

LIBRO BLANCO DE LA REFORMA FISCAL

RESUMEN ANALÍTICO DE LA PROPUESTA
DEL COMITÉ DE EXPERTOS



KREAB

WORLDWIDE

Explaining complicated matters in a simple way

Índice

Consideraciones iniciales sobre el Comité de Expertos	3
Calendario tentativo de aplicación de las reformas	7
Análisis y alcance de las medidas propuestas	8
Educación.....	8
Sanidad.....	9
Fiscalidad Medioambiental	12
Imposición Societaria	20
Economía Digitalizada	29
Fomento del Emprendimiento, la Innovación y las Actividades Emergentes	36

Consideraciones iniciales

sobre el Comité de Expertos



■ Abril 2021

El Ministerio de Hacienda aprobó una resolución para la creación del Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria [\[+\]](#). El Comité ha estado formado por un presidente, un secretario, una vicesecretaria y 16 vocales, según lo acordado en la resolución del pasado 4 de mayo [\[+\]](#).



■ Jesús Ruiz-Huerta Carbonell



■ Francisco Adame Martínez



■ Guillem López Casanovas



■ Antonia Agulló Agüero



■ Julio López Laborda



■ Olga Cantó Sánchez



■ David López Rodríguez



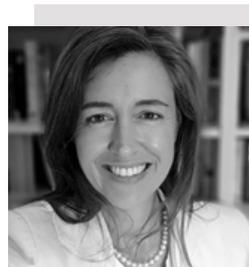
■ Laura de Pablos Escobar



■ Saturnina Moreno González



■ Santiago Díaz de Sarralde Miguez



■ Violeta Ruiz Almendral



■ Xavier Labandeira Villot



■ María Teresa Soler Roch



■ Santiago Lago Peñas



■ Marta Villar Ezcurrea



■ Alain Cuenca García



■ Cristina García-Herrera Blanco

El Comité ha organizado su trabajo a partir de ponencias según áreas temáticas. Cada ponencia hizo una primera presentación plenaria y por escrito, exponiendo las líneas maestras sobre las que estaba trabajando, para recibir las impresiones, observaciones y propuestas del resto del Comité. Además, el Comité entendió que la **elaboración del Libro Blanco implicaba abrir un amplio debate social**, motivo por el que abrió hasta julio del año pasado una consulta pública que finalizó con cerca de **80 documentos con diversas propuestas de reforma**. En el siguiente enlace se pueden encontrar las aportaciones registradas [\[+\]](#). El resultado de todos estos trabajos realizados a lo largo de los últimos 10 meses es el informe de 788 páginas que suscriben las 17 personas que han conformado el Comité y con el que se aspira a construir el sistema tributario del siglo XXI a través de **118 propuestas** y cinco capítulos.

La propuesta analiza los fundamentos y objetivos para una reforma tributaria, seleccionando los problemas principales y ofreciendo recomendaciones y vías de mejora. En concreto, los expertos consideran relevante **incrementar la eficiencia**

y el potencial recaudatorio del sistema tributario y ofrecer alternativas para asegurar la suficiencia, así como diseñar de forma adecuada el proceso de consolidación presupuestaria. Todo ello sin olvidar que "hay que continuar garantizando la equidad, considerar los efectos redistributivos conjuntos de los ingresos y los gastos públicos, así como plantear las posibles compensaciones para tener en cuenta los efectos distributivos de las reformas".

También se abordan los dos grandes impuestos de nuestro sistema, **el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**, que tienen un tratamiento específico, junto a una sección dedicada al tratamiento de los problemas de cumplimiento fiscal, dada su relevancia, y con la limitación de evitar el solapamiento con las propuestas específicas realizadas en los diferentes capítulos de este Libro, las del **Componente 27** del Plan Recuperación Transformación y Resiliencia (PRTR) y los contenidos de la Ley 11/2021 de Prevención y Lucha contra el Fraude fiscal, recientemente aprobada.

“ El Comité entendió que la elaboración del Libro Blanco implicaba abrir un amplio debate social, motivo por el que abrió hasta julio del año pasado una consulta pública que finalizó con cerca de 80 documentos con diversas propuestas de reforma

Con respecto al IRPF, advierten que sería conveniente plantear una revisión del impuesto orientada a potenciar sus dos funciones básicas, recaudatoria y redistributiva. Para ello **proponen ensanchar su base imponible** suprimiendo aquellas exenciones, reducciones, deducciones o regímenes especiales cuyo mantenimiento no esté justificado, entre otras medidas. Asimismo, se plantean algunos **posibles cambios en la base del ahorro** y el Comité discute los elementos que deben valorarse a la hora de establecer la distancia entre los tipos de la tarifa general y del ahorro. Finalmente, el grupo de expertos también ha puesto sobre la mesa la puesta en marcha por la AEAT de un sistema sencillo de comunicaciones individualizadas a todos los perceptores de renta, informándoles

de su situación tributaria, en términos absolutos y en relación con los demás perceptores.

Sobre el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, el Comité parte de la base de que su fin es exclusivamente recaudatorio. Hecha esta consideración, considera el grupo de expertos que la **transición gradual a un IVA simplificado** aseguraría una elevada capacidad recaudatoria para atender a la financiación de los servicios y prestaciones demandados por los ciudadanos, aunque matiza que, hasta que esta reforma pueda realizarse, "se debe llevar a cabo una revisión del listado de las operaciones a las que resulta aplicable en la actualidad el tipo reducido, para excluir del mismo a aquellas para las que el beneficio no parece justificado".

El Comité tampoco ha permanecido al margen de la realidad que impera en un mundo global en intensa transformación tecnológica y que debe afrontar seriamente el problema del cambio climático. En concreto, destacan la **necesidad de mitigar los efectos negativos del cambio climático, fortalecer la descarbonización de la economía y facilitar la transición energética**. Igualmente señalan en su informe los expertos que el **cambio tecnológico, la digitalización, la automatización y las nuevas actividades emergentes** constituyen otro factor esencial para configurar los objetivos y el diseño del sistema tributario. Al hilo de lo anterior abren un debate sobre el diseño actual e insisten en la necesidad de modificarlo para "apostar por la nivelación fiscal en el tratamiento de las actividades digitales respecto a las tradicionales", ya que bajo el sistema actual es "muy difícil gravar una parte significativa de las actividades económicas".

En su análisis, los 17 expertos sostienen que el **sector público español muestra un elevado déficit estructural**, que tiene su origen próximo en la recesión económica iniciada en 2008. Como una primera solución, el Comité plantea a lo largo del Libro Blanco la adopción de diversas medidas para **reducir la capacidad de erosionar las bases impositivas**, las modificaciones necesarias para definir mejor los distintos elementos de los impuestos, así como la articulación de mecanismos de transparencia fiscal y de información y educación fiscal. Por citar algunos ejemplos, el Comité ha considerado el objetivo de **reducir las posibles distorsiones causadas por el diseño de los tributos sobre la renta** y el consumo en los precios relativos de los factores productivos, de los productos o de los rendimientos de los activos.

En cuanto a las posibles mejoras, se considera necesario eliminar las discriminaciones tributarias que penalizan el crecimiento empresarial y **mejorar el diseño de los incentivos fiscales existentes**, tanto para estimular la inversión en determinados activos como para procurar internalizar los efectos externos vinculados a las actividades innovadoras.

Asimismo, las principales actuaciones dirigidas a **reducir el margen de elusión fiscal** se han concentrado en varias recomendaciones para mejorar el cumplimiento tributario y atajar el fraude y elusión fiscales, en relación con las iniciativas contempladas en el **Componente 27 del PRTR**. En este sentido, se recomienda la creación de una Unidad permanente de análisis del cumplimiento tributario, entre otras medidas.

Conscientes de que ningún sistema tributario es ya estrictamente nacional, el Comité pide además continuar la **senda de la coordinación internacional en el ámbito tributario** y, más concretamente, en lo relativo a las propuestas de fiscalidad medioambiental, recogidas en el "Fit for 55" de la política climática de la UE, y las efectuadas en el ámbito de la **imposición societaria**.



Calendario tentativo

de aplicación de las reformas

A propósito del calendario de aplicación de las reformas, el Comité se muestra muy cauto y pide que se afiance la recuperación antes de iniciar reformas que aumenten el potencial recaudatorio del sistema tributario. "Una vez consolidada la recuperación, la implementación de las reformas debería ser paulatina, calibrando en cada momento la situación macroeconómica y teniendo en cuenta que la recuperación de la capacidad económica de los agentes será gradual y heterogénea", añaden al tiempo que instan a conciliar los principios de prudencia y gradualismo con el deseable anuncio temprano de las medidas tributarias que se decidan adoptar.

“ Una vez consolidada la recuperación, la implementación de las reformas debería ser paulatina, calibrando en cada momento la situación macroeconómica y teniendo en cuenta que la recuperación de la capacidad económica de los agentes será gradual y heterogénea.



El impacto de la guerra en Ucrania en la agenda reformista del Gobierno:

Al hilo de lo anterior, es preciso señalar que el Gobierno está viendo cómo el conflicto entre Rusia y Ucrania va a marcar la agenda política y económico de lo que queda de legislatura. El presidente del Gobierno, Pedro Sánchez, ya advirtió al Comité Federal del PSOE que, en un contexto tan volátil, la invasión rusa de Ucrania va a provocar "tiempos muy duros" en la situación económica de España, por lo que **parte de estas medidas propuestas por el Comité de Expertos deberán tener que ser postergadas.**

El Ejecutivo es **consciente del vuelco que ha dado la legislatura en las últimas semanas**, que previsiblemente les obligará a rebajar incluso sus expectativas y su ambición reformista. Tanto es así que, durante la presentación del Comité

de Expertos para la Reforma Fiscal del pasado jueves, uno de los grandes hitos regulatorios que tenía pendiente el Gobierno de coalición desde la aprobación de los anteriores Presupuestos Generales del Estado, la propia ministra de Hacienda, **María Jesús Montero**, recordó que "no es el momento" para subidas fiscales al tiempo que recalzó que las medidas propuestas "serán prorrogadas ante el impacto derivado del conflicto bélico en Ucrania". Por su parte, el presidente del Gobierno, **Pedro Sánchez**, avanzó también la semana pasada que hablarán con los agentes económicos y los partidos políticos antes de poner en marcha las subidas de impuestos sugeridas por el Comité de Expertos, "dadas las circunstancias actuales".

Análisis y alcance

de las medidas propuestas

A continuación, se detallan algunas de las claves más destacadas de las **118 medidas propuestas** por los 17 catedráticos llamados a filas por el Ministerio de Hacienda a lo largo de los cinco capítulos del **Libro Blanco de la Reforma Tributaria**.



Educación

En materia de **Educación**, las entregas de bienes y servicios que pasarían a tributar IVA serían los siguientes:



Infancia y juventud

La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.



Clases a título personal

Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados.



Cesiones de personal

Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas, para el desarrollo de las actividades de educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

Los expertos señalan en el informe, que todos estos bienes y servicios, se consumen en mayor medida por “personas con rentas más altas”, obteniendo por ello “un beneficio más elevado en términos absolutos y relativos”, estimando que el potencial recaudatorio de este gravamen podría ascender a 1.763 millones para bienes y servicios relativos a Sanidad y 1.694 para los bienes y servicios relativos a Educación. Si bien, los propios expertos señalan que eliminar dichas exenciones atentaría contra la competencia entre sector público y privado y que, además, debería mantenerse dicha exención para aquellos bienes y servicios que provee el sector privado en exclusiva.



Sanidad

En este apartado, el Comité señala una serie de entregas de bienes y servicios concretos, actualmente exentos de la tributación de IVA, sobre los que recomienda suprimir o limitar dichas exenciones, especialmente cuando estos servicios son prestados por el sector privado.

Los servicios y entregas de bienes que señalan desde el Comité son los siguientes para **Sanidad**:



Servicios de hospitalización

Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y otros relacionados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados, incluyendo servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros similares.



Servicios profesionales

Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares.



Entrega de fluidos

Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.



Asistencia

La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.



Bienes y prestaciones

La entrega de bienes y prestaciones que para el cumplimiento de sus fines específicos se realice a través de la Seguridad Social directamente o a través de entidades colaboradoras.



Cesión de personal

Cesión de personal por entidades religiosas para el desarrollo de actividades de hospitalización asistencia y actividades relacionadas.



Transporte

Transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos adaptados para ello.

Además, el Libro Blanco recoge un apartado específico denominado “Imposición saludable” relativos a impuestos especiales como son el alcohol, el tabaco y, finalmente, bebidas azucaradas.



Alcohol

En lo relativo al apartado de los impuestos al alcohol, el Comité de Expertos señala el elevado coste social que se deriva del consumo de alcohol en las sociedades europeas, que puede ir del 1,08% del PIB al 3,2% del PIB según el país, además del impacto directo sobre la salud de los ciudadanos y las consecuencias en términos distributivos.

Este documento compara la imposición que se hace tanto a bebidas destiladas como a cerveza y vino en el territorio UE-28, dejando patente que en España el impuesto a bebidas destiladas con una cantidad superior al 40% de alcohol, así como a la cerveza y el vino, son claramente inferiores en comparación con la media en el resto del territorio. Una carga tributaria que, además, tampoco se actualiza con la inflación, perdiendo efectividad en su objetivo disuasorio. Por ello, el Comité recomienda la revisión y actualización de los tipos de gravamen sobre determinados consumos de alcohol.



Tabaco

El Libro Blanco señala que España se encuentra entre el conjunto de las economías europeas con un reducido peso del componente específico de gravamen sobre cigarrillos (17%) frente al componente ad valorem, es decir, la imposición en forma de porcentaje sobre el valor de transacción del bien (83%). Esta estructura tiene **tres problemas principales**:

- No permite una internalización de los costes individuales y colectivos asociados al consumo de tabaco.
- La elevada dependencia final del componente ad valorem puede introducir incentivos a impulsar marcas de menor calidad, y precio, o estrategias comerciales, como la subida del número de cigarrillos por paquete, pero con un impacto igual de nocivo para la salud.
- En el caso que existiera poder de mercado por parte de algunos operadores, éstos podrían realizar ajustes en sus márgenes que amplificarían sus efectos en el precio final de venta a través de la aplicación de los impuestos proporcionales

Por ese motivo, el Comité recomienda considerar un cambio en la estructura del impuesto especial sobre los cigarrillos para convertir al componente específico de gravamen en el principal elemento del tributo.

Además, el Comité señala que, a pesar de que en la última década se han reducido las diferencias entre el gravamen entre los distintos tipos de tabaco, el peso relativo de los impuestos especiales en relación al precio final de venta es todavía superior a los cigarrillos, en torno al 60% frente a un promedio del 45% para el resto de labores del tabaco (cigarros o picadura).

Las diferencias de precio de venta entre distintas labores del tabaco pueden generar un efecto sustitución entre los consumos de estos, sin que exista una reducción clara del coste asociado al consumo de los distintos tipos de tabaco.

Para ello, el Comité recomienda estudiar la posible existencia de este efecto sustitución y sus efectos en la salud para determinar la conveniencia de reducir el diferencial de precios finales entre los distintos tipos de tabaco a través de ajustes en los impuestos especiales.

Otra medida que propone el Comité en el ámbito del tabaco es gravar el cigarrillo electrónico, ahora sólo gravado con el IVA, con una tasa similar a la de las labores del tabaco. Su recomendación se fundamenta en que este tipo de productos, consumidos principalmente entre la población más joven, puede derivar en un mayor consumo de productos del tabaco y similares al contener nicotina, proponiendo un gravamen de 0,15€/ml al líquido en general, idéntico al promedio de la UE, y 0,006€/mg a la nicotina. Se estima que este impuesto tendría un impacto recaudatorio reducido, 35 millones de euros, pero supondría un tipo medio de gravamen del 35,6%, inferior al de las labores del tabaco.



Bebidas azucaradas

En el caso de las bebidas azucaradas, el documento expone la problemática actual con relación al sobrepeso y la obesidad como uno de los principales problemas de salud tanto a nivel mundial como nacional. El documento aporta datos de la OCDE que apuntan que en el año 2015, el 54% de la población adulta en los países de la OCDE tenía sobrepeso y alrededor del 19,5% de la población tenía obesidad. Los datos de España reflejan que el 48% de la población adulta tenía sobrepeso en 2011 y el 25% de los niños tenía sobrepeso.

El documento asocia el aumento de estas cifras, en parte, al consumo de azúcar, destacando las grandes cantidades de azúcar de las bebidas azucaradas.

También destaca las recomendaciones de la OMS dirigidas a gobiernos desarrollados con énfasis en los impuestos sobre las bebidas azucaradas.

A continuación, se muestran diferentes ejemplos de países o regiones que han llevado a cabo políticas en base a dichas recomendaciones, como Cataluña, Francia, Reino Unido Bélgica o Finlandia.

La evidencia empírica disponible mostrada en el estudio dice que la elasticidad del precio de la demanda de bebidas azucaradas se encuentra entre un -0,9 y -1,3 (OMS, 2015). En el caso de España esta elasticidad es de -1,12 según las estimaciones de Romero-Jordán y Sanz-Sanz (2018). Por lo tanto, entienden que el impuesto reduciría el consumo.

Por ese motivo, el Comité recomienda la articulación a través de un impuesto especial con un componente fijo que pudiera graduarse en función de las unidades físicas que generan el efecto dañino en la salud.

El resultado esperado de la introducción de este tipo de tributos, combinado con el efecto del reciente incremento del IVA, defienden que supondría una reducción en el consumo excesivo de azúcar. Esta disminución pudiera traducirse en el medio y en el largo plazo en una contribución a la reducción de los problemas de sobrepeso, en particular de niños, jóvenes y adolescentes, y en una disminución de las enfermedades ligadas al consumo excesivo de bebidas azucaradas.



Fiscalidad Medioambiental

El segundo de los capítulos del informe se centra en analizar una de las características distintivas del sistema fiscal español que es, a juicio del Comité, el “reducido peso” de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Tanto es así que el grupo de expertos considera en su análisis que hasta el momento “la fiscalidad medioambiental española ha permanecido ajena a la importancia del problema”. Para solventar esta situación, el Comité recuerda que el fin último de este tipo de impuestos es hacer efectivo el principio de “quien contamina paga” y, por ende, tienen también una finalidad correctiva, ya que, al trasladar la variable medioambiental sobre los bienes y servicios, hacen posible que los agentes económicos tomen decisiones más eficientes desde el punto de vista medioambiental.

Antes de entrar en el desglose de cada una de las medidas propuestas, el Comité hace una salvedad importante: 1) las propuestas que se recogen en el informe responden a la premisa fundamental de la racionalidad medioambiental; 2) a la necesidad de coordinación y complementariedad de los instrumentos fiscales con el contexto regulatorio medioambiental; y, por último, sus planteamientos quieren preservar el principio de efectividad, debiendo ser un criterio básico para la definición y aplicación de estas figuras.

En todo caso, merece la pena señalar que el grupo de expertos ha recalcado que en su análisis han tenido en consideración experiencias significativas de otros países, así como las aportaciones de comisiones de expertos. Todo ello les ha permitido proponer lo que consideran son “medidas viables desde un punto de vista administrativo y de gestión”, un punto que han remarcado en todo momento. No obstante, por muy viables que sean las propuestas, el Comité advierte, a su vez, que esto último no debe confundirse con que deban tener una aplicación inmediata sin antes considerar la coyuntura y los impactos socioeconómicos.

Un punto muy relevante señalado por los 17 expertos es el relativo a la recomendación de utilización de compensaciones para atenuar posibles efectos regresivos. En concreto, creen que podrían concretarse en transferencias directas y subsidios para incentivar el cambio de equipamientos relacionados con las emisiones de contaminantes. Además, en su análisis también contemplan soluciones para los eventuales impactos que podrían tener estos impuestos sobre la competitividad, frente a países que no cuenten con medidas correctoras equivalentes. Para ello proponen otros instrumentos de política complementarios como el ajuste en frontera o la introducción de compensaciones sectoriales, con la posible utilización de una parte de la recaudación obtenida por las propuestas correspondientes para atenuar los eventuales efectos negativos sobre la competitividad de las empresas.

Sobre estos tres pilares, el Comité desarrolla una serie de propuestas y recomendaciones que se clasifican en cuatro grandes áreas:

01 Favorecer la electrificación sostenible

02 Fomentar un modelo de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica

03 Favorecer los objetivos de la economía circular

04 Medidas dirigidas a la incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua



Favorecer la electrificación sostenible (medidas 1-3)

Orientadas a ordenar la tributación en el sector de la energía eléctrica y garantizar al máximo la eficiencia energética, incluyendo algunas reflexiones sobre la energía de origen nuclear. Bajo este epígrafe, el Comité busca reflexionar sobre la reducción de impactos medioambientales negativos asociados a la generación eléctrica y, más concretamente, sobre las emisiones de GEI y, en menor medida, con otros contaminantes atmosféricos como el NOx; con la gestión de residuos radioactivos y el desmantelamiento de la capacidad nuclear; con los impactos sobre el territorio de instalaciones eólicas y solares en continua expansión; y con los efectos sobre el medio natural (incluyendo el uso de recursos) de los aprovechamientos hidráulicos.

El Comité sostiene en su análisis que, en el caso de los GEI, **“no hay margen para la alternativa impositiva porque el sector eléctrico ya se encuentra sujeto al EU ETS y, en caso contrario, se produciría superposición de instrumentos y doble pago por emisión de contaminantes”**.

 //01 **Propuesta 1. Supresión del impuesto sobre el valor de la producción eléctrica:** El grupo de expertos recuerda que la tributación estatal sobre la generación eléctrica se compone del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), que grava la producción e incorporación de electricidad al sistema. Esta figura, que se creó para reducir el déficit de tarifa, a juicio del Comité, “no diferencia según los efectos medioambientales de las distintas tecnologías de generación eléctrica y perjudica doblemente la transición ecológica al dificultar la electrificación”.

 //02 **Propuesta 2. Introducción de medidas para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos propios autonómicos con efectos sobre el sector eléctrico:** A lo largo de los años, no han sido pocas las comunidades autónomas que han decidido gravar ciertas emisiones. Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Murcia y Comunidad Valenciana son algunas de las que menciona el Comité, aunque advierte que, pese a su pertinencia, la incidencia de estos tributos sobre el sector eléctrico es “limitada”. También tiene en cuenta el informe un segundo grupo de tributos que grava las instalaciones de generación además de los tributos sobre la energía hidroeléctrica. Para todos estos tributos se recomienda una reforma de la tributación propia autonómica. Asimismo, se insta a reflexionar a los decisores políticos estatales y autonómicos sobre el papel, adecuación y reforma de las actuales figuras tributarias y no tributarias que recaen sobre la generación nucleoelectrónica española de forma que se garantice una completa cobertura de los elevados costes vinculados a la operación y desmantelamiento de sus instalaciones y a la gestión de los residuos nucleares.

 //03 **Propuesta 3. Modificaciones en el IEE para promover la electrificación y la eficiencia energética:** Para el Comité, estos impuestos han pasado de ser instrumentos con finalidad meramente recaudatoria a jugar un papel central y creciente en la transición ecológica. Por ello, proponen ajustar el actual tipo de gravamen al mínimo establecido por la nueva Directiva de Fiscalidad Energética (DFE) (0,54 €/MWh).



Fomentar un modelo de movilidad compatible con los objetivos de la transición ecológica (medidas 4-11)

A lo largo de este epígrafe se avanzan diferentes medidas tributarias que pueden jugar un papel fundamental sobre el transporte y sobre el gas natural. Medidas que contemplarían importantes subidas en la tributación medioambiental de los combustibles fósiles. Todo ello a fin de lograr que el transporte, al no estar dentro de los denominados sectores difusos (no sujetos al EU ETS) -salvo en el caso de la aviación-, cumpla con un doble mandato: por un lado, cumplir con la propuesta de Fit for 55 de reducción de emisiones; y, por otro, seguir lo marcado por el PNIEC, con el que se quiere lograr una reducción del 33% en las emisiones de GEI del sector entre 2020-2030. En palabras del propio Comité, las propuestas de esta sección “deben interpretarse como un todo interrelacionado que busca la incentivación del cambio modal mediante la correcta incorporación de costes, la adecuación del parque de vehículos a los objetivos medioambientales de corto, medio y largo plazo, y la promoción del desarrollo e implantación de tecnologías más favorables”.



Propuesta 4. Tributación de combustibles de aviación, marítimos y agrarios: El Comité recomienda la introducción gradual de estas medidas al queroseno de aviación, al transporte marítimo y al gasóleo agrícola, al considerar que hasta el momento apenas han estado sujetos a políticas tributarias medioambientales y, por tanto, no se han visto incentivados a un menor uso de productos contaminantes ni al desarrollo e implantación de alternativas tecnológicas más limpias. No obstante, de manera paralela también recomienda el uso mayoritario de los ingresos obtenidos para compensaciones sectoriales y para el desarrollo y la adopción de tecnologías limpias.



Propuesta 5. Igualación de la fiscalidad de diésel y gasolina de automoción: Esta propuesta, con una clara fundamentación y alineada con el contenido de la nueva DFE, aboga así por igualar las accisas aplicadas sobre la gasolina y el diésel de automoción. El Comité sostiene que, puesto que el mínimo propuesto por la nueva DFE para la gasolina está por debajo del actualmente existente en España (0,359 frente a 0,474 €/litro), a diferencia de lo que ocurre con el diésel (0,391 frente a 0,379), esta simulación contempla la igualación de la accisa del diésel con la actual de la gasolina. En el caso del diésel de automoción no residencial, se mantiene la actual devolución por usos profesionales de 0,049 €/litro. Tras analizar los efectos distributivos de esta propuesta, que muestran un perfil tendente a la regresividad, los expertos plantean, a su vez, la devolución de parte de la recaudación adicional generada mediante transferencias de suma fija a los hogares de las cinco decilas de renta más baja de forma que, en media, el conjunto de dichos hogares no se vea afectado por la subida del impuesto. En concreto, calculan que de media la transferencia por hogar necesaria sería de 22,7€, con un coste total de 212,67 millones de euros, equivalente al 8,11% de la recaudación adicional generada por la propuesta.



Propuesta 6. Aumento general de la fiscalidad de hidrocarburos: Los compromisos marcados por la anunciada revisión de la DFE de Fit for 55 sirven al Comité para proponer marcar una senda de incentivos tributarios graduales, aunque crecientes en el gas natural, y en los carburantes de automoción. De hecho, los autores del informe concluyen que para frenar la emisión de gases nocivos al medio ambiente se deben acometer cambios en las fiscalidad del gas. En concreto, se simula el impacto de la aplicación de la accisa mínima sobre el gas natural de la propuesta de DFE, así como la introducción de un precio del carbono de 50 €/tCO₂ y del FNSSE. Según sus cálculos, el conjunto de impactos de la aplicación exclusiva de la accisa mínima se traduciría en un incremento recaudatorio de 634 millones de euros, mientras que la incorporación de los añadidos tributarios supondría un incremento recaudatorio de 3.236 millones de euros, casi el triple de la recaudación inicial simulada, según sostienen los expertos. Finalmente, el Comité asegura en su análisis que se observa un importante impacto sobre los precios del gas natural, que ocasiona, por ende, “una significativa reducción de consumos y emisiones”.

Situación actual de la fiscalidad energética en la UE-27

País	Gasolina			Diésel automoción			Electricidad			Gas natural		
	IE c€/l	IVA %	Total c€/l (EU-27)	IE c€/l	IVA %	Total c€/l (EU-27)	IE (No R) €/MWh	IVA %	Total €/MWh (EU-27)	IE (No R) €/GJ	IVA %	Total €/GJ (EU-27)
Alemania	69	16	91,5 (106,1)	50,1	16	69,5 (96,7)	20,5 (15,37)	19	160,8 (188,7)	1,5 (1,1)	19	4,29 (77,4)
España	47,4	21	72,3 (83,9)	38	21	60,2 (83,8)	6,0 (4,0)	21	109,7 (128,7)	0,65 (0,15)	21	5,5 (100,1)
Francia	69,1	20	95,4 (110,7)	60,9	20	84,9 (118,1)	22,5 (22,5)	20	64,9 (76,2)	2,3 (2,3)	20	6,0 (108,6)
Holanda	82,1	21	114,2 (132,5)	53	21	78,8 (109,7)	124,3 (124,3)	21	-12,1 (-14,2)	12,3 (12,3)	21	16,5 (298,7)
Italia	72,8	22	102,8 (119,2)	61,7	22	88,9 (123,7)	22,7 (12,5)	10	89,6 (105,1)	1,2 (0,3)	10	8,2 (147,5)
Polonia	36,8	23	60,5 (70,2)	32,5	23	55,3 (77)	1,1 (1,1)	23	57,1 (67,0)	0,3 (0,3)	23	2,4 (44,1)
Portugal	66,8	23	98 (113,7)	51,3	23	78,7 (109,5)	1,0 (1,0)	23	104,9 (123,1)	1,7 (1,7)	23	7,0 (125,9)
Rumanía	36,9	19	56,1 (65,1)	33,9	19	52,6 (73,2)	1,1 (0,5)	19	41,1 (48,2)	0,3 (0,2)	19	1,42 (25,6)
Suecia	61,1	25	94 (109,1)	43,2	25	78,2 (108,8)	34,0 (0,6)	25	68,2 (80,0)	8,3 (1,6)	25	14,8 (266,9)
UE-27	60,3	20,6	86 (100)	48,3	20,6	71,9 (100)	19,1 (14,1)	19,0	85,2 (100)	1,9 (1,6)	19,0	5,5 (100)

Fuentes de datos: Carburantes: MITECO (2021) Precios de Carburantes y Combustibles. Datos de septiembre de 2021; Electricidad y Gas Natural: Comisión Europea (2021). Excise Duty Tables. Part II. Energy Products and Electricity. Para el gravamen total se consideran datos de la carga fiscal total sobre electricidad y gas natural de Eurostat (2021) Energy Database. Prices of Natural Gas and Electricity. Notas: La media de la UE-27 se calcula como la media ponderada por población de los impuestos aplicados.

//07

Propuesta 7. Modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) para favorecer una flota de vehículos sostenible: Esta propuesta pretende resolver, en primer lugar, los problemas experimentados por el IEDMT desde su conversión en 2009 en un impuesto sobre las emisiones de CO2 por km asociadas al vehículo adquirido. En particular, la falta de actualización de la tarifa del impuesto para adaptarse a la evolución tecnológica. Así, el Comité sugiere como primera modificación la extensión del número de tramos y la subida de los tipos impositivos para incentivar la compra de vehículos de bajas emisiones. Además, tomando como modelo el actual impuesto de matriculación holandés, contempla la sustitución del actual gravamen ad-valorem sobre el precio por uno unitario.

//08

Propuesta 8. Configurar el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) para penalizar a las tecnologías más contaminantes: Este impuesto grava anualmente la titularidad de los VTM en consideración a diversos indicadores (potencia fiscal, carga útil, cilindrada, etc.) que determinan las cuotas anuales exigibles. Este impuesto es compatible con las tasas por regulación o control del tráfico y con precios públicos por el estacionamiento en vías públicas. Asimismo, es preciso también recordar que Cataluña creó en 2017 el impuesto sobre emisiones de CO2 de los vehículos de tracción mecánica. Al hilo de lo anterior y partiendo de la base de que España cuenta con un parque automovilístico “envejecido y dieselizado”, según recalca el Comité, se propone sustituir el gravamen en función de la potencia fiscal por indicadores representativos del daño medioambiental.



//09

Propuesta 9. Creación de un tributo municipal sobre la congestión en determinadas ciudades: El informe no solo pone de manifiesto los altos costes que tiene para las empresas españolas la congestión que sufren las ciudades (840 millones), sino que además sostiene que el tráfico causa la mayor parte de las partículas en suspensión, dos tercios de las emisiones de NOx y prácticamente la totalidad de las emisiones de compuestos orgánicos volátiles (COV). Y lo que es peor, para solucionar esto las impositivas o alternativas regulatorias mencionadas anteriormente resultan ineficaces. Para ello proponen la introducción de un tributo sobre los vehículos que varíe, según el volumen de tráfico, en función de la localización y hora del día, ya que ello permitiría abordar los problemas de congestión y contaminación local de forma coste-eficiente. Ciudades como Singapur, Londres, Milán o Estocolmo, todas ellas con gravámenes por congestión vigentes, son el modelo a seguir a los ojos del Comité.



//10

Propuesta 10. Consideración de mecanismos tributarios para el pago por uso de determinadas infraestructuras viarias: El grupo de expertos sostiene que dichos tributos deben adoptar la forma de pagos relacionados con la distancia recorrida mediante dispositivos electrónicos, al tiempo que señala que, para contribuir a la cobertura de los costes de las infraestructuras de transporte, los pagos por uso constituyen aproximaciones más eficientes y transparentes a este fin.



//11

Propuesta 11. Creación de un impuesto sobre los billetes de avión: El Comité sigue las directrices contenidas en la propuesta de nueva DFE, que contempla gravar el queroseno utilizado como combustible en la aviación con un tipo impositivo mínimo de 10,75 €/GJ y un período transitorio de 10 años. Asimismo, se recomiendan tributos adicionales para incorporar los costes medioambientales en los billetes de avión en aras de moderar la demanda. No obstante, el Comité no es ajeno al peso que tienen las actividades turísticas en España, por lo que recomienda una especial atención a los impactos de esta propuesta, al tiempo que propone destinar parte de la recaudación para compensar al sector y favorecer el desarrollo e implementación de tecnologías menos gravosas desde un punto de vista medioambiental.



Favorecer los objetivos de la economía circular (medidas 12-16)

El Comité incorpora, bajo la finalidad de introducir la circularidad, una serie de medidas que pueden provocar una reducción en el uso de materiales y en la degradación del medio ambiente y/o, en paralelo, que refuercen el reciclaje y la reutilización. No obstante, vuelve a destacar la llamada de atención por parte de los expertos ante la ausencia de datos disponibles que permitan establecer simulaciones y determinar qué instrumentos de intervención puedan ser los más idóneos.



//12

Propuesta 12. Intensificación y extensión de los tributos de la Ley de residuos y suelos contaminados: El Comité centra sus propuestas en tres modalidades: sistemas de pago por generación de residuos, impuestos sobre entrega de residuos e impuestos sobre extracción de ciertos materiales. En este sentido, figuran en la propuesta los dos nuevos tributos que contempla el proyecto de ley, el cual será definitivamente aprobado en abril. Por un lado, el impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero y a la incineración. Por otro, el impuesto sobre los envases plásticos no reutilizables. Respecto al primero, el Comité recomienda aumentar progresivamente los tipos impositivos, teniendo en cuenta el coste de las alternativas que se pretenden fomentar, con el fin de generar un cambio efectivo de conductas en el tratamiento de residuos. Y se avisa también del riesgo de que con la implantación de este impuesto proliferen episodios de gestión y vertido ilegal de residuos.

En relación con el segundo tributo, el Comité sugiere extenderlo a otras categorías de envases plásticos, o bien establecer figuras específicas para distintos tipos de envases de plástico desechables, poniendo énfasis en la reducción de envases y el uso de alternativas más ecológicas (por ejemplo, con materiales reciclados). El impuesto debería además considerar las distintas características de los envases, aplicando, según el caso, cambios en el tipo impositivo o reducciones en la base imponible, así como el potencial de los sistemas de depósito, devolución y retorno (SDDR), cuya existencia está condicionada al cumplimiento de los objetivos de recogida, con el fin de evitar la sobreregulación. El Comité menciona también la posibilidad de vincular la extensión del impuesto al nivel de progreso en los objetivos medioambientales, lo cual podría redundar en una mayor efectividad de los actuales sistemas RAP. Por último, el Comité no aconseja un tipo impositivo uniforme a todos los envases, ni cree conveniente utilizar el mismo tipo que se aplica a plásticos de un solo uso sujetos a sistemas de responsabilidad ampliada del productor (RAP).

 //13**Propuesta 13. Reformulación de la tributación municipal de residuos para vincularla a sistemas de pago por generación:**

Esta propuesta persigue actuar ante el incumplimiento por parte de España sobre los objetivos de reciclaje y reducción del peso de residuos fijados por la UE. El pago por generación permite materializar el principio de 'quien contamina paga', ajustando el importe del tributo según la cantidad y tipo de residuos generados, incentivando su reducción y recogida separada, permitiendo a su vez ampliar los ingresos municipales por valorización. Esta medida está estrechamente vinculada con el futuro impuesto sobre el depósito en vertedero, puesto que las entidades locales trasladarán el incentivo hacia los hogares y empresas por dos vías: exigiendo recogidas selectivas de residuos, y estableciendo una tasa en el plazo de dos años que cubra los costes de la gestión de residuos que incluya recogida, transporte y tratamiento, cuya cuantía dependa de los residuos generados (como así está previsto en la Ley de residuos). El Comité estima que un incremento lineal de las tasas de residuos como alternativa al pago por generación, generaría impactos distributivos de renta más regresivos.

 //14

Propuesta 14. Creación de un impuesto sobre extracción de áridos: En línea con los marcos desarrollados en hasta catorce países de nuestro entorno europeo (que habrían contribuido a reducir el uso de recursos vírgenes), se plantea por tanto poner el foco en la imposición a la extracción de áridos cuya recaudación se cifra en 426 millones de euros, considerando los últimos datos agregados disponibles de consumo de áridos en 2019 e importando la base imponible del modelo actual británico: 2,35 euros por tonelada. Aun con ello, el Comité advierte que ese importe podría ser menor a medida que el uso de reciclados se vea incrementado (posibilidad a la que ve gran recorrido en nuestro país dado el bajo nivel comparado de uso de materiales reciclados y secundarios respecto a nuestro entorno).

 //15

Propuesta 15. Creación de un impuesto sobre fertilizantes nitrogenados: Conscientes del contexto de riesgo localizado atribuible a los fertilizantes en nuestro país, se proponen dos acciones complementarias: por un lado, elevar el tipo de IVA actual de dichos productos (ahora mismo, reducido) y, por otro, la creación de un impuesto sobre el nitrógeno que estos contengan. Para ello, proponen considerar los datos de emisiones de NH₃, NO_x y N₂O atribuibles a los fertilizantes inorgánicos de consumo agrícola y cruzarlos con el precio, la demanda y el porcentaje de nitrógeno incluido en cada fertilizante, estableciendo una base imponible diferenciada por categoría cuyo impacto recaudatorio agregado se situaría en el entorno a los 280 millones de euros. En todo caso, el Comité advierte de la especial sensibilidad del sector agrícola a los procesos de transformación que están teniendo lugar, por lo que también insta a los legisladores a establecer mecanismos compensatorios y una adecuada transmisión de la corrección de estos costes medioambientales hacia los consumidores.

 //16

Propuesta 16. Extender y armonizar la fiscalidad sobre ciertas emisiones de las grandes instalaciones industriales y ganaderas: Con el fin de seguir avanzando en la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, el Comité propone una introducción gradual de un impuesto que grave las emisiones de metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O), monóxido de carbono (CO), amoníaco (NH₃), óxidos nitrosos (NO_x) y compuestos orgánicos volátiles distintos del metano (COVDM) generadas por los grandes complejos industriales, así como las emisiones de CH₄, N₂O y NH₃, pues tanto la industria como la ganadería fueron los principales emisores de estos contaminantes de acuerdo con los datos disponibles en 2019. Se calcula que la recaudación por este impuesto se situaría en torno a 615 millones de euros. Como algunas comunidades autónomas ya cuentan con tributos propios sobre algunas de estas emisiones, el grupo de expertos recomienda el mantenimiento de los tributos regionales existentes y la introducción de un impuesto de ámbito estatal con tipos mínimos y con cesión íntegra a las CC.AA. de la recaudación y capacidad normativa para aumentar el nivel mínimo de imposición.

Por otra parte, el Comité recomienda la devolución de una parte de la recaudación del gravamen para facilitar la adopción de tecnologías más favorables desde una perspectiva medioambiental, y sugiere la incorporación de bonificaciones fiscales que se basen en la utilización de la mejor tecnología disponible o de mejores técnicas de operación.



Medidas dirigidas a la incorporación de costes medioambientales asociados al uso del agua (medidas 17-19)

Bajo el gran paraguas del reto climático, y una vez la batalla del carbono está en vistas de agotarse, la siguiente gran bandera medioambiental será sin duda la huella hídrica. La cuestión del agua se dará además con especial significado en España, dado nuestro tradicionalmente elevado grado de estrés hídrico, así como también por las propias perspectivas que prevé el cambio climático para nuestra latitud. En contraposición a esto, el Comité señala cómo España es de los países con un consumo de agua per cápita más elevado, poniendo el foco en el impacto del sector agrario. Además, los expertos hacen énfasis en otro aspecto que condiciona la implantación de medidas que permitan valorar los costes medioambientales de la huella hídrica: tildan la gobernanza del agua en nuestro país como “particularmente compleja”, al estar involucrados diversos niveles competenciales y no siempre bien coordinados.

Es importante señalar que para este capítulo existe un ejercicio previo y muy reciente, elaborado por el propio Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico en 2020, que apunta en suma a una necesaria aprobación de una ley que ordene el complejo sistema fiscal del agua actual. De hecho, las tres medidas que plantea el Comité en este punto recogen en gran medida los cinco ejes de acción principales que identificaba el Ministerio hace ahora dos años:

 //17

Propuesta 17. Introducción de medidas de coordinación y cooperación para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos autonómicos sobre los daños medioambientales a las aguas: Con el objetivo de homogeneizar las medidas bajo competencia autonómica, se propone evitar variaciones en los impuestos al saneamiento de las aguas entre municipios dentro de una misma región, así como incentivar la fusión de determinados tributos en aquellas autonomías donde exista un canon específico. En cualquier caso, el Comité advierte, si no, que otra alternativa pasaría por la creación de un impuesto estatal con una modalidad obligatoria sobre la producción de aguas residuales y otra modalidad potestativa sobre infraestructuras hídricas. Respecto a los impuestos que gravan la contaminación, el Comité recomienda poner énfasis en los criterios estrictamente medioambientales para evitar la litigiosidad, así como crear un marco específico para la reutilización directa de las aguas.

 //18

Propuesta 18. Reforma de los tributos asociados a cobertura de costes de infraestructuras hidráulicas: El Comité califica de deficiente la regulación actual asociada a la cobertura de los costes de las infraestructuras hídricas. Por ello, consideran que estos impuestos deben ser revisados de forma que se introduzcan mejoras técnicas tanto en los elementos cualitativos como cuantitativos, pasando de un modelo "de cuotas" a otro de "recuperación de costes" sobre el ciclo del agua.

 //19

Propuesta 19. Creación de un tributo sobre la extracción de recursos hídricos: El Comité propone la creación de un impuesto estatal sobre la captación de agua, con una configuración sencilla que sirva de incentivo para un uso más eficiente. Fruto de la experiencia en este ámbito, los expertos consideran que debería tratarse de un impuesto estatal no cedido a las autonomías, cuyo hecho imponible podría ser la extracción de agua destinada a cualquier uso y la base, el volumen de agua extraído. Resulta interesante el desdoblamiento que se atreven a plantear en la definición de este tributo, dotándolo de un factor de uso y otro factor de superficie, que tenga en consideración las dificultades de extracción. Asimismo, plantean beneficios fiscales para las aguas regeneradas o, incluso, su no imposición. A fin de racionalizar su desarrollo, los sujetos pasivos serían las propias confederaciones o los titulares de obras hidráulicas que terminarían repercutiendo la carga fiscal a los consumidores finales (salvo en el caso de las aguas subterráneas, donde se trasladaría a los usuarios directamente). La experiencia comparada con países de nuestro entorno, como Dinamarca, han demostrado que este tipo de medidas, si bien supusieron un incremento del precio del agua, arrojaron también una importante reducción de la demanda y una mejora de los niveles de calidad ambiental de las masas de agua. No en balde, el desfase anual en España entre los costes y los ingresos vinculados al ciclo del agua es de casi 4.000 millones de euros.



Imposición Societaria

El Comité de Expertos también se detiene en su análisis en examinar el peso relativo de estas figuras tributarias sobre el total de los ingresos impositivos. Para completar la foto fija de la posición de la imposición societaria en España realizan un recorrido por el contexto jurídico internacional y de la UE.

Según el informe, que analiza también la evolución de este tipo de gravamen, la imposición societaria en España presenta un peso similar en el conjunto de los ingresos impositivos al de las grandes economías de la UE-27. En opinión de este Comité, es **necesario seguir avanzando en el ámbito de la transparencia tributaria** con el objetivo de disponer de la información necesaria que permitiera realizar un análisis más adecuado de la presión fiscal sobre los beneficios de las empresas españolas.

Por otro lado, el Comité recalca que en el debate público emerge con fuerza la significativa diferencia cuantitativa entre los datos agregados de resultado contable de las sociedades y su base imponible gravada en el Impuesto de Sociedades (IS). Al hilo de lo anterior, el informe recuerda que el 1 de enero de 2022 se ha producido la entrada en vigor para España del Convenio Multilateral, acordado en París el 24 de noviembre de 2016 y firmado por España el 7 de junio de 2017. Este hecho supondrá la **modificación automática de al menos 49 de los convenios de doble imposición firmados por España**, aunque potencialmente la cifra podría alcanzar 88 convenios, de los 98 en vigor. Cabe señalar también que el 20 de diciembre de 2021 la OCDE publicó las **reglas preliminares propuestas de cálculo para fijar una tributación mínima para las entidades multinacionales** ("Pilar II"). Así, esta tributación efectiva mínima la aplicaría un Estado a sus entidades residentes nacionales sobre las rentas obtenidas por todas sus entidades filiales y establecimientos permanentes de una determinada jurisdicción fiscal extranjera, aplicando un **recargo o gravamen adicional por la diferencia entre el tipo mínimo (15%) y el tipo efectivo en esa jurisdicción extranjera**.

Además de la relevancia de estos recientes acuerdos y avances de coordinación en el ámbito de la OCDE-G20, el informe recuerda que también ha habido otras propuestas en la UE, con carácter de recomendación y, por tanto, **sin estatus legal ("soft law")**, con potencial incidencia directa en el IS en España. A este respecto, el Comité considera que se deben considerar para su análisis la recomendación sobre el tratamiento nacional de las pérdidas de las pymes durante la recuperación económica; la propuesta legislativa para abordar las oportunidades de planificación fiscal agresiva relacionadas con el uso de **empresas ficticias o "shell companies"** (ATAD 3); la propuesta legislativa para la creación de una **desgravación de la deuda y el capital (DEBRA)**; o la propuesta legislativa para la publicación de los tipos impositivos efectivos pagados por las grandes empresas, basada en el Pilar II.



El Comité estima que la aplicación del Pilar II en la UE supone, en la práctica, **añadir una imposición societaria adicional**. Esta nueva tributación societaria pudiera incorporarse en España mediante un gravamen específico, distinto, o bien a través del propio IS actual, solución ésta que a priori pudiera parecer más transparente y sencilla de aplicar, pero cuya implementación en la práctica es aún difícil de valorar ya que su articulación definitiva está pendiente de ser acordada en la UE. No obstante, la complejidad que supone la aplicación del acuerdo, así como **la incertidumbre sobre su efectividad, aconsejan moderar las expectativas** sobre la contribución final del mismo a incrementar la suficiencia recaudatoria del sistema tributario español.

El Comité considera que la reforma de la **imposición societaria debiera contribuir a mejorar la competitividad, la capacidad de innovación y el dinamismo empresarial**, con el objetivo último de impulsar el crecimiento potencial de la economía española cuyas perspectivas de medio plazo son modestas de acuerdo con las estimaciones de la Comisión Europea.

En este sentido, el Comité estima que, si el legislador decide aumentar la tributación efectiva de las sociedades, los efectos de estos **incrementos sobre la inversión y el empleo** debieran estimarse o calibrarse con la mayor precisión cuantitativa posible. Además, remarca que debe tenerse en cuenta la **elevada prociclicidad** observada tanto de los beneficios empresariales como de las bases gravables en el IS.

Por último, el grupo de expertos insta a **garantizar la seguridad jurídica** por parte del contribuyente y la existencia de confianza legítima, motivo por el que recomienda que toda eventual **reforma de la imposición societaria debiera tener entre sus objetivos la permanencia** de los principales componentes del tributo en un horizonte temporal amplio con el objetivo de reducir la incertidumbre de los agentes económicos.



Residencia de las personas jurídicas (medidas 20-21)

La normativa del IS no plantea, en principio, según el Comité, especiales problemas y no parece necesario modificar los existentes o introducir nuevos puntos de conexión. Sin embargo, sí que se recomienda introducir en la normativa del IS **una concreción del concepto de sede de dirección efectiva**. A continuación, se detalla el alcance de las propuestas:

//20

Propuesta 20. Concretar la Sede de Dirección Efectiva: Esta propuesta servirá para aclarar, en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el concepto de sede de dirección efectiva, introduciendo criterios adicionales tales como el lugar de reunión del consejo de administración u órgano equivalente, donde desarrollen habitualmente su actividad el CEO y otros ejecutivos, la localización de la oficina central o donde se lleve el día a día de la gestión de la entidad.

//21

Propuesta 21. Integración del Establecimiento Permanente en la normativa del IS: El Comité propone la integración del establecimiento permanente (concepto y cuantificación del gravamen sobre los beneficios obtenidos por estas empresas) en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Ello se llevaría a cabo reformando el artículo 7.1 de la vigente LIS para añadir: "...cuando tengan su residencia o establecimiento permanente en territorio español". La integración debería conllevar la supresión de los actuales ajustes establecidos en la Ley del Impuesto de la Renta sobre los No Residentes (IRNR) sobre no deducibilidad de intereses y cánones pagados a la casa central, aplicando en su caso las limitaciones establecidas al respecto en la Ley del IS (limitación a la deducibilidad de intereses o regulación de los híbridos).



Utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso (medidas 23-24)

El Comité define a las **sociedades pantalla** como aquellas que cumplen los requisitos meramente formales para su constitución y registro en un determinado país, pero cuya actividad económica real se desarrolla en otro. Su función es ocultar la titularidad de bienes y derechos o tributar en una jurisdicción beneficiosa. Algunos tipos de sociedades son especialmente idóneos para cumplir esta función instrumental: las entidades patrimoniales, en las que más de la mitad del activo no está afecto a ninguna actividad económica; y las sociedades de mera tenencia de bienes.

En materia de fiscalidad internacional es habitual el uso de sociedades pantalla como instrumento de abuso de un **convenio de doble imposición (CDI)** entre dos Estados (práctica comúnmente conocida como treaty shopping). Frente a ello, se han ido desarrollando normas antiabuso en los convenios marco de la OCDE y de EEUU para determinar la instrumentalidad de la sociedad y la exclusión de los beneficios cuando los socios no son residentes o no tienen un "motivo económico válido" para estar constituidas en ninguno de los Estados firmantes del CDI.

En el ámbito de la UE, este aspecto se regula en diversas Directivas y normas antiabuso específicas, sin perjuicio de las normas antiabuso internas de los Estados Miembros. En Derecho español se establecen para los casos de abuso cláusulas de limitación de beneficios en el Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR).

El Comité señala que la **futura Directiva antiabuso (ATAD 3)** será esencial en materia de lucha contra sociedades interpuestas, concretamente las sociedades fantasma (en inglés, shell company). El pasado **agosto terminó la fase de consulta pública** y la propuesta de regulación por parte de la Comisión Europea (CE) se espera próximamente. Para el Comité, la necesidad de una nueva normativa antiabuso refleja la **insuficiencia de las soluciones actualmente disponibles**.

 //23 **Propuesta 23. Entidades patrimoniales:** Revisar la regulación de las entidades patrimoniales, bien en general o en especial atención a las sociedades unipersonales y familiares carentes de actividad económica. Mantener su condición formal de sujetos pasivos del IS sometiéndoles a un régimen de transparencia fiscal obligatoria. Establecer mecanismos para evitar o corregir la doble imposición respecto a los dividendos.

 //24 **Propuesta 24. Sociedades de mera tenencia de bienes:** Ante las sociedades holding, SICAV, ETVE o sociedades de arrendamiento se señalan dos alternativas:

- Mantener la regulación actual, priorizando y reforzando el control tributario;
- Mantener la regulación actual a la espera de la futura transposición de la ATAD.



Base imponible del Impuesto de Sociedades

El análisis de la base imponible del IS que ha hecho el Comité tiene como objetivos principales valorar su consistencia interna y si los ajustes extracontables cumplen o no la finalidad tributaria que motivó su establecimiento, y si como resultado de estos ajustes se contribuye a gravar la capacidad económica del contribuyente minimizando las distorsiones. Este análisis se desarrolla en el marco de una creciente armonización desde foros internacionales como la OCDE y desde la UE.



Sistema de ajustes al resultado contable (medida 25)

El Comité considera que los ajustes fiscales en el IS no deben impedir una medida adecuada de capacidad económica del contribuyente. Por tanto, proponen: hacer un esfuerzo de clarificación; evitar que los ajustes fiscales sean una fuente de distorsiones y efectos no deseados en la actividad económica; y articularlos de la forma más sencilla posible para contribuir al objetivo de simplificación del sistema tributario.

 //25 **Propuesta 25. Sistema de ajustes fiscales:** Mantener el sistema actual de determinación de la base imponible del IS. Sin embargo, es necesario evaluar individualmente cada uno de los ajustes contables en función de su eficacia para alcanzar sus objetivos y con vistas a la reducción de su número.



Tratamiento de las rentas externas y la corrección de la doble imposición internacional (medida 26)

Se examinan las distintas alternativas para una posible reforma del sistema de ajustes que supone el tratamiento de las rentas externas y la corrección de la doble imposición internacional. Entre las principales preocupaciones del Comité destacan: que las rentas no tributen en ningún estado (stateless income); y el limitado alcance de las reformas que se realicen a nivel interno. El Comité aboga por una reforma de la LIS que garantice la tributación efectiva.

 //26 **Propuesta 26. Revisión de los artículos 21 y 22 LIS:** Evaluar los efectos recaudatorios y económicos de la última reforma del artículo 21, que reduce al 95% la exención sobre determinados dividendos y plusvalías, y considerar posibles alternativas. Asimismo, ajustar el porcentaje de propiedad, pasando del 5 al 10% y ampliando el periodo de tenencia o participación a 2 años. Establecer progresivamente el requisito de exigencia de tributación efectiva de acuerdo con las propuestas de tipo mínimo, y en coherencia con ellas.



Reglas de amortización fiscal (medida 27)

El Comité considera necesario realizar en el IS una actualización de los coeficientes fiscales de amortización de los activos empresariales. Señalan que debe basarse en evaluaciones rigurosas y lo más caso a caso posible, actualizando la estimación de la vida útil o la tasa de depreciación económica de los activos. Al mismo tiempo, a pesar de los avances en los últimos años, se propone simplificar al máximo la articulación de las reglas de amortización fiscal, tomando la depreciación lineal como el método general.

 //27 **Propuesta 27. Actualización de los coeficientes fiscales de amortización de los activos empresariales:**

- Revisar periódicamente las tablas de coeficientes fiscales de amortización de los activos empresariales con el objetivo de ajustarlas y mantenerlas actualizadas.
- Simplificar los métodos de amortización fiscal.
- Prestar especial atención a la revisión de los criterios de amortización fiscal aplicados sobre los activos intangibles.
- Introducir un período de 10 años de regímenes de amortización acelerada, o de libertad de amortización, en aquellos activos que el legislador considere contribuyan a la transición energética o la sostenibilidad medioambiental (especialmente en el sector del transporte).



Compensación de bases imponibles negativas (BINs) (medida 28)

El derecho de compensación de las bases positivas de un año con las negativas de años anteriores permite una mayor adecuación a la capacidad económica real. Las simulaciones, los estudios comparados y la necesidad de disponer de un mecanismo de BINs que no discrimine por tamaño de empresa, lleva al Comité a decantarse por la extensión del actual tipo general del 70% como límite de compensación para todos los contribuyentes y por la eliminación del sistema de franquicia.



Propuesta 28. Compensación de BINs:

- Eliminar el sistema de franquicia que permite compensar BINs sin límite hasta 1 millón de euros.
- Establecer un porcentaje único de compensación de BINs para todas las sociedades. Se propone establecer el límite general actual del 70% de la base imponible previa (sin limitación de ejercicios).
- Eliminar la posibilidad de compensar BINs a aquellas sociedades a las que se revoca el NIF.



Gastos fiscalmente no deducibles (medida 29)

El resultado contable de la entidad es el punto de partida de la base imponible del IS. Es un consenso que, conforme al principio de capacidad económica, a partir de esa cifra deben eliminarse los gastos necesarios para la obtención del rendimiento. No obstante, las posibles deducciones deben evitar las prácticas defraudatorias. Una de las mayores preocupaciones del Comité es que los contribuyentes con una elevada capacidad económica eludan la progresividad del IRPF refugiándose en una sociedad.



Propuesta 29. Limitación de gastos deducibles: Introducir una norma antiabuso extendiendo los supuestos de gastos no deducibles (artículo 15 de la LIS), introduciendo un ajuste fiscal positivo que limite la deducción de gastos personales o para bienes improductivos sin relación con la actividad.



Sesgo al endeudamiento (medida 30)

El Comité considera que la deducibilidad de los gastos financieros frente a la no deducibilidad del capital propio distorsiona la estructura financiera de las empresas induciéndolas al endeudamiento. Para corregir el sesgo se propone permitir la deducción fiscal del coste de oportunidad que supone la financiación con fondos propios. Este mecanismo se conoce como ACE (acrónimo de *Allowance for Corporate Equity*) y se alinea con la futura propuesta de Directiva UE DEBRA (acrónimo de *Debt Equity Bias Reduction Allowance*).



Propuesta 30. Mitigación del sesgo al endeudamiento:

- Diseñar una deducción de naturaleza ACE con el objetivo de alinearse con las medidas que plantea la propuesta DEBRA.
- Introducir esta deducción sin necesidad de modificar los tipos de gravamen, sino con la eliminación de las reservas de capitalización y de nivelación.
- Mantener la actual deducibilidad fiscal de los gastos financieros a la espera de conocer las iniciativas de la UE que puedan modificarla.



Beneficios fiscales y regímenes especiales (medidas 31-32)

Los beneficios fiscales en el IS han de ser excepciones a la norma, ya que su articulación supone distanciarse del principio de capacidad económica del contribuyente y, por lo tanto, deben estar plenamente justificados y evaluados. Su adopción exige que sean sometidos a un proceso de evaluación permanente, y se insta a que se valore la posibilidad de que dichas evaluaciones vinculen al legislador.

Se plantea al mismo tiempo, que la introducción de nuevos beneficios fiscales se haga siempre de manera temporal, y su permanencia en el sistema esté vinculada por una evaluación positiva. Dicha evaluación tendrá que llevarse a cabo trascurrido un determinado periodo después de su introducción. De ese modo, los nuevos beneficios fiscales se establecerían con carácter temporal por defecto, debiendo ser confirmados posteriormente. En caso de una evaluación positiva, estos beneficios fiscales debieran seguir también la regla general e incorporarse en el futuro al calendario de evaluación periódica de los mismos.

 //31 **Propuesta 31. Evaluación permanente de los beneficios fiscales:** Se aprecia la introducción permanente de beneficios, cuando su incorporación respondió a un contexto determinado. Ante ello se plantea evaluar de manera individualizada, independiente y periódica la eficacia del beneficio. Si la evaluación es desfavorable se recomienda su eliminación. La introducción de nuevos beneficios fiscales ha de estar supeditada a un periodo transitorio temporal (se propone 5 años), tras el cual se valorará su idoneidad. En caso de contar con un resultado positivo podrá introducirse en el sistema fiscal.



Patent Box (medida 32)

El Patent Box es una figura introducida en el Impuesto de Sociedades². Tiene por finalidad el fomentto de la actividad de I+D. No obstante, el Comité ha considerado que han de darse 3 circunstancias de manera cumulativa para mantener un régimen Patent Box concreto: la primera, que un incentivo aplicado sobre los resultados de la investigación debe estar justificado; la segunda, que el régimen debe ser proporcional y eficiente en la consecución del objetivo perseguido; la tercera, que la evaluación del incentivo sea necesaria y relevante para considerar el PB una buena práctica.

 //32 **Propuesta 32. Mantenimiento del Patent Box actual:** Mantener su regulación actual, condicionada a una evaluación de su impacto efectivo en los resultados de la actividad innovadora, así como en la creación y fortalecimiento de activos intangibles que tengan un efecto positivo en la competitividad de las empresas españolas.



SICAV: Sociedades de Inversión de Capital Variable (medida 33)

La constitución de una SICAV exige un capital mínimo desembolsado de €2,4 millones y debe contar con un mínimo de 100 accionistas, en coherencia con su naturaleza colectiva. El Comité se inclina por apoyar esta figura societaria y el tipo de gravamen del 1% en el IS del que se beneficia. Señala que se trata de una cuestión de competencia fiscal internacional que debe analizarse, ya que en las jurisdicciones de nuestro entorno existen figuras similares y no tenerla podría derivar en la pérdida de atractivo inversor. También señala que en nuestro sistema fiscal tipos tan reducidos no son exclusivos de las SICAV (ej: fondos de pensiones).

No obstante, el Comité sí que señala algunos retos importantes que plantean las SICAV y que deben ser gestionados. Uno es la tendencia a que un solo accionista (o incluso un pequeño grupo) concentre volúmenes de participación muy elevados, derivando en un fraude ley por el que se desvirtúa la naturaleza colectiva de la SICAV convirtiéndose en una institución para la gestión personal exclusiva de grandes patrimonios. Este problema ya fue analizado por la AIREF en julio de 2020 y fue objeto de regulación por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, pero el Comité considera que hay que ir más allá. El otro gran reto lo plantearía la tributación de los partícipes de las SICAV, gravados en la base del ahorro del IRPF, tanto por la transmisión de las acciones como por los dividendos percibidos. El Comité advierte aquí del abuso de técnicas de dilación de la tributación.

 //33 **Propuesta 33. Evaluar la reforma de la SICAV:** Evaluar si las recientes medidas que afectan a la regulación y el control de las SICAV refuerzan el carácter colectivo de estas entidades, ya que sería una condición necesaria para la existencia de este beneficio fiscal. El Comité también considera necesario examinar los efectos de la competencia fiscal en la localización de las inversiones de residentes españoles en vehículos similares a las SICAV en otras jurisdicciones o Estados de la UE.



La deducción por donativos y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (medida 34)

En este punto el Comité analiza la deducción en la cuota del IS por donativos y programas de apoyo regulados en la Ley 49/2002: los realizados en favor de entidades beneficiarias de mecenazgo (deducción general del 35%); los realizados a actividades prioritarias de mecenazgo (deducción general del 40%); y los programas de apoyo de excepcional interés público (deducción general del 15%), que en los últimos Presupuestos Generales del Estado son un total de 22. El Comité apuesta por una revisión de su eficacia y un análisis comparado y critica la excepcionalidad española por la que resulta incompatible con el régimen de mecenazgo percibir una contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo.

 //34 **Propuesta 34. Donativos y Acontecimientos de excepcional interés público:**

- Mantener la deducción por donativos, pero evaluarlos para verificar su efectividad y llevar a cabo un análisis comparado con las economías donde tienen mayor impacto.
- Considerar la posibilidad de permitir que las empresas que desarrollen actuaciones de mecenazgo puedan obtener un retorno de sus donaciones.
- Evaluar la eficacia del incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.



Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMI): (medida 35)

El objetivo del régimen fiscal de las SOCIMI consiste en fomentar la inversión inmobiliaria en España. La posición del Comité es favorable a las SOCIMI, no obstante, y en línea con la AIREF, considera que deben analizarse los efectos de este incentivo sobre el mercado del alquiler de vivienda, clave para valorar los posibles costes y ganancias de este beneficio fiscal.

Al igual que las SICAV, las SOCIMI se encuentran inmersas en el debate de la equidad tributaria. El Comité recuerda que en este caso el tipo de gravamen es más elevado (15% sobre el beneficio retenido y 19% sobre el beneficio distribuido por los accionistas que cumplen determinadas condiciones). Un endurecimiento de los tipos dañaría principalmente a los accionistas residentes, ya que los no residentes tendrían buena parte de su renta exenta gracias a la normativa tributaria internacional. En el caso de las SOCIMI no se aprecian estrategias dilatorias en el pago de impuestos. Por otro lado, y al igual que las SICAV, las SOCIMI compiten con figuras societarias similares en otras jurisdicciones, por lo que también son importantes de cara al atractivo inversor.



//35 Propuesta 35. Beneficios Fiscales a la Vivienda:

- Mantener los beneficios fiscales a las SOCIMI y el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, todo ello condicionado a la evaluación de sus efectos, particularmente en el mercado de la vivienda.
- Valorar si estos incentivos tienen un impacto incremental en la oferta de alquiler de vivienda residencial.
- Incorporar la competencia fiscal internacional en la estimación de los efectos de una posible desaparición del actual régimen especial de las SOCIMI, teniendo en cuenta el impacto tanto en el volumen de inversión como en la recaudación.



Beneficios Fiscales a la I+D+i (medida 36)

El Comité valora muy positivamente la deducción por inversión en I+D+i. Un gasto empresarial adecuado en este componente genera enormes beneficios y nos posiciona en el promedio de las economías más avanzadas, recuerdan. España no obstante está en la media de la OCDE y en la media de la UE, contando con una posición más rezagada en comparación con las principales economías europeas. Estas deducciones son positivas para relanzar la economía española y avanzar a las primeras posiciones dentro de Europa.



- ### //36 Propuesta 36. Beneficios Fiscales a la I+D+i:
- Adoptar estas propuestas con carácter temporal, en el periodo que estime el legislador pero que no debiera ser inferior a los 5 años, con el objetivo que el nuevo diseño de estos beneficios fiscales se encuentre sujeto a una evaluación sobre la efectividad de estos. Se proponen varias medidas como la exclusión de las deducciones por I+D e IT del cómputo de la base imponible en reducidos casos; la compatibilidad de incentivos fiscales de I+D+i y la Seguridad Social del personal investigador, refuerzo de seguridad jurídica; facilitación de la acreditación de los gastos en este componente, establecer límites a las deducciones y ampliarlos al 50% en determinados supuestos. Se contempla incrementar los requerimientos de información relativas a la composición del gasto en I+D+i.



Otras cuestiones adicionales (medidas 37-38)

Es un apartado en el que el Comité ha optado por introducir dos propuestas que no encontraban su encaje en ninguno de los bloques y capítulos anteriores. En él se aborda tanto la reforma del sistema de pagos fraccionados como la sugerencia de eliminación del Impuesto sobre Actividades Económicas. Esta última sugerencia surge de recomendaciones previas realizadas la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local.

 //37 **Propuesta 37. Reforma del sistema de Pagos Fraccionados:** Idear un sistema basado en la base imponible del año corriente, y que tenga un único tipo de retención. Asimismo, se contemplan medidas para facilitar la liquidación del tributo como adoptar un nuevo sistema que facilite el intercambio de información y una mayor digitalización. Este nuevo sistema podría adoptar un calendario trimestral vinculado a la liquidación del IVA. Dada la complejidad del traspaso el Comité ha tenido a bien establecer un marco transitorio que pudiera permitir el cambio al nuevo modelo de Pagos Fraccionados.

 //38 **Propuesta 38. Eliminación del Impuesto sobre Actividades Económicas:** Particularmente criticado por la doctrina fiscal, el IAE ha sido uno de los Impuestos con mayores deficiencias técnicas encontradas por expertos de este Comité y del grupo de expertos de revisión del modelo de financiación local. Ante ello han considerado oportuno plantear su eliminación al ser un puesto que no atiende a los principios de generalidad, capacidad económica, equidad, progresividad, no discriminación o neutralidad económica. En buena parte, estas deficiencias se deben a que el IAE es un impuesto indiciario, con una estructura anacrónica y unos indicadores y módulos arcaicos que pretenden aproximar el beneficio medio presunto de una actividad económica. Por ese motivo, el tributo no se adecúa a un impuesto moderno basado en los principios de eficiencia y la capacidad de pago.

Complementando su postura, el grupo de expertos indica que se deben de explorar alternativas que garanticen la suficiencia recaudatoria de la autonomía tributaria local. En este sentido, y a modo de ejemplo contemplan la Compensación a las CCLL con ingresos adicionales obtenidos de la reforma; así como el uso de figuras tributarias alternativas en el ámbito local.





Economía Digitalizada

La economía digital es el resultado del proceso de transformación del comercio y de los modelos de negocio consecuencia del surgimiento de tecnologías disruptivas. Es un fenómeno transversal que plantea, además de transformaciones en el ámbito de las relaciones laborales, mercantiles, competitivas y sociales, importantes desafíos para los sistemas tributarios.

Los retos han puesto de manifiesto las limitaciones de los principios y conceptos sobre los que se erige el marco fiscal internacional, así como la necesidad de adaptar las estructuras clásicas de nuestro sistema tributario a una nueva realidad más internacional y digital.

El propósito fundamental es identificar los ámbitos en los que la actuación es necesaria al fin último de contribuir a nivelar de forma justa y eficiente la tributación de las actividades digitales respecto de las actividades tradicionales de la economía y fomentar la transformación digital de las pequeñas y medianas empresas, las iniciativas emprendedoras y la nueva actividad digital en nuestro país.

Al fin de evitar que las empresas deslocalizadas compitan deslealmente con las establecidas en España, así como con la economía "tradicional", el marco tributario internacional y los sistemas tributarios, que actualmente descansan sobre principios cuya efectividad se ve desafiada por las características propias de la digitalización de la economía, han de afrontar los desafíos nuevos.

En este sentido, son varias las cuestiones que resulta necesario abordar. Por un lado, si bien las reglas tradicionales de la fiscalidad establecen, con ciertas salvedades, que solo están obligadas a tributar las rentas transfronterizas derivadas del ejercicio de actividades económicas en el país de residencia de su perceptor, la economía digital permite la realización de actividades económicas, profesionales y laborales sin necesidad de presencia física en un determinado país. Aquí es donde aparecen problemas de sujeción tributaria, identificación de los sujetos pasivos y control de las transacciones, afectando tanto a los impuestos sobre la renta de sociedades y personas como a los impuestos sobre el consumo o sobre la propiedad.

Además, aunque el gravamen de las rentas generalmente se basa en la determinación de su valor neto, ingresos menos gastos correlacionados con la actividad, a los precios de mercado que correspondería a transacciones entre entidades no vinculadas, la digitalización y los nuevos modelos de negocio digitales multiplican los riesgos asociados a estos cálculos.

Respecto de la administración y el control del pago del impuesto, baste simplemente mencionar que la disposición de información fiable presenta deficiencias en el caso de la economía digital, debido a la posibilidad de que las plataformas no sean residentes a efectos tributarios en el país de consumo o los medios de pago no tengan trazabilidad financiera formal, debilitando la capacidad de actuación de las administraciones por limitaciones de información y/o soberanía.

“ El Libro Blanco segmenta por tipos de impuestos y de modelos de negocio, y distingue entre comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios, modelos de negocio digitales de empresas no residentes que rentabilizan los datos de los usuarios locales y cripto-activos, tokens e ICO (Initial Coin Offerings).





Comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios (medidas 39-51)

El Libro Blanco recoge que en España el volumen de negocio del comercio electrónico se ha más que triplicado en los últimos años, con una tasa de crecimiento acumulada del 225% desde 2014, alcanzando en 2020 los 51.676 millones de euros.

Por áreas geográficas, las compras al exterior proceden mayoritariamente de webs radicadas en Europa, una prevalencia que se repite con menor intensidad en las compras realizadas en España desde el exterior. En cuanto al saldo de ventas al y desde el exterior nuestro saldo es claramente deficitario con Europa (y poco relevante con el resto de las áreas).

Por sectores de actividad, las compras al exterior presentan un elevado porcentaje no asignable por sectores, posiblemente por ser webs generalistas, siguiendo en importancia las prendas de vestir, la suscripción a canales de televisión y los juegos de azar y apuestas. Las ventas desde España al exterior están lideradas por las agencias de viajes y las prendas de vestir.

1. Bienes y servicios adquiridos digitalmente a una empresa no residente y provistos—sean éstos digitales o no— directa e individualmente al consumidor

El Libro Blanco define aquí una serie de propuestas para gestionar de mejor manera la tributación en casos como páginas web y plataformas de venta minoristas de productos físicos de bajo valor, del suministro de contenido audiovisual para su consumo online, de las descargas de bienes digitales o del juego online, en donde falla el concepto tradicional de tributación en destino, cuyo marco regulador parte de un escenario complejo, dado que requiere de un acuerdo intracomunitario para la definición de los puntos de realización del hecho imponible.

Por otra parte, respecto a los tipos impositivos, el Comité manifiesta su preocupación por el hecho de que servicios y productos digitales, como por ejemplo retransmisiones de eventos culturales, no puedan acogerse a los tipos reducidos.

-  //39 **Propuesta 39.** Realizar un esfuerzo de clarificación normativa sobre las reglas de localización aplicables en los supuestos de ventas en cadena cuando no intervienen empresas titulares de las interfaces electrónicas.
-  //40 **Propuesta 40.** Si la reforma de la Directiva IVA en materia de tipos impositivos amplía a determinados productos digitales y servicios electrónicos la aplicación de los tipos reducidos, el legislador estatal debería equiparar el tratamiento fiscal entre unos y otros para garantizar la neutralidad y la transición digital.
-  //41 **Propuesta 41.** Apoyar las iniciativas de la Comisión Europea tendentes a reforzar la cooperación administrativa en materia de recaudación de IVA dentro de la UE y con países terceros.
-  //42 **Propuesta 42.** Dadas las posibilidades de elusión que siguen existiendo en el comercio electrónico el Comité recomienda explorar a nivel europeo la posibilidad de designar como obligado al pago en los supuestos en que el adquirente es un consumidor final, a los proveedores de servicio de pago. Esta medida se considera más efectiva en la medida en que, además de aportar información sobre las operaciones realizadas, supondrían una garantía de cobro, al estar muchos de estos proveedores establecidos dentro de la UE.
-  //43 **Propuesta 43.** Las autoridades españolas deben apoyar las propuestas legislativas de la Comisión Europea tendentes a extender de forma progresiva los sistemas de ventanilla única como paso indispensable hacia la implantación de un sistema definitivo para el comercio intracomunitario B2C y B2B. Asimismo, deben apoyar el nuevo plan de acción de la Comisión para 2022 sobre el “IVA en la era digital”.

 //44 **Propuesta 44.** En el ámbito europeo, España debe seguir presionando a favor de un sistema de registro exclusivo por país de localización de los consumidores o por el establecimiento de un ámbito fiscal europeo único para actividades como el juego, streaming y similares, con cálculo común de la base imponible y su reparto por localización de los consumidores para su posterior gravamen en el ámbito nacional.

Las propuestas sobre el tratamiento de la tributación al consumo mediante comercio electrónico también abarcan los casos de empresas radicadas fuera de la Unión, frente a los cuales el Comité pide un esfuerzo comunitario para definir un marco común sobre la aplicación del Impuesto de Sociedades.

 //45 **Propuesta 45.** El Comité considera que el tratamiento de las empresas con sede en otros países de la UE, atraídas en ocasiones por su menor fiscalidad, sería en general mucho más justo y eficiente si se avanzara en el proyecto BEFIT (Business Europe Framework Income Taxation) en la dirección de establecer un código normativo único para la UE en materia de impuesto sobre sociedades, basado en una base imponible común y en una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. En este sentido, el Comité alienta al Gobierno español a tener una posición activa en el seno de la UE a favor de los avances en materia de armonización de la tributación societaria a escala comunitaria.

Para el caso particular de los servicios de entrega a domicilio, el Comité examina distintas posibilidades, optando, no sin considerar los inconvenientes, por plantear la aplicación de una tasa local que abarque servicios de reparto tanto de plataformas digitales como de servicios tradicionales. No obstante, quedarían por desarrollar aspectos complejos pero determinantes, como las tipologías de entregas que la tasa abarcaría o excluiría, los tipos aplicable a cada una o la gestión del impuesto.

 //46 **Propuesta 46.** En el caso de España, el Comité recomienda que la opción que podría, en su caso, explorarse es el establecimiento de una tasa local por la ocupación del dominio público que se produce como consecuencia de la entrega a domicilio de paquetería. No obstante, la creación de una tasa de este tipo presenta varios inconvenientes, entre otros, que no debería recaer exclusivamente sobre el comercio por internet y su potencial recaudatorio parece, a priori, limitado.

2. Bienes adquiridos digitalmente a una empresa no residente, pero con elementos esenciales para su éxito radicados en el país de mercado

El Libro Blanco expone aquí el problema de la posible elusión del estatus de establecimiento permanente (EP) y, por tanto, de la tributación sobre la renta en el país de destino de los bienes. Una posible solución a este problema ha sido desarrollada por la Acción 7 del Plan BEPS proponiendo cambios en la redacción del artículo 5 del MC OCDE con objeto de combatir la elusión artificiosa del estatus de EP mediante la aplicación de las excepciones previstas para actividades concretas (actividades auxiliares o preparatorias). No obstante, la principal traba de este concepto clásico de la fiscalidad internacional en relación con la economía digital sigue siendo la exigencia de una presencia física en el Estado de la fuente.

 //47 **Propuesta 47.** Actualizar la definición de establecimiento permanente para adaptarla al contexto internacional actual, en particular, tras los cambios introducidos en el artículo 5 MC OCDE 2017 y la ratificación del Instrumento Multilateral, para contrarrestar prácticas consistentes en evitar el estatus de establecimiento permanente también en aquellos casos en que no haya un convenio en vigor.

 //48 **Propuesta 48.** El Comité considera que España debe contribuir a impulsar que la OCDE y la UE den pasos adicionales hacia la articulación de instrumentos de certeza jurídica entre el mayor número posible de países, que tiendan a la realización de acuerdos previos sobre la existencia o inexistencia de EP de carácter bilateral o multilateral. Otras medidas, más sencillas a corto plazo, consistirían en poner en marcha en el contexto de la imposición directa societaria experiencias similares al proyecto piloto de resoluciones transfronterizas en el ámbito del IVA.

3. Provisión de nuevos servicios digitales: computación o almacenamiento en la nube; adquisición de licencias de impresión 3D

En el caso de la imposición indirecta, es preciso lograr una adecuada categorización jurídica a efectos de IVA de estos nuevos tipos de servicios digitales, como “entrega de bienes” o “prestación de servicios”. Respecto a la imposición directa, el problema radica en la caracterización de las rentas derivadas de estos nuevos servicios cuando el prestador no tiene residencia fiscal en España, ya que resulta esencial establecer si se consideran cánones (royalties), pagos por asistencia técnica o beneficios empresariales.

 //49 **Propuesta 49.** Las autoridades españolas deben trabajar a nivel internacional (OCDE) a favor de una mayor clarificación en los comentarios al artículo 12 del MC OCDE sobre en qué casos las rentas derivadas de nuevos modelos de negocios digitales (v.gr. cloud computing o la impresión en 3D) constituyen cánones o beneficios empresariales, así como impulsar una evolución del concepto de canon que permita abarcar algunos de los servicios digitales más comunes.

 //50 **Propuesta 50.** Las autoridades españolas deben trabajar para impulsar la incorporación en el MC OCDE de una cláusula de sujeción al impuesto (subject to tax rule) que permita gravar los cánones en el Estado de la fuente cuando no sean gravados de forma efectiva en el Estado de residencia.

 //51 **Propuesta 51.** El Gobierno español debe apoyar las propuestas de la Comisión Europea para modificar la Directiva 2003/49/CEE sobre régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas, a fin de que la no retención en fuente de los pagos quede condicionada a la sujeción efectiva a gravamen de tales rentas en el Estado miembro de residencia.

Modelos de negocio digitales por empresas no residentes que rentabilizan los datos de los usuarios locales (medidas 52-56)

El Libro Blanco se centra en este punto en los nuevos modelos de negocio digital, en ocasiones sin presencia física ni residencia en España, que rentabilizan la información de los usuarios de sus servicios a través de negocios paralelos de marketing/publicidad y el cobro de emisiones por intermediación.

La publicidad digital supone en España en torno al 50% del gasto total en publicidad. Dentro de los medios digitales sobresalen los motores de búsqueda, seguidos por las redes sociales. La publicidad digital aparece claramente dominada por dos grandes empresas, Google (28%) y Facebook (22%), seguidas a distancia por otros gigantes digitales como Alibaba y Amazon.

En cuanto a plataformas de economía colaborativas, el 24% de los encuestados en España afirman haber utilizado estos servicios con frecuencia, mientras un 7% ha participado como oferente. Por sectores, el alojamiento es el más utilizado en España (el 69% declaran haber participado en las plataformas, el porcentaje más elevado de Europa).

Por su parte, las plataformas digitales de reparto (*delivery*) también están afrontando en la actualidad una transformación, debido a los **cambios en la legislación laboral** de sus repartidores.

Otro mercado en auge es el de las **plataformas de ventas de segunda mano**. Su facturación se sitúa en torno a los cien millones de euros anuales, con plataformas como Wallapop, Milanuncios, Vinted. Tres de cada diez españoles (28 %) obtuvieron más de 50 € al mes en la venta de objetos a través de internet y casi la mitad de los españoles (45 %) venden por internet.

Por su parte, el **mercado de la microfinanciación** en nuestro país se estima en 167 millones de euros. El subsector de los préstamos es el principal, seguido de los de inversión e inmobiliaria. De todos ellos, 59 plataformas están activas en España en el último año.

Aun no es posible valorar **cómo afectará a este sector la futura “Ley Crea y Crece”**, cuyo Proyecto está en fase de tramitación parlamentaria, y que tiene entre sus objetivos adaptar la regulación nacional a la normativa europea en el ámbito del crowdfunding, introduciendo más flexibilidad para que estas plataformas presten sus servicios en Europa.

1. Rentabilización indirecta –marketing/publicidad– de los datos de usuarios de servicios gratuitos

Ciertas empresas no residentes ofrecen servicios gratuitos de almacenamiento de información, búsquedas, redes sociales o comunicación digital y utilizan los datos de los usuarios para cobrar a otras empresas que actúan en dicho mercado por sus servicios de aproximación al cliente. En España, este tipo de actividades está dominado, como en todo el mundo, por unas pocas empresas multinacionales sin sede ni establecimiento permanente en nuestro país, cayendo claramente en el ámbito del IDSD.

Los contribuyentes de este impuesto son las personas jurídicas y entidades, residentes o no residentes en España que, al inicio del periodo de liquidación, superen dos umbrales: el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supera los 750 millones de euros; y el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

Por lo anteriormente expuesto, el Comité propone:

 //52 **Propuesta 52.** El Comité considera que en un contexto de incertidumbre internacional sobre el contenido final del Pilar I y los efectos jurídicos reales de los compromisos políticos adquiridos por cada jurisdicción, el legislador español debería actuar con prudencia, acompasando la eliminación efectiva del IDSD a la clarificación del panorama internacional.

 //53 **Propuesta 53.** Sin perjuicio del compromiso político alcanzado con EEUU sobre la eliminación del IDSD, las autoridades españolas deben apoyar el proceso legislativo que la Comisión Europea ponga en marcha en 2022 para aplicar de forma coordinada en toda la UE el acuerdo global del Pilar I, facilitar la retirada uniforme y simétrica de los impuestos nacionales sobre servicios digitales, evitar comportamientos distorsionadores y proteger el poder tributario de los Estados miembros en sus relaciones intracomunitarias.

 //54 **Propuesta 54.** Apoyar la eventual recuperación por parte de la Comisión Europea de la propuesta de "exacción digital" (Digital Levy) o de una figura similar como nuevo recurso propio para la financiación del presupuesto europeo.

2. Plataformas de economía colaborativa y prestación de servicios

Cuando la empresa no residente ofrece servicios que permiten a los usuarios locales el intercambio de bienes o servicios, cobrando por ello una comisión, pueden surgir problemas en materia de imposición directa e indirecta de dichas empresas, pero también sobre la tributación que eventualmente corresponda a los usuarios de tales plataformas. La casuística puede llegar a ser muy importante y compleja, particularmente en operaciones internacionales, por lo que la Comisión Europea pretende adaptar a lo largo de 2022 el marco del IVA a “la economía de las plataformas”.

Además, de la tributación a la que han de hacer frente las plataformas digitales, también hay que aclarar las obligaciones fiscales de los usuarios de estas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que lleven a cabo a través de ellas, quienes estarían sujetos a todos los tributos –y regulación– vigentes en cada una de las jurisdicciones de acuerdo con sus normas propias.

La Directiva 2021/514/UE del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, más conocida como DAC 7, introduce una nueva obligación de información para las plataformas digitales, que alcanza a los operadores de plataformas extranjeros y se traduce en que los operadores tendrán que comunicar las rentas obtenidas a través de las plataformas antes de que las autoridades tributarias de los Estados miembros lleven a cabo sus liquidaciones de impuestos anuales e intercambiarse dentro del plazo de un mes después de que sea comunicada.

Respecto de lo anterior, el Comité realiza las siguientes propuestas:

 //55 **Propuesta 55.** En la transposición de la DAC 7 a nuestro Derecho interno se debe garantizar su aplicación tanto a operaciones transfronterizas como internas y destacar el uso de la información recibida a efectos del control tributario de los impuestos directos e indirectos. Para una mayor simplicidad administrativa y reducción de costes de cumplimiento de las plataformas, tratándose de comunicación de información sobre operaciones internas, el receptor de la información debería ser la AEAT, que se encargaría de distribuirla de forma automática y coordinada a las distintas CCAA, en función del lugar de residencia del contribuyente.

 //56 **Propuesta 56.** Explorar la posibilidad de introducir, respecto a determinados tributos (ITPAJD, IRNR), medidas más eficaces para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, atribuyendo la condición de sustituto o retenedor a la plataforma digital, para simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes y facilitar la recaudación. No obstante, en la adopción de este tipo de medidas debe tenerse en cuenta la jurisprudencia reciente de nuestro Tribunal Supremo y las cuestiones prejudiciales pendientes ante el TJUE.



Criptoactivos, tokens e ICO (*Initial Coin Offerings*) (medidas 57-61)

Distintas estimaciones apuntan a que en la actualidad hay entre 7.000 y 9.000 criptomonedas diferentes con una capitalización de mercado de cerca de 2 billones de euros y más de 100 millones en 2020. España ocupa el tercer lugar de Europa en cuanto a las plusvalías realizadas (380 millones de euros) y, de entre las 126 empresas del sector en nuestro país a finales de 2020, el 80% del total son de origen español, casi la mitad de ellas con sede en Madrid. Los criptoactivos se usan principalmente como instrumento de financiación, inversión y como medio de pago.

Desde la óptica fiscal son dos las preocupaciones principales generadas por los criptoactivos: la falta de transparencia sobre las operaciones con criptoactivos y las personas y entidades que intervienen en ellas; y la rápida evolución de la tecnología subyacente en la que se basan y sus diferentes usos (como medio de pago, como instrumento de inversión, etc.), que generan incertidumbre a la hora de identificar, calificar y cuantificar a efectos fiscales los derechos, operaciones o transacciones relacionados con ellos (creación, titularidad, custodia, intercambio, transmisión) de acuerdo con su auténtica naturaleza y determinar su tributación, tanto en el ámbito de la imposición sobre la renta, como en la imposición patrimonial y en la imposición sobre el consumo.

Respecto al primer problema apuntado, uno de los mayores riesgos fiscales asociados a los criptoactivos es la falta de información sobre las transacciones realizadas con este tipo de activos y los agentes que intervienen en las mismas, circunstancia que facilita su inmunidad fiscal. A los efectos de garantizar una adecuada transparencia fiscal que permita una correcta tributación y una mayor transparencia de las operaciones con criptoactivos y de las personas y entidades que participan en ellas, es necesario contar con un marco normativo sustantivo sobre este tipo de activos y las actividades y transacciones relacionadas con ellos. En este sentido, el Comité propone:

 //57 **Propuesta 57.** Apoyar activamente, por parte del Ministerio de Hacienda, las iniciativas de la OCDE y de la UE para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información en el ámbito de los criptoactivos.

 //58 **Propuesta 58.** Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros criptoactivos –en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA–. De otra parte, revisar el régimen sancionador que acompaña a la obligación de declarar la titularidad de criptomonedas en el extranjero para garantizar su adecuación al Derecho de la UE.

Respecto al segundo problema apuntado (tratamiento fiscal de la tenencia y operaciones con criptoactivos), España, como otros muchos países, no cuenta todavía con un marco normativo que regule los criptoactivos, extremo que es esencial para reducir la incertidumbre sobre su calificación jurídica correcta y, por tanto, su tributación. Hasta el momento, España ha optado por utilizar las respuestas a consultas tributarias como forma de proporcionar certidumbre sobre la fiscalidad de los criptoactivos, pero esta labor interpretativa solo aclara problemas puntuales de tributación. Ante esta situación, el Comité propone:

 //59 **Propuesta 59.** Disponer cuanto antes de un marco normativo sustantivo sobre los criptoactivos (que se adaptaría posteriormente cuando se apruebe la normativa europea) que permita la adecuada calificación jurídico-tributaria de estos activos y de las operaciones subyacentes, superando las discrepancias contables y fiscales existentes respecto a su naturaleza jurídica.

 //60 **Propuesta 60.** Realizar adaptaciones en las distintas figuras impositivas estatales (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de criptoactivos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con criptoactivos e incorporar reglas específicas de valoración.

 //61 **Propuesta 61.** Facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los criptoactivos. Un instrumento adecuado a este fin podría ser la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria. 2.2.3.



Consideraciones finales

La innovación tecnológica es inseparable del progreso y evolución de la humanidad y, si bien sus posibles consecuencias negativas en cuanto al desplazamiento de ciertas actividades o los posibles sesgos que su aplicación irreflexiva pueda tener, deben abordarse con detalle y profundidad, no tiene sentido intentar frenar su aplicación cuando contribuya a realizar ciertas actividades de forma más eficiente y con un menor consumo de recursos.

Con todo, la nivelación de la tributación de las nuevas actividades digitales es imprescindible para asegurar la libre competencia y la innovación en igualdad de condiciones. En todo caso, las medidas a adoptar deben ser diferentes en función de los modelos de negocio y en muchos casos, además, necesitarán de la colaboración internacional para la concreción y perfeccionamiento de las iniciativas emprendidas por el G-20 y la OCDE.

Por otra parte, uno de los pilares para la mejora del sistema tributario en el aprovechamiento de los avances tecnológicos que acompañan la revolución digital es la mejora de la eficiencia de la administración tributaria.



Fomento del Emprendimiento, la Innovación y las Actividades Emergentes

El emprendimiento y la innovación son actividades que se desarrollan bajo puntos de partida con alta incertidumbre, alto riesgo, elevada probabilidad de fracaso y, en caso incluso de éxito, generación de pérdidas a corto y medio plazo, con expectativas de generación de beneficios desplazadas en el tiempo. Esto puede generar que, según los ciclos económicos, la inversión en empresas que se centren en el emprendimiento y la innovación puedan fluctuar altamente.

El Comité entiende que la política tributaria tiene un papel que jugar para ayudar a reducir esta incertidumbre, y, además, fomentar la inversión. Consecuentemente, esto también provocará un incentivo en la voluntad de innovar y emprender, creando un marco propicio para su desarrollo.

En esta sección se busca crear un marco general tributario que facilite tanto la creación de nuevas empresas y actividades emergentes, como la innovación en las empresas nuevas o ya existentes. Para ello, el capítulo se enfoca en dos áreas: por un lado, explorar si los instrumentos fiscales pueden contribuir al fomento del emprendimiento y un modelo productivo y laboral basado en la investigación, el desarrollo, la innovación y el conocimiento. Y por el otro, estudiar el papel de la fiscalidad en el desarrollo de fenómenos emergentes (economía colaborativa, teletrabajo, entre otros.), minimizando o eliminando el riesgo de inmunidad fiscal de algunas de ellas y favoreciendo el desarrollo de experiencias innovadoras en áreas con gran potencial de crecimiento o aquellas de las que se deriven beneficios económicos complementarios para gran número de ciudadanos.

Ahora bien, este apartado busca poner en marcha medidas tributarias que incentiven la innovación y el emprendimiento, así como un marco que facilite su desarrollo. En concreto, las medidas giran en torno a los tres siguientes ámbitos de actuación:

Cada paquete de medidas, se desarrollan tanto las medidas transversales aplicables a todos los ámbitos económicos, como, en

01 Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre

02 Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación

03 Medidas tributarias complementarias

caso de que sea procedente, los tratamientos particularizados que podrían afectar a determinadas actividades emergentes.

Un aspecto en los que se enfoca este apartado es en lo relacionado con las actividades emergentes, en donde destaca la economía colaborativa debido a su gran impacto en las distintas economías de los Estados miembros. Al respecto, el Comité comparte con la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo que no es necesario establecer un régimen fiscal específico para la economía colaborativa. No obstante, el Comité sostiene que en ciertos casos las normas de nuestro sistema tributario no se adaptan de forma adecuada a este nuevo fenómeno socioeconómico, pudiendo incluso penalizar algunas de estas experiencias innovadoras –tanto individuales, como empresariales–. En este sentido, se considera necesario clarificar ciertas normativas que refuercen la seguridad jurídica de los particulares que participan en actividades de economía colaborativa sobre sus obligaciones fiscales, así como reducir las obligaciones formales y costes de gestión de estos proveedores de servicios.

A continuación, se desarrolla cada uno de los paquetes de medidas:

01 Medidas de reducción de la complejidad y la incertidumbre



Ventanilla única tributaria electrónica (medida 62)

La estructura descentralizada del Estado implica una diversidad de obligaciones a nivel local, provincial, autonómico y estatal. Con el objetivo de facilitar sus trámites a los emprendedores se han puesto en marcha iniciativas como los Puntos de Atención al Emprendedor (PAE), el Documento Único Electrónico (DUE) o el sistema CIRCE, para la creación de empresas por internet. No obstante, el Comité considera que queda un largo camino por recorrer para maximizar la simplificación.

 //39 **Propuesta 62.** Creación progresiva de una ventanilla tributaria única electrónica para la alerta, declaración y pago de todos los tributos y cotizaciones, previo registro e identificación. El sistema debe servir tanto para la constitución de empresas como para su actividad posterior.





Sistemas de consulta (medidas 63-64)

Las actividades económicas emergentes necesitan contar con la mayor seguridad jurídica y tributaria posibles. Para ello es esencial el acceso a mecanismos de consulta para obtener aclaraciones rápidas sobre la interpretación y aplicación de las normas vigentes. El Comité defiende que los mecanismos de cumplimiento cooperativo, como el Foro de Grandes Empresas o el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, deben potenciarse y extenderse a pymes y a autónomos. Por otro lado, desde la Agencia Tributaria se ha puesto en servicio la nueva Administración Digital Integral ('ADI'), un 'mostrador virtual' de ayuda al contribuyente, con la reciente funcionalidad de respuesta por escrito "Informa+", pero el Comité lo considera insuficiente.

 //63 **Propuesta 63.** Mejorar el acceso mediante consultas digitales a **aclaraciones rápidas** sobre la interpretación y aplicación de las normas vigentes y a los mecanismos de cumplimiento cooperativo.

 //64 **Propuesta 64.** Potenciar las **consultas tributarias** escritas de la Dirección General de Tributos (DGT), reduciendo los plazos de respuesta (actualmente de 6 meses), trabajar en la digitalización de las resoluciones y mejorando la página web. Todo ello exige un refuerzo de recursos humanos.



Clarificación normativa (medidas 65-72)

Es necesario aumentar el conocimiento sobre las obligaciones fiscales de las actividades de economía colaborativa. España hasta ahora ha optado por proporcionar certidumbre en este ámbito mediante respuestas a consultas, aunque se ha ido más allá (información detallada en web y cambios normativos) en el ámbito turístico. El Comité apuesta por hacer modificaciones en la legislación tributaria para ciertas actividades de consumo colaborativo entre particulares: intercambio temporal de viviendas; compartición de gastos (ej: BlaBlaCar); prestación de servicios a través de los denominados "bancos de tiempo"; y la retribución a cambio de la cesión temporal del inmueble.

 //65 **Propuesta 65.** Especificar en un nuevo apartado en el art. 42 de la LIRPF que los supuestos de **intercambio temporal entre particulares de viviendas o de bienes muebles o semovientes** no tienen la consideración de rentas en especie. Alternativamente, que se considere renta en especie exenta, condicionada por determinados límites temporales y cuantitativos.

 //66 **Propuesta 66.** Aclarar en la LIRPF que, en los **servicios de transporte compartido**, el importe obtenido por el usuario que oferta una plaza en su vehículo no está sometido a tributación si cubre únicamente los gastos directamente relacionados con el desplazamiento en común.

 //67 **Propuesta 67.** Clarificar en la LIRPF que las **prestaciones de servicios gratuitos a través de bancos de tiempo no están sujetas al impuesto**. Alternativamente, contemplar un supuesto de exención condicionada mediante la aplicación de determinados límites temporales.

 //68 **Propuesta 68.** Establecer en la LIRPF que la **vivienda habitual** no pierde tal consideración en caso de cesión temporal, siempre que dicha cesión no supere un determinado número máximo de días al año (ej: treinta días).

Otro aspecto que el Comité considera que deben ser clarificados son los referidos al régimen tributario del donatario que percibe sumas por pura liberalidad a través de los proyectos de financiación participativa, conocidos como crowdfunding. En la misma línea, señalan que debe especificarse el tratamiento de los regalos inferiores a la aportación recibida en el crowdfunding. La actividad de alojamiento no retribuido, o couchsurfing, a través de una plataforma que permite la reciprocidad entre los usuarios, también la consideran un reto fiscal al que es necesario dar respuesta.

 //69 **Propuesta 69.** A efectos del Impuesto sobre Donaciones, considerar a las plataformas intermediarias sustitutas del contribuyente a efectos de realizar los ingresos tributarios a la Hacienda Pública, entregando al donatario las cantidades netas una vez satisfecho el impuesto. Complementariamente, podría valorar establecer ciertos umbrales para excluir de gravamen donaciones de reducida cuantía para determinadas actividades de solidaridad.

 //70 **Propuesta 70.** Valorar que las **aportaciones a cambio de determinadas contrapartidas o recompensas de carácter simbólico** constituya una donación. Para ello, podría establecerse normativamente un umbral de escasa relevancia económica que no habría de superar la citada recompensa.

 //71 **Propuesta 71.** Establecer como supuesto de no sujeción al Impuesto de Donaciones las actividades de **alojamiento no retribuido**.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el principal reto es determinar el régimen de los particulares que operan en las plataformas digitales, ya sea como oferentes o demandantes de bienes y servicios a través de las plataformas digitales. Debe clarificarse si pueden considerarse empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, pudiendo de este modo repercutirlo en las operaciones que realizan, así como deducirse las cuotas de IVA soportado en los pagos relacionados con su actividad que realicen. La Comisión Europea (CE), consciente de las dificultades que aquí se plantean, está estudiando actualmente la cuestión.

 //72 **Propuesta 72.** Apoyar los trabajos de la Comisión Europea (CE) dirigidos a **aportar mayor seguridad jurídica al tratamiento tributario de la economía colaborativa en el IVA**.



Sandbox: Espacio controlado de pruebas (medida 73)

Los sandbox regulatorios son mecanismos que, bajo la supervisión de las autoridades competentes, permiten experimentar de forma controlada y delimitada la viabilidad de nuevos modelos de negocio o la utilización de nuevas tecnologías. En España ya aplica a la prestación de servicios financieros y el Comité considera que sería deseable exportar este modelo al ámbito tributario.

 //73 **Propuesta 73. Exportar el modelo sandbox al ámbito tributario,** facilitando las iniciativas innovadoras y anticipándose a los problemas de interpretación que puedan generarse. Así se evita el freno al emprendimiento derivado de la inseguridad jurídica ante la fiscalidad de actividades emergentes. Una primera fase podría ser la incorporación de la perspectiva tributaria a las comisiones de coordinación de los sandbox regulatorios existentes.



Reducción de las obligaciones tributarias (medida 73)

Las obligaciones tributarias generan costes de cumplimiento. La Comisión Europea (CE) calcula que como media las pymes dedican el 2,5% de sus ingresos brutos a los costes de cumplimiento (el 2,6% en el caso de las microempresas y el 0,7% en el de las pymes de mayor tamaño). España está en una buena posición en la media global (puesto 35 de 189), pero hay un amplio margen de mejora.

El IVA es el impuesto indirecto más importante, sobre todo para los emprendedores que se encuentran en los primeros estadios de su iniciativa empresarial. La CE considera que la exención, umbral o franquicia en materia de IVA para actividades por debajo de una determinada facturación puede ser la mejor opción para la reducción de los costes de cumplimiento y el fomento del

empresarial. El Comité, teniendo en cuenta el criterio de la CE y la experiencia comparada, apuesta por introducir un umbral mínimo para las actividades económicas por cuenta propia. Además de en el IVA, el Comité apuesta por la introducción de forma coordinada de umbrales reducidos de tributación/obligaciones formales en el IRPF y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Del mismo modo apuesta por perfeccionar los mecanismos de información respecto a estas operaciones.

 //74 **Propuesta 74.** Fomentar la iniciativa emprendedora y la realización de actividades económicas por cuenta propia y de reducida dimensión, **simplificando las obligaciones tributarias mediante actuaciones en materia de IVA, IRPF e ITPAJD.**

 //75 **Propuesta 75.** Articular la introducción de un umbral o **franquicia de unos 3.000 euros en materia de IVA**, simplificando con ello la realización de actividades económicas de pequeña cuantía y fomentando la iniciativa emprendedora.

 //76 **Propuesta 76.** Articular la introducción de un **régimen fiscal opcional que exonere de obligaciones formales en materia de IRPF las rentas económicas en un umbral de unos 3.000 euros**. Se permitiría una deducción fija de gastos en un porcentaje no superior al 5% de manera coordinada con la franquicia en IVA.

 //77 **Propuesta 77.** Articular una **exención en el ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO) para las transacciones de reducida cuantía**. Ello debe ir unido a la mejora de la información y colaboración efectiva de las plataformas intermediarias.

01 Medidas tributarias de fomento del emprendimiento y la innovación

El Comité centra su propuesta en crear un entorno más favorable, centrado principalmente en crear incentivos a la inversión, un tratamiento singular frente a la remuneración en este entorno y, en la misma línea, una tributación favorable para compensar pérdidas y tratamiento de los gastos.

En lo relativo a los incentivos para la inversión y el tratamiento de la remuneración, se aplican deducciones o reducciones de tipos específicos según las empresas, generalmente emergentes, y destinando los beneficios e incentivos al emprendimiento, mediante regulación sectorial específica. Algunos de sus tipos, como el tratamiento de las diferentes fuentes de financiación, forma parte de las características estructurales del impuesto sobre la renta de sociedades.

En lo relativo a la compensación de pérdidas, tiene, en general, un carácter estructural en el impuesto sobre la renta de sociedades, lo que el Comité considera puede dificultar su ajuste a las características especiales del emprendimiento y la innovación. En materia de gastos, incluida en esta misma sección, está centrada en las nuevas o pequeñas empresas y a la innovación cuando se centra en el tratamiento de los gastos de inversión y su ritmo de amortización y en la concesión de desgravaciones directas en el impuesto de sociedades como porcentaje de la inversión, que incluye gastos de personal, en I+D realizada.

Cabe mencionar, que el propio Comité toma como baluarte los proyectos de ley de creación y crecimiento de empresas y de fomento del ecosistema de empresas emergentes, ambos en actual tramitación parlamentaria, al tener ambos como objetivos complementarios el dar apoyo financiero a la creación y crecimiento empresarial, para lo que se incluyen medidas para potenciar los instrumentos de financiación, flexibilizando los mecanismos de financiación alternativa. Las principales propuestas para impulsar estas medidas son las siguientes:

 //78 **Propuesta 78.** Evaluación de los incentivos a la inversión en nuevas empresas utilizando los microdatos de las experiencias existentes a nivel nacional y autonómico para valorar su reformulación.

 //79 **Propuesta 79.** Analizar e implantar medidas de incentivo fiscal de la microfinanciación de pequeñas y medianas empresas emergentes, en línea con la experiencia comparada.

 //80 **Propuesta 80.** Se incide en una reforma del actual tratamiento de las opciones sobre acciones en relación con los implantados en los países de nuestro entorno, así como las condiciones para acceder a los potenciales tratamientos especiales. En particular, debería valorarse la posibilidad de desplazar temporalmente el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra, en línea con lo propuesto en el Proyecto de Ley de empresas emergentes.

 //81 **Propuesta 81.** El Comité reitera la valoración de la utilización de tipos de gravamen reducidos y del régimen de Patent Box, recomendando en ambos casos la evaluación de la experiencia existente respecto a la aplicación de estas medidas de cara a su posible reconsideración.

 //82 **Propuesta 82.** Se contempla el introducir beneficios para las empresas de nueva creación, para exceptuar la limitación a la compensación de pérdidas en los primeros años de bases imponibles positivas; y permitir libertad de amortización durante los cinco o siete primeros años (se equipará el tratamiento a las empresas calificadas como emergentes). Además, se pretende facilitar la aplicación de beneficios fiscales a la I+D+i a las empresas innovadoras y de reciente creación mediante el acceso a opciones de monetización de créditos fiscales; y eliminación del límite de aplicación de las deducciones sobre la cuota íntegra minorada y, en caso de insuficiencia de cuota, aplicación de la monetización en el ejercicio de la liquidación, sin descuento alguno de las cantidades devengadas y sin requisitos adicionales para su aplicación.

03 Medidas complementarias tributarias



Residencia fiscal a las personas físicas y problemