio mencionado, la aplicación de la reforma, como se analiza en López-Laborda et al. (2015), produjo los siguientes efectos: a) todos los deciles de renta gravable pagan menos de media tras la reforma, siendo mayoría los declarantes ganadores (por encima del 80% a partir del declarante mediano), aunque existen perdedores (por debajo del 10% en todos los deciles), y resultando indiferente para la mayoría de los pertenecientes a los tres primeros deciles; b) la progresividad global del IRPF aumenta (5,09%), aunque la caída en el tipo medio efectivo provoca una caída de su efecto redistributivo (-6,77%), similar al aumento recaudatorio y redistributivo que supuso la introducción de las escalas complementarias en 2012; c) la reforma tuvo un impacto recaudatorio muy reducido sobre el IRPF autonómico, al no haber ajustado la mayor parte de las CCAA sus escalas de gravamen a la bajada de tipos marginales del Estado, si bien en todas los declarantes de los deciles 9 y 10 ven incrementada, de media, su cuota impositiva; d) Los contribuyentes más beneficiados, en términos relativos, son aquellos cuya renta se compone, mayoritariamente, por rendimientos integrables en la base del ahorro; e) las familias con más hijos y las que incluyen a discapacitados son las que ha resultados más favorecidas, con notables rebajas de la cuota impositiva, en detrimento de aquellos declarantes sin cargas familiares o no discapacitados; f) la reducción de la cuota impositiva para los pensionistas se ha situado por debajo de la media para todos los declarantes.

Transcurridos dos años de su aplicación, existe un amplio consenso en que esta última reforma del IRPF no abordó de forma integral los problemas de fondo que ya venían detectándose desde la irrupción de la crisis económica en 2008, limitándose,

fundamentalmente, a reducir la presión fiscal por este tributo, mejorando el tratamiento de los declarantes con rentas del ahorro y, especialmente, el de las familias con cargas familiares y discapacitados. Sin embargo, a nuestro juicio, son aún bastantes los elementos de la estructura del impuesto que deberían ser objeto de tratamiento, siempre desde una perspectiva de reforma integral del tributo. Estos cambios deben atender tanto a la necesidad de conseguir un aumento significativo y permanente de su elasticidad recaudatoria, como de fortalecer su efecto redistributivo con un mantenimiento en el tiempo de la progresividad, en línea con el presentado por esta figura en los países de referencia dentro de la UE<sup>4</sup>. Además, la adopción de estas medidas debe hacerse tratando de mejorar la uniformidad de la regulación normativa del impuesto, evitando las disfunciones y los problemas de inequidad horizontal originados por el continuo “parcheo” al que se ha visto sometida esta en los diez años de vigencia de la Ley 35/2006. Así, destacamos las siguientes líneas principales de reforma:

- Eliminación de las reducciones aplicadas en todas las fuentes de renta (trabajo, alquiler de vivienda, algunos rendimientos del ahorro) por su elevado coste recaudatorio y su falta de justificación real sobre objetivos claros. De hecho, estos gastos fiscales terminan suponiendo la aplicación de tipos marginales más elevados, lo que supone mayores costes de eficiencia por la introducción de importantes distorsiones para la toma de decisiones.
- En paralelo a la eliminación de las reducciones generales vinculadas a los rendimientos del factor trabajo, parece conveniente considerar la introducción de un sistema de deducciones reembolsables “in-work” para rentas salariales bajas y ligadas a las condiciones de contratación. Los modelos aplicados en Reino Unido (*Working Tax Credit*, *Children Tax Credit*) o Estados Unidos (*US Earned Income Tax Credit*) pueden constituir una guía interesante para su diseño<sup>5</sup>. Esta reconversión debería contemplar también a las actuales deducciones reembolsables por maternidad, familia numerosa y discapacidad, con el objetivo de racionalizar las transferencias proporcionadas, las cuales deben resultar, globalmente según los criterios de elegibilidad, decrecientes con el nivel de renta.
- Eliminación definitiva del régimen de estimación objetiva de rendimientos de las actividades económicas (el conocido como “sistema de estimación por módulos”). Su aplicación no tiene parangón entre los países avanzados de la UE y constituye, a pesar de los intentos de limitación establecidos en los últimos años, un foco de generación de fraude fiscal, además de las distorsiones generadas en cuanto a la estructura y tamaño empresarial. Para actividades económicas con control complicado, debe establecerse un

---

<sup>4</sup> Como muestran Onrubia y Picos (2013) y Onrubia y Rodado (2015), las reformas del IRPF español de los años noventa se han caracterizado por aumentos de progresividad en el primer año de su aplicación, la cual se reduce paulatinamente en los ejercicios sucesivos.

<sup>5</sup> Sobre la aplicación y diseño de deducciones *in-work* puede verse Paniagua (2015) y Rodrigo-Sauco (2015).

sistema de gravamen simplificado para microempresas, como los aplicados en algunos países de la Unión Europea, que determine un rendimiento mínimo estimado siempre en función de los ingresos facturados y/o de las compras facturadas, a ser posible con control por operaciones bancarias. La implantación generalizada de sistemas de facturación electrónica como el contemplado en el sistema de Suministro de Información Inmediata de la AEAT, incluso su extensión a la llevanza de registros contables telemáticos bajo el control de la administración tributaria, aplicado en algunos países de la Unión Europea, contribuirían a extender el cumplimiento fiscal en el ámbito de las microempresas y trabajadores autónomos, permitiendo abandonar este régimen mantenido esencialmente por motivo de riesgo recaudatorio. En la misma línea, debería suprimirse gradualmente el régimen de estimación objetiva para las actividades agrarias, ganaderas y pesqueras.

- Recuperación de la imputación de rendimientos para la vivienda habitual en propiedad, redefiniendo el porcentaje aplicable sobre el valor catastral para todas las viviendas.
- Mantenimiento de la estructura dual del IRPF, pero con incorporación de todas las rentas del capital a la actual base del ahorro, sin posibilidad de compensación de rentas negativas de la base del ahorro con rentas positivas de la base general. En el caso de las rentas de las actividades económicas podría considerarse la imputación en la base del ahorro de un rendimiento en función del neto patrimonial invertido, que minoraría la parte de rendimiento gravable en la base general.
- Fijación de un tipo de gravamen único para la base liquidable del ahorro, preferiblemente coincidente con el tipo nominal del Impuesto de Sociedades, y nunca inferior al 50% del tipo marginal máximo aplicable sobre la base liquidable general.
- Fijación de tipos marginales de la tarifa general con una amplitud de tramos más acorde con la distribución de la renta de los hogares, elevando el umbral actual de aplicación del tipo marginal máximo.
- Diseño de un plan de eliminación en un periodo máximo de tres o cuatro años del régimen transitorio de la deducción por adquisición de vivienda.
- Eliminación definitiva del régimen transitorio de gravamen de las variaciones patrimoniales para adquisiciones de activos previas a 31 de diciembre de 1996.

#### **4. Impuesto de Sociedades**

Posiblemente, en la actualidad, el Impuesto de Sociedades sea la figura del sistema tributario español acerca de la cual exista un mayor consenso sobre la necesidad,

perentoria, de acometer una reforma en profundidad. Desde el final de la etapa de boom económico, su comportamiento recaudatorio ha ido languideciendo, mostrando con la recuperación económica evidentes signos de agotamiento y deterioro del diseño del impuesto.

Estudiar el comportamiento del IS requiere no solo fijarse en la evolución del ciclo económico en España –sin duda, crucial–, sino también tener en cuenta dos hechos también muy relevantes: el grado de apertura económica hacia nuevos mercados de nuestras empresas societarias –creciente, especialmente desde el inicio de la gran recesión en 2008– y los efectos de la globalización en la inversión societaria de capital extranjero en España. Asimismo, como hemos señalado en la Sección 2, la prácticamente plena movilidad de capitales que caracteriza a los mercados globalizados complica enormemente el gravamen de los beneficios societarios, especialmente en ausencia de medidas internacionales efectivas de diseño, gestión y control tributarios.

En este ámbito, las medidas estudiadas en el ámbito de la implantación de la denominada Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICIS), así como las contempladas en el Programa b, al partir de ese reconocimiento de globalidad del problema, deben constituir una guía de acción esencial para enfocar la futura reforma del impuesto. No obstante, la necesidad de una participación activa de los gobiernos dentro de estas iniciativas internacionales no puede suponer que se posponga la necesidad de contar con buenos diseños de los impuestos sobre los beneficios societarios, incluidos los indispensables mecanismos de coordinación con otros sistemas tributarios, pues en su ausencia, los problemas se agravan seriamente.

Además, en el caso español hay que destacar otras dos cuestiones que no pueden ser obviadas por la reforma: la necesidad de aumentar el tamaño medio de nuestras empresas por razones esencialmente de productividad y duración, objetivo que choca con el reconocimiento formal –que no siempre real– de ventajas fiscales para las pequeñas empresas (aunque la reforma de 2014 acertó al eliminar las diferencias en el tipo de gravamen, pero manteniendo las ligadas al régimen de amortizaciones y ciertas provisiones), así como la necesidad de reducir la fuerte dependencia del endeudamiento, a favor del fomento de la captación de fondos propios.

Sobre estos elementos fundamentales, y con independencia de la realización de un diagnóstico más profundo, la futura reforma del Impuesto de Sociedades español debería contemplar, en nuestra opinión, los siguientes elementos clave:

- Supresión definitiva de todos los regímenes especiales contenidos en la normativa del Impuesto de Sociedades que supongan una tributación efectiva menor que la contemplada como régimen general, incluido el de las “empresas de reducida dimensión”

(desde 2016 el tipo nominal aplicable a estas sociedades coincide con el general, si bien se mantienen ventajas fiscales ligadas a la amortización acelerada de activos y a las provisiones por insolvencias) y el establecido para las sociedades de nueva creación (tipo nominal del 15% durante los dos primeros ejercicios).

- Supresión de todos los gastos fiscales actualmente contemplados en la normativa del Impuesto. En los casos en los que puedan producirse perjuicios claros por la eliminación de beneficios fiscales de carácter plurianual, debería contemplarse un plan temporal, con máxima duración de cuatro años, para minimizar los costes ocasionados a las sociedades afectadas.

- Fijación de un gravamen mínimo sobre el resultado contable que aproxime el tipo medio efectivo al tipo nominal, con obligación para las sociedades de aportar información auditada sobre las diferencias entre ambos tipos de gravamen (en línea con las prácticas de “*tax risk management*”). La aplicación de esta medida podría permitir una rebaja en el tipo nominal aproximándolo a la media de la UE (22,5% en 2016 para la UE-28).

- Necesidad de diseñar un tratamiento definitivo y estable del coste del capital financiero. Las limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros de los RDL 12 y 20/2012 han equilibrado el tratamiento entre financiación ajena y propia, si bien lo han hecho discriminando a las sociedades previamente endeudadas. En cuanto a la norma de correlación de no deducibilidad de intereses en filiales ante ingresos no gravados por aplicación de exención de beneficios de fuente extranjera o entre entidades vinculadas, defendemos que esta debe mantenerse, aunque debidamente integrada en el régimen general que se establezca, para evitar discriminaciones. De hecho estas medidas de limitación pueden considerarse como una aproximación del IS al *Comprehensive Business Income Tax* (CBIT), modalidad en la que no se contempla ninguna deducibilidad de gastos financieros. Una alternativa, a nuestro juicio bastante atractiva como se destaca en el Informe Mirrlees (Mirrlees et al., 2011) es introducir una deducción en la base imponible tradicional del IS por el coste de oportunidad de los fondos de capital aportados por los accionistas (*Allowance for Corporate Equity, ACE*), para tratar de igualar el coste financiero de los fondos propios y ajenos, lo que aproxima la base gravable tradicional a la de un impuesto sobre los flujos de fondos<sup>6</sup>. El indudable coste recaudatorio inmediato del estrechamiento de la base liquidable a la que conduciría el método ACE supone una importante objeción a esta alternativa, si bien, como apunta Albi (2013), una alternativa podría ser su introducción solamente para los aumentos de capital, ya procedan de ampliaciones o de beneficios no distribuidos.

---

<sup>6</sup> El cumplimiento de la neutralidad de tratamiento fiscal entre ambas alternativas de financiación exigiría el reconocimiento de la deducibilidad plena de los resultados negativos, con actualización al momento de la compensación con beneficios, lo que no podemos ocultar que supone, máxime en los momentos actuales, un obstáculo importante para su adopción.

- Establecimiento de un plan para la compensación de las bases imponibles negativas acumuladas durante los años de crisis económica, cuya aplicación debería requerir un informe auditado sobre gestión del riesgo fiscal (*tax risk management*) como sucede en algunos países de la UE (la proporción actual de sociedades que declaran bases negativas se sitúa cerca del 70%). La aprobación de este plan debe realizarse con la garantía por parte del Estado de una estabilidad normativa sobre su aplicación. Dicho Plan debe integrar, previa redefinición, las restricciones a la compensación introducidas durante la crisis y evitando las disfunciones presentes en las últimas medidas aprobadas por el reciente Real Decreto-Ley 3/2016.
- Redefinición del gravamen de las Instituciones de Inversión Colectiva (Fondos de Inversión y SICAV). En este tema, los cambios deben ir en dos direcciones: por un lado, fijación de unas condiciones más estrictas para la determinación de los contribuyentes que sean considerados partícipes efectivos de estos instrumentos financieros; y por otro, elevación del tipo de gravamen efectivo en determinados casos.

## 5. Fiscalidad internacional

Actualmente en el IS y el IRPF, la aplicación del régimen de exención, sin límites, supone una renuncia a gravar las rentas obtenidas en el extranjero por las filiales y los establecimientos permanentes. La internacionalización durante los años de crisis, con la consecuente reestructuración geográfica de los resultados empresariales ha supuesto una importante caída de la recaudación (en los grupos consolidados, en 2007, 12,7% y en 2011 un 25%). Si bien es cierto que el uso del régimen de exención es frecuente en los acuerdos bilaterales establecidos entre países para evitar la doble imposición, si creemos razonable establecer condiciones para conseguir una tributación mínima en las empresas residentes en España, especialmente en el caso de los grupos societarios. En este sentido, la aplicación del Régimen de BICCIS a nivel europeo y su extensión a otros países, promovido por la OCDE, aparece como una alternativa deseable en esta línea.

En paralelo con esas medidas, también es recomendable revisar la red actual de Convenios para evitar la Doble Imposición, teniendo en cuenta los nuevos escenarios de flujos económicos, con el propósito de tratar de evitar pérdidas excesivas de recaudación.

Otra medida en el ámbito de la fiscalidad internacional que debería considerarse es la eliminación del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (trabajadores impatriados que no constituyen establecimiento permanente en España), que desde 2015 vuelve a permitir tributar en la base general del IRPF al tipo marginal reducido del 24% en el IRPF, hasta 600.000 euros de base liquidable. En paralelo, también debería eliminarse la exención en IRPF de hasta 60.000 euros para los

rendimientos del trabajo personal obtenidos en el extranjero. En este caso, para evitar supuestos de doble imposición sería de aplicación, lógicamente, el mecanismo contemplado de deducción en cuota de los impuestos satisfechos en el país de percepción de los ingresos.

## 6. IVA e Impuestos Especiales

Como es sabido, cualquier reforma en el ámbito de la imposición indirecta se encuentra muy restringida por la armonización en la Unión Europea tanto del IVA como de los impuestos sobre consumos específicos (Impuestos Especiales (IIEE) en la denominación española). Todos los cambios incorporados a la La Sexta Directiva Comunitaria (encargada de regular tanto la sujeción como la cuantificación de la base imponible del IVA desde 1977), incluidos los referentes al régimen transitorio del comercio intracomunitario instaurado desde 1993 con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, se encuentran actualmente recogidos en la Directiva 2006/112/CE del Consejo que regula el sistema común del IVA de la UE. Su aplicación permite un margen estrecho de soberanía tributaria a los Estados miembros que se limita, esencialmente, a la fijación de tipos de gravamen –el ordinario no puede ser inferior al 15% y solo pueden establecerse otros dos tipos reducidos aplicables a un listado restringido de bienes y servicios–.

En abril de 2016, la Comisión Europea presentó el Plan de Acción del IVA, que debe orientar el nuevo marco regulador del impuesto en la UE, con los objetivos principales de eliminar las distorsiones al comercio entre Estados miembros, así como adaptar la aplicabilidad del tributo a la nueva realidad de la economía digital global, reduciendo el fraude fiscal en su aplicación. La motivación principal de este Plan de Acción está en la pérdida de recaudación por IVA estimada en los informes encargados por la Comisión (el denominado *VAT-gap*)<sup>7</sup> –unos 170.000 millones de euros, de los que algo más de la tercera parte tendrían su origen en el fraude en operaciones transfronterizas<sup>8</sup>. La propuesta de la Comisión, que está previsto se haga pública en 2017, mantendría el actual sistema de aplicación de los tipos de IVA en el Estado de destino de las adquisiciones intracomunitarias, pero de acuerdo con las reglas del país de origen, apoyado en un sistema informático centralizado que facilitaría el control de esas operaciones por las administraciones tributarias. Además, se prevé reducir los costes de cumplimiento de las empresas, especialmente para las de pequeño y mediano tamaño, así como simplificar la aplicación del IVA en las operaciones de comercio electrónico. Parece

---

<sup>7</sup> Para el ejercicio 2013, el VAT-gap (para la UE-27) se estimó en unos 161.442 millones de euros, descendiendo a 159.460 en 2014 (European Commission, TAXUD, 2016).

<sup>8</sup> Estos resultados ya tenían en cuenta la aplicación de las medidas opcionales de inversión del sujeto pasivo contempladas para mitigar el problema del fraude en el IVA de las Directivas 2013/42 y 2013/43.

bastante probable que este impulso “centralizador” del Plan se vea contrapesado con la concesión de una mayor soberanía a los Estados miembros para la fijación de los tipos de IVA, aunque se mantendrían unas reglas de armonización básicas con objeto de impedir la competencia fiscal agresiva entre Estados<sup>9</sup>.

En España, a nuestro juicio, el principal problema tiene que ver con el bajo tipo medio efectivo del IVA. De acuerdo con el último informe de la Comisión Europea sobre *VAT-gap* (European Commission, TAXUD, 2016:12), nuestro país, a 1 de enero de 2016, aplicaba un tipo medio ponderado del 8,6%, el menor de la UE-28, frente al 12,6% resultante como media de toda la UE. Puesto que el tipo nominal ordinario del 21% vigente en España se sitúa en la banda alta<sup>10</sup>, y el nivel de fraude estimado en el informe es inferior al de países con tipo medio efectivo bastante superior, la principal explicación debe buscarse en la importante proporción del valor añadido de nuestra economía gravado a los tipos reducidos del 10% y del 4%. De hecho, el porcentaje de valor añadido total gravado al tipo del 21% resulta absolutamente desproporcionado, a la baja, frente a la media del resto de Estados miembros: apenas la mitad, frente al 72% de media en la UE-28. Es sabido que el principal factor determinante de estos resultados es la aplicación del tipo reducido del 10% a los servicios hoteleros y de restauración, así como al transporte de viajeros. Si se tiene en cuenta el elevado peso en nuestro PIB del sector turístico (un 11,7% del PIB en 2015), este hecho complica la adopción de la decisión de elevar hasta el 21% el tipo de gravamen de estos servicios. No obstante, una posibilidad que pensamos razonable podría ser la elevación gradual del tipo del 10% en los servicios de restauración, donde España se sitúa bastante por debajo de los tipos nominales aplicables en la UE.

La reorganización de las categorías de bienes y servicios gravadas a cada tipo debe ser abordada, tratando de limitar de forma estricta la aplicación de los tipos reducidos y de las exenciones. De sobra es sabido que la imposición indirecta no es una herramienta eficaz para hacer redistribución fiscal, pues con gran habitualidad estas reducciones de tipos son trasladadas hacia las empresas mediante la elevación de los precios de mercado de los bienes y servicios “legalmente” beneficiados, dada la generalmente menor elasticidad-precio de sus demandas. De hecho, los costes en términos de distribución de la renta (desigualdad) que provocaría sustituir los tres tipos de IVA actuales por uno solo equivalente en recaudación, que se situaría en la banda entre el 15% y el 17%, serían poco importantes, dado que la variación en el peso relativo de los consumos gravados a tipos

---

<sup>9</sup> Actualmente la Comisión se debate entre dos alternativas: una conservadora, que mantendría el tipo ordinario del 15% y revisaría cada cierto tiempo el listado de bienes y servicios a los que les serían de aplicación los tipos reducidos; y otra más liberalizadora, que eliminaría dicho listado.

<sup>10</sup> Superado únicamente por el 27% de Hungría, el 25% de Croacia, Dinamarca y Suecia, el 24% de Finlandia y Rumanía, el 23% de Irlanda, Grecia, Polonia y Portugal y el 22% de Eslovenia e Italia.

reducidos a lo largo de toda la distribución de renta de los hogares no es muy grande<sup>11</sup>. Aquí conviene recordar que, como recientemente han evaluado López-Laborda et al. (2017), tanto el IVA como los IIEE se comportan de forma regresiva respecto de la renta de los hogares, empeorando la desigualdad en 1,84 puntos porcentuales de Gini, siendo el IRPF el único impuesto que se comporta significativamente de forma redistributiva, contribuyendo a reducir la desigualdad en unos 3 puntos de Gini, absorbiendo la desigualación provocada por la imposición indirecta y cotizaciones sociales pagadas por trabajadores y autónomos.

Por supuesto, la lucha contra el fraude fiscal en el IVA debe contribuir también a la elevación del tipo medio efectivo para nuestro país. No obstante, hay que ser conscientes que se trata de una actuación muy compleja, con resultados esperables a medio y largo plazo, dado el gran peso relativo que tienen en la estructura empresarial española las microempresas y los trabajadores por cuenta propia, tejido productivo donde las actuaciones de comprobación resultan muy costosas en recursos, especialmente de personal. En este ámbito, una medida que también debería afrontarse sería la supresión definitiva del Régimen Simplificado de estimación de cuotas a ingresar mediante módulos, aplicable a las empresas individuales en determinados sectores, paralelamente, como se ha apuntado, al de estimación objetiva en IRPF, a sustituir, en algunas actividades, por sistemas de estimación directamente basados en el control de ingresos, como sucede en muchos países de nuestro entorno. Alternativamente, debería estudiarse la posible extensión del Régimen de Recargo de Equivalencia para el comercio minorista, dada su amplia presencia en la distribución final, revisando los porcentajes actuales de recargo aplicados (5,2% para operaciones gravadas al 21%, 1,4% para las gravadas al 10% y 0,5% para las gravadas al 4%).

Otra cuestión importante a tener en cuenta en una futura reforma de la normativa del IVA tiene que ver con la supresión de la exención de los servicios financieros. Se trata, de una reforma que, por las razones apuntadas, debe realizarse en el ámbito de la UE. La necesidad de ensanchar la base imponible del IVA, junto con las disfunciones mostradas en el sector financiero en la etapa previa a la reciente crisis económica ha impulsado dentro de la UE un movimiento reformador en esta dirección, ante el que la Comisión Europea se ha mostrado receptiva. Sin embargo, hay que reconocer que la aplicación del IVA a los servicios financieros es técnicamente compleja, especialmente para la delimitación correcta del valor añadido de los mismos, existiendo varias alternativas a seguir. Una de las opciones barajadas es la implantación de un impuesto específico, el denominado *Financial Activities Tax* (Keen et al., 2010), que podría tener el carácter de

---

<sup>11</sup> López et al. (2016) estiman, aproximadamente, estos pesos en un 46% de la cesta de consumos gravados de los hogares del quintil más bajo y un 40% del más alto.

régimen especial del IVA. En López-Laborda y Peña (2016) se estudian las diversas alternativas para su gravamen, ofreciendo una propuesta integrable en el IVA con interesantes ventajas tanto desde el punto de vista de su instrumentación recaudatoria como de la neutralidad:

Por lo que respecta a los IIEE, una recomendación habitual de la Comisión Europea a España ha sido la necesidad de elevar el gravamen efectivo en las figuras tradicionales de la imposición sobre consumos específicos, especialmente en el caso del Impuesto sobre el Tabaco y en el de Bebidas Alcohólicas, aproximándolos a la media de los países de la UE. Recientemente, el Gobierno, en diciembre de 2016, mediante el Real Decreto-Ley 3/2016, ha incrementado en un 5% el gravamen de los Impuestos sobre Productos Intermedios y del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, si bien no resulta de aplicación ni a la cerveza ni al vino. Igualmente, esta medida ha aumentado la parte del componente específico (frente al *ad valorem*) en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ajustando el nivel mínimo de imposición. No obstante, pensamos que aún existe un considerable recorrido al alza del gravamen en estos impuestos.

## **7. Imposición sobre la riqueza**

La imposición sobre la riqueza es uno de los campos de fiscalidad que provoca debates más intensos y, sobre todo, ofrece divergencias notables en cuanto a las recomendaciones de reforma fiscal. A los problemas tradicionales de la posible confiscatoriedad derivada del gravamen de hechos impositivos no siempre vinculados, directa o indirectamente, con flujos de renta, hay que añadir las dificultades de aceptación social que tiene el gravamen de la riqueza acumulada cuando previamente se han exigido impuestos sobre las corrientes generadoras de esa riqueza.

En líneas generales, la situación de la imposición sobre la riqueza en España podemos decir que es bastante mejorable, con diseños normativos de sus principales figuras en vigor realizados en la década de los años ochenta del pasado siglo. A esto hay que añadir los efectos derivados de su cesión íntegra, gestión y capacidad normativa incluidas, a las CCAA, lo que de facto las ha convertido en instrumentos de competencia fiscal entre territorios, especialmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y, con vaivenes –entre ellos, su bonificación por parte del Estado al 100% entre 2008 y 2011– el Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), su inclusión en el sistema fiscal español en 1978 estuvo justificada, fundamentalmente, por su función de control sobre las fuentes de renta. La gestión del mismo durante estas casi cuatro décadas transcurridas revela que este papel ha sido muy limitado, superado claramente en la actualidad por la disponibilidad de información que brinda el uso masivo de los datos informatizados. En

el terreno de la equidad, si bien es cierto que se trata de un tributo que formalmente contribuiría a la redistribución de la riqueza acumulada, sus bajos tipos impositivos y los problemas que surgen con patrimonios con baja, incluso con nula liquidez, han limitado seriamente su capacidad redistributiva. Pero posiblemente, como señala Albi (2013), sus principales problemas provienen de las distorsiones asignativas sobre el ahorro y la inversión y sus consecuentes costes de eficiencia generados.

Nuestra posición, respecto de este impuesto, pasa por realizar un estudio riguroso previo en el que se concluya sobre la pertinencia de su mantenimiento dentro del sistema fiscal español o, en caso contrario, se estudie la posibilidad de derivar parte de sus hechos imposables –los ligados fundamentalmente a la propiedad inmobiliaria– hacia un nuevo diseño del IBI. La situación actual es bastante mala, en términos de discriminación entre diferentes tipos de activos, donde la tenencia de acciones de empresas, bajo el pretexto de la defensa de la empresa familiar, prácticamente las ha exonerado de gravamen. Algo similar sucede con el capital acumulado en planes de pensiones y algunos otros productos asimilados, lo que sin duda beneficia a los altos patrimonios con mayores posiciones en estos activos. No obstante, su mantenimiento, exigiría, pensamos, la fijación de un mínimo exento amplio, con el establecimiento de una imposición mínima estatal y, desde luego, un límite conjunto con la cuota líquida del IRPF razonable.

Posiblemente, la figura más controvertida dentro de la imposición sobre la riqueza sea el ISD. La situación en España, con respecto a este tributo, es poco recomendable, en la medida que su aplicación universal prácticamente ha quedado reducida a unas pocas CCAA, mientras en el resto puede hablarse de una práctica defiscalización, si bien estrictamente para los contribuyentes residentes en las CCAA de residencia del fallecido o del donante, lo que genera, a su vez, claros problemas de inequidad horizontal. A diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, existen bastantes argumentos a favor del mantenimiento en los sistemas fiscales de la imposición sobre las transmisiones lucrativas por sucesión hereditaria y por donaciones intervivos. Motivos de equidad intergeneracional, además de su concepción como instrumento redistributivo, justifican su presencia en la mayoría de los países de la OCDE, a pesar de su “mala prensa” y del debate, en muchas ocasiones bastante demagógico, que se genera alrededor de su figura, tanto para su supresión como para exigir niveles de tributación elevados. No obstante, la situación en España del tributo, como se ha dicho, es manifiestamente mejorable, dado el diseño obsoleto de la figura y los problemas técnicos no resueltos en su descentralización, como los que tienen que ver con los puntos de conexión o las cláusulas antielusión a través de otras figuras impositivas. En este sentido, parece razonable que la reforma fiscal aborde una serie de modificaciones, rediseñando integralmente este tributo. En otros, creemos necesario tener en cuenta los siguientes cambios:

- Establecimiento en la normativa estatal de cuantías de exención comunes en función de las relaciones familiares directas.
- Fijación de una imposición mínima, irreducible por las CCAA, así como unos límites superiores en cuanto al tipo medio efectivo aplicable que no convierta el tributo de facto en confiscatorio.
- Establecimiento de un sistema sencillo e inmediato de aplazamientos y fraccionamientos de pago, vinculado al grado de liquidez de la herencia o la donación recibida, que evite el deterioro del valor de los bienes recibidos ante la necesidad de conseguir liquidez a corto plazo.
- Establecimiento de cláusulas antielusión efectivas en el impuesto, que eviten las estrategias habituales de trasposos artificiales previos de los hechos imposables hacia figuras con menor o nula tributación, como las utilizadas con compraventas aplazadas y el abuso de ley en la utilización de la figura de la extinción del condominio para conseguir exención en el ITPO.

El ITPO, lo mismo que el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IMIVTNU), son dos figuras peculiares de nuestro sistema tributario, sin mucho parangón en los sistemas comparados. Su aplicación, aunque por razones diferentes, se convierte en una suerte de doble imposición, penalizadora de las transacciones económicas, cuando ya existen figuras mucho más adecuadas para gravar los aumentos de la capacidad de pago generados por las mismas<sup>12</sup>. En el caso del ITPO, nos parece razonable incorporar su potencial recaudatorio –asignado plenamente a las CCAA– a una redefinición del IBI, posiblemente a través del acercamiento de su base imponible a los valores de mercado, si bien con mecanismos para evitar las oscilaciones de estos en el corto plazo (p.e. usando medias móviles quinquenales). En esta redefinición del IBI, deberían establecerse limitaciones al uso discrecional de las bonificaciones, tal y como sucede en la actualidad, tratando de evitar un uso político de un impuesto que debería, como así sostiene la literatura, financiar sustancialmente el gasto público de las entidades locales.

## **8. Imposición medioambiental**

Desde su auge internacional en la década de los años noventa, la fiscalidad medioambiental no ha sido contemplada como tal en España, mostrando los políticos un

---

<sup>12</sup> A esto hay que unir la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017, que declara inconstitucional la forma de cuantificación de la base imponible del IMIVTNU, por no reflejar los aumentos reales de la capacidad de pago y, por tanto, conculcar el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución Española.

importante desapego hacia la misma (Labandeira, 2011). Su papel corrector de las externalidades negativas la convierten en un instrumento esencial para la política medioambiental, especialmente en lo que tiene que ver con el uso adecuado y preservación de los recursos naturales y la utilización de energías menos contaminantes (Gago y Labandeira, 2014). A estas potencialidades hay que añadir su aportación a la recaudación fiscal, lo que permite afrontar actuaciones a través de programas de gasto público –el denominado “doble dividendo”–, además de permitir acercar nuestros niveles de presión fiscal a la media de países de la UE.

La implantación de un impuesto medioambiental de naturaleza energética (de ámbito estatal), en línea con las denominadas “reformas fiscales verdes” parece el camino más razonable a seguir. No obstante, como destacan Gago y Labandeira (2014), el diseño de este tipo de imposición energético-ambiental debe cumplir con una serie de condicionantes que aseguren el cumplimiento del principio de neutralidad, evitando distorsiones indeseables y sus correspondientes costes de eficiencia. En este diseño debe tenerse en cuenta las exigencias de armonización derivadas de las diferentes Directivas Comunitarias que afectan a la fiscalidad de energía. En el caso español, otro requisito para su implantación es la necesidad de reordenar y, en su caso suprimir, los tributos “pseudo-ambientales” implantados por las CCAA como tributos propios, que en muchos casos entrarían en conflicto con esta nueva figura. A cambio, debe establecerse el reparto de la recaudación generada por esta imposición medioambiental, en el marco de la revisión del nuevo modelo de financiación autonómica, evitando prácticas indeseables de competencia fiscal que anulen las ganancias de bienestar previsibles de su introducción en nuestro sistema fiscal.

Una cuestión con entidad propia en este campo de imposición pensamos que debe ser la redefinición de la fiscalidad del automóvil. Las exenciones de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible han dejado prácticamente en mínimos el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, lo que además ha supuesto una pérdida importante de recursos fiscales para las CCAA. Los cambios que se adopten en este impuesto deberían hacerse dentro del marco integral de la fiscalidad ambiental.

## **9. Administración tributaria y lucha contra el fraude fiscal**

Existe un consenso cada vez mayor del papel que la administración tributaria desempeña a la hora de valorar el grado de éxito de un sistema tributario (Slemrod y Gillitzer, 2014). Los recursos dedicados a esta función, tanto en términos de recursos humanos como presupuestarios, como la eficiencia con la que estos son utilizados, parecen determinantes para alcanzar niveles satisfactorios de cumplimiento tributario (OECD, 2016). El análisis comparativo basado en estos recursos no deja, tradicionalmente,

demasiado bien a nuestra administración tributaria (Onrubia, 2013). Con los últimos datos disponibles publicados por la OCDE (OECD, 2015), los ratios que relacionan los recursos humanos dedicados a la gestión del sistema tributario con la población total y la población activa nos sitúan en la cola de los países de la Unión Europea pertenecientes a la OCDE. Además, España aparece desde hace años entre los países de la OCDE que menos recursos presupuestarios dedica a esta función, habiendo decrecido entre 2008 y 2013 el ratio entre costes de administración y PIB (ver Cuadro 1). Estos datos estarían detrás de nuestra mala posición relativa en los diferentes estudios comparados publicados sobre economía sumergida y evasión fiscal (Schneider et al., 2015). Por consiguiente, no parece esperable que se vayan a producir mejoras significativas en el funcionamiento de nuestra administración tributaria si el esfuerzo de dotación de recursos no aumenta con intensidad y de forma estable en los próximos años.

Asimismo, no podemos pasar por alto los problemas de arquitectura organizativa, como los que afectan a los mecanismos retributivos y al diseño de carreras profesionales. El excesivo sesgo en la asignación de los recursos hacia el cumplimiento voluntario debilita los medios disponibles para la investigación del fraude fiscal organizado. Además, como se señala en Onrubia (2015), debemos ser conscientes de que un sistema fiscal con serias limitaciones en su diseño técnico y jurídico como el actual resulta muy complejo de gestionar, generando una excesiva litigiosidad entre los contribuyentes y la administración, además de introducir una importante incertidumbre sobre la recaudación efectiva. La falta de procedimientos negociados que funcionen eficazmente en ámbitos donde existe una complejidad notable en la aplicación de la normativa –como es el caso de los precios de transferencia– aumentan notablemente ese problema.

Un factor muy relevante a tener en cuenta a la hora de valorar el funcionamiento de la gestión del sistema tributario tiene que ver con el modelo caracterizado por la existencia de diferentes administraciones fiscales –la estatal representada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las autonómicas, incluidas las tres del País Vasco, y las locales–. Fijándonos en la gestión de las principales figuras tributarias cuyo rendimiento comparten el Estado y las CCAA, además de los tributos propios de estas, el modelo actual de coordinación establecido por la Ley 22/2009, cabe hablar de un modelo híbrido presidido por la fragmentación, en el que la coordinación efectiva entre jurisdicciones fiscales, incluidos los intercambios de información es bastante débil (Onrubia, 2015). Existe un amplio consenso sobre la necesidad de mejorar este inadecuado modelo de administración tributaria multinivel, identificando en sus disfunciones organizativas consecuencias sobre el mal comportamiento del cumplimiento fiscal existente en España.

**Cuadro 1. Recursos de Administración Tributaria en la Unión Europea (2008-2013)**

	Costes de Administración/PIB (%)			Recursos Humanos 2013			
	2008	2013	Variación	Número Total	Efectivos en AT (%)	Población/Efectivos	Pob. Activa/Efectivos
Alemania	0,270	0,275	0,005 (1,8%)	110.494	100,0	743	387
Austria	0,187	0,157	-0,030 (-16,0%)	7.521	99,5	1.132	587
Bélgica	0,335	0,304	-0,031 (-9,2%)	22.232	87,6	573	254
Dinamarca	0,288	0,226	-0,062 (-21,5%)	6.802	86,2	955	493
Eslovaquia	0,172	0,182	0,010 (5,8%)	9.296	73,3	796	399
Eslovenia	0,263	0,269	0,006 (2,3%)	2.365	100	871	427
<i>España</i>	<i>0,130</i>	<i>0,110</i>	<i>-0,020 (-15,4%)</i>	<i>26.231</i>	<i>85,4</i>	<i>2.081</i>	<i>1.035</i>
Estonia	0,120	0,139	0,019 (15,8%)	1.549	63,5	1.343	692
Finlandia	0,200	0,197	-0,003 (-1,5%)	5.072	100,0	1.071	528
Francia	0,224	0,191	-0,033 (-14,7%)	114.417	58,5	979	427
Grecia	n.d.	n.d.	n.d.	11.500	69,6	1.383	621
Hungría	0,392	0,423	0,031 (7,9%)	22.482	79,5	555	246
Irlanda	0,269	0,240	-0,029 (-10,8%)	5.745	100,0	799	376
Italia	0,185	0,188	0,003 (1,6%)	39.814	79,6	1.914	805
Luxemburgo	0,227	0,233	0,006 (2,6%)	984	100,0	549	254
Países Bajos	0,326	0,322	-0,004 (-1,2%)	28.313	73,7	804	429
Polonia	0,236	0,213	-0,023 (-9,7%)	48.821	97,5	809	365
Portugal	0,240	0,226	-0,014 (-5,8%)	11.341	88,8	1.065	535
Reino Unido	0,279	0,213	-0,066 (-23,7%)	63.843	83,3	1.176	605
Rep. Checa	0,179	0,197	0,019 (10,1%)	15.031	95,0	736	372
Suecia	0,182	0,164	-0,018 (-9,9%)	9.705	81,2	1.214	650

Fuente: OECD (2015) y elaboración propia.

En el terreno de la administración tributaria cabe proponer las siguientes líneas orientadoras para una próxima reforma:

- Necesidad de incrementar de forma significativa y sostenida los recursos humanos y presupuestarios destinados a la administración tributaria, con el objetivo de alcanzar en un plazo razonable los niveles medios de los países de referencia en la UE.
- Adoptar un modelo de administración tributaria integrada como fórmula que permita aprovechar las economías de escala y de gama existentes en un sistema tributario compartido y fuertemente descentralizado, además de facilitar los intercambios de

información y, en definitiva, la coordinación efectiva entre los diferentes agentes que intervienen en su gestión<sup>13</sup>.

- Fomentar la independencia y profesionalización de los órganos superiores de las agencias tributarias, a partir del establecimiento de un proceso transparente de selección de directivos y del establecimiento de un estatuto sobre el desempeño de estas funciones <sup>14</sup>. Además debe establecerse un marco institucional de evaluación independiente de los resultados de la actividad de las administraciones tributarias y rendición de cuentas a los respectivos parlamentos (Onrubia, 2015).
- Redefinir los objetivos dentro de la política de administración tributaria, destinando una mayor proporción de recursos hacia la investigación, equilibrando el sesgo actual hacia la gestión del cumplimiento voluntario, por supuesto, sin descuidar esta.
- Realizar mediciones regulares y transparentes del fraude fiscal, elaborando un observatorio sobre el que se pueda realizar un seguimiento del cumplimiento de los objetivos de actuación fijados anualmente sobre la base de estas estimaciones.
- Implantar un proceso regular de evaluaciones de eficiencia y eficacia de la administración tributaria, con estándares similares a los aplicados en los países con mejores prácticas, y cuyos resultados deben ser públicos y debatidos en el ámbito parlamentario (Onrubia, 2015).

## 10. Síntesis de conclusiones

Una primera conclusión que se deriva del diagnóstico ofrecido en este trabajo es la necesidad urgente de acometer una reforma fiscal de carácter integral que ponga orden tras casi dos décadas de acumulación de cambios tributarios puntuales y asistemáticos. En unos casos, estos cambios han sido consecuencia del cálculo político electoralista y, en otros, fruto de los problemas originados por una coyuntura económica desfavorable, especialmente desde la Gran Recesión iniciada a finales de 2007, a los cuales se les daban respuestas casi siempre con fines de corto plazo.

Las metas principales que deben orientar esta reforma fiscal serían: a) estimular el crecimiento económico, minimizando las distorsiones del sistema tributario sobre la creación de empleo y los procesos de inversión productiva; b) contribuir con mayor

---

<sup>13</sup> En Onrubia (2016) se detallan los elementos sustanciales que debería contemplar el diseño de un modelo integrado de administración tributaria como el que se propone.

<sup>14</sup> Portugal, en 2011, ha puesto en marcha una interesante experiencia de establecimiento de un sistema de selección de directivos públicos con participación de una entidad independiente (la Comisión de Reclutamiento y Selección para la Administración Pública, CReSAP), además de la aprobación de un Estatuto del Personal Directivo, siendo valorado positivamente el conjunto de la reforma (Baz-Vicente, 2015).

intensidad a la redistribución de la renta y la riqueza, reforzando así el papel de las políticas de gasto en la corrección de la desigualdad, tratando a la vez de distribuir las cargas impositivas con una mayor equidad horizontal y vertical; c) proporcionar mayores ingresos fiscales que permitan sanear nuestras finanzas públicas, facilitando el cumplimiento de los objetivos de déficit público establecidos por la Unión Europea, algo esencial para reducir nuestro altísimo endeudamiento público. De acuerdo con este escenario, y a modo de resumen final, los objetivos que, a nuestro juicio, deberían orientar la futura reforma fiscal serían:

- Ensanchar las bases imponibles y ganar elasticidad recaudatoria en las principales figuras del sistema tributario (IRPF, Impuesto de Sociedades e IVA).
- Fortalecer el papel redistributivo del sistema fiscal, algo que solamente es factible conseguir de forma significativa a través del adecuado diseño del IRPF. Esto supondrá ampliar sus bases, incorporación de todos los rendimientos y ganancias de capital potencialmente gravables, medidos con mayor rigor y precisión a través de la estimación directa, así como a través del afloramiento de rentas procedentes de la lucha contra la evasión y la elusión fiscales.
- Evitar al máximo las distorsiones y obstáculos al crecimiento económico, el empleo y a las decisiones de inversión productivas generadas por incorrectos diseños de las figuras impositivas y por la atribución a las mismas de objetivos inadecuados, en muchos casos incompatibles.
- Simplificación notable de todas las figuras tributarias, tanto en el diseño de su estructura hacendística como, especialmente, en su regulación legal y reglamentaria. Esto resulta esencial para reducir los costes de administración y cumplimiento y, en definitiva, para mejorar la efectividad en su aplicación, mitigar las prácticas de elusión y reducir la litigiosidad, liberando recursos de administración hacia la lucha contra el fraude fiscal.
- Supresión de todos los tratamientos diferenciados injustificados en las distintas figuras impositivas, valorando cuando sea pertinente la utilización de las políticas de gasto para conseguir efectos más focalizados sobre los beneficiarios y con mayor posibilidad de control de uso correcto. Esto supondría, como regla general, eliminar los gastos fiscales (exenciones, bonificaciones, reducciones, deducciones, regímenes especiales), debiendo realizarse informes rigurosos y transparentes (a integrar en una memoria que debería acompañar a la discusión parlamentaria de la reforma) sobre la eficacia y los costes recaudatorios y distributivos de aquellos que fuese recomendable mantener.
- En materia de imposición indirecta, el principal reto de la reforma debe ser conseguir aumentar la capacidad recaudatoria del IVA, elevando su tipo medio efectivo (sobre el

valor añadido total) sin necesidad de elevar los tipos nominales, especialmente el ordinario. En materia de Impuestos Especiales, parece inevitable una elevación de los tipos de gravamen para acercar nuestra fiscalidad efectiva al menos a los niveles medios de la UE.

- El desarrollo e implantación de una verdadera fiscalidad medioambiental constituye un reto al que la reforma fiscal debe prestar una atención fundamental. En este terreno, creemos fundamental una racionalización de todas las actuales figuras relacionadas con metas medioambientales, tanto estatales como autonómicas, redefiniendo hechos imponibles y evitando efectos indeseados en su aplicación.
- En cuanto a la imposición sobre la riqueza, existe un importante consenso sobre el mal diseño de la práctica totalidad de las figuras actualmente aplicadas, incluso en algunos casos, sobre la concurrencia de hechos imponibles. Por ello, la reforma debería analizar en profundidad, a la luz de las experiencias comparadas, qué figuras deberían mantenerse y cuáles eliminarse o transformarse, teniendo en cuenta las limitaciones y potencialidades de este tipo de imposición, y sin olvidar su utilización como instrumento de financiación de los gobiernos regionales y locales. En todo caso, es necesaria una revisión de las normas reguladoras aprobadas en su estructura fundamental en la década de los ochenta.
- Los cambios a adoptar en las diferentes figuras tributarias deben realizarse teniendo en cuenta el alto grado descentralización de nuestro sistema fiscal, facilitando la combinación de principios indispensables como la coordinación, la unidad de mercado y la corresponsabilidad fiscal, así como la necesaria consistencia con el sistema de financiación de las CCAA y de las Corporaciones Locales.
- Fortalecer la participación de España en las acciones promovidas por las instituciones internacionales dedicadas a conseguir un mejor cumplimiento tributario, especialmente a través de la lucha contra el fraude y la elusión fiscal. En este sentido, no deben escatimarse recursos en la participación de planes como el BEPS o en las acciones de la UE para el desarrollo del modelo de BICCCIS o la puesta en marcha de una alternativa de IVA financiero.

Para concluir, queremos destacar la necesidad de incluir en el proceso reformador a la administración tributaria encargada de aplicar el sistema tributario que resulte de la misma. Como se ha dicho anteriormente, España se encuentra entre los países de la UE que destina menos recursos por habitante, por trabajador o por empresa, a la gestión de sus tributos, tanto presupuestarios como en recursos humanos –factor esencial en esta actividad–. Esta realidad pensamos que ayuda a comprender el porqué de nuestra posición bastante mejorable en los rankings de países en economía sumergida y evasión

tributaria, algo que se agrava si tenemos en cuenta, además, que los indicadores de España en predisposición al cumplimiento tributario voluntario (moral tributaria) no se encuentran, tampoco, entre los más destacados. Además, como se ha dicho, no podemos pasar por alto nuestro modelo híbrido y fragmentado de administración tributaria, en el que la coordinación entre la AEAT y los servicios y agencias tributarias de las CCAA no parece lo suficientemente efectiva para conseguir una gestión tributaria más eficiencia y eficaz en sus objetivos globales. Por ello, defendemos aquí la necesidad de avanzar en un modelo de administración tributaria integrada, en el que a través del diseño institucional y las reglas de gobernanza se puedan aprovechar con efectividad las economías de escala y de gama que presenta la gestión de un sistema tributario altamente descentralizado.

## Referencias

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (2016). *Informe Anual de Recaudación Tributaria. Año 2015*. Madrid: Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, AEAT. [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_Anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/Ejercicio\\_2015/IAR\\_T15.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2015/IAR_T15.pdf)
- Albi, E. (2013). *Reforma Fiscal*. Cizur Menor (Navarra): Civitas, Thompson Reuters.
- Ayala, L. y Paniagua, M. (2016). "Behavioral Microsimulation of the Impact of In-Work Benefits on Female Labor Supply and Income Distribution: Evidence from Spain", *Equalitas Working Paper*, 39, April 2016. [http://www.equalitas.es/sites/default/files/WP\\_39.pdf](http://www.equalitas.es/sites/default/files/WP_39.pdf)
- Baz-Vicente, R. (2015). "La selección de los directivos públicos en atención al mérito profesional: Algunas enseñanzas de Portugal", *Gestión y análisis de políticas publicas*, GAPP, 14: 1-12.
- Castanheira, M., Nicodème, G. y Profeta, P. (2012). "On the political economics of tax reforms: Survey and empirical assessment", *International Tax and Public Finance*, 19(4): 598-624.
- European Commission (2016). "Towards a single EU VAT area - Time to decide", *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT*. Brussels, 7.4.2016 COM(2016) 148 final. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf)

- European Commission, TAXUD (2016). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131.  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_gap2013.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf)
- Ferré, M. (2015). "Presentación de la reforma fiscal: una reforma fiscal para afianzar la recuperación", *Presupuesto y Gasto Público*, 80: 7-21.
- Gago, A., Labandeira, X. (2014). "La Imposición Ambiental como opción para España", *Papeles de Economía Española*, 139: 142- 152.
- Hernández de Cos, P. y López-Rodríguez, D. (2014). "Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE". *Documentos Ocasionales*, 1406, Banco de España.  
<http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/DocumentosOcasionales/14/Fich/do1406.pdf>
- Keen, M., Krellove, R. y Norregard, J. (2010). "The Financial Activities Tax", en S. Claessens, M. Keen y C. Pazarbasioglu (eds.), *Financial Sector Taxation: The IMF's Report to the G-20 and Background Material*, International Monetary Fund, Cap. 7, pp. 118-143.
- Labandeira, X. (2011). "Nuevos entornos para la fiscalidad energética", *Información Comercial Española*, 862: 57-80.
- López-Laborda, J., Marín, C. y Onrubia, J. (2015). "Evaluación de la Reforma del IRPF 2015-2016: Impacto Recaudatorio y Distributivo", *Fedea Policy Papers*, 2015-05, FEDEA. <http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2015/06/FPP2015-05.pdf>
- López-Laborda, J., Marín, C. y Onrubia, J. (2016). "Observatorio sobre el reparto de los impuestos entre los hogares españoles. Primer Informe: Impuestos y prestaciones 2013", *Estudios sobre la Economía Española*, 2016-21, FEDEA. <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-21.pdf>
- López-Laborda, J., Marín, C. y Onrubia, J. (2017). "Observatorio sobre el reparto de los impuestos entre los hogares españoles. Segundo Informe: Impuestos y prestaciones 2014", *Estudios sobre la Economía Española*, 2017-06, FEDEA. <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2017-06.pdf>
- López-Laborda, J. y Onrubia, J. (2014). "Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario", *Fedea Policy Papers*, 2014-01, FEDEA. <http://www.fedea.net/pdf/FPP2014-01.pdf>

- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J. M. (2011). *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press.
- OECD (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en)
- OECD (2016). *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>
- Onrubia, J. (2013). “La reforma de la administración tributaria: mitos y realidades”, en A. Esteller-Moré y J. M. Durán-Cabré (dir.), *Por una verdadera reforma fiscal*. Barcelona: Ariel Economía.
- Onrubia, J. (2015). “La administración tributaria en España: diagnóstico y propuestas de reforma”, en J. M. Durán y A. Esteller (eds.), *De nuestros impuestos y su administración*. Barcelona: Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona.
- Onrubia, J. (2016). “Financiación autonómica y administración tributaria: una propuesta de modelo integrado de gestión”, *Mediterráneo Económico*, 30: 23
- Onrubia, J. y Picos, F. (2013). “Desigualdad de la renta y redistribución a través del IRPF, 1999-2007”, *Revista de Economía Aplicada*, 63: 75-115.
- Onrubia, J. y Rodado, M. C. (2015). “El papel redistributivo del sistema fiscal: presente y futuro”, *Ekonomiaz-Revista Vasca de Economía*, 88: 176-217.
- Rodrigo-Sauco, F. (2015). “La integración de impuestos y prestaciones: el uso de subsidios salariales en la experiencia internacional. Lecciones para España”, *Ekonomiaz-Revista Vasca de Economía*, 88: 218-261.
- Schneider, F., Raczkowski, K., y Mróz, B. (2015). “Shadow economy and tax evasion in the EU”, *Journal of Money Laundering Control*, 18(1): 34-51.
- Slemrod, J. y Gillitzer, C. (2014). *Tax Systems*. Cambridge, MA: The MIT Press.
- Winer, S. L. (2016). “The Political Economy of Taxation: Power, Structure, Redistribution”, en R. Congleton, B. Grofman y S. Voigt (eds.), *The Oxford Handbook of Public Choice*, Oxford University Press, forthcoming.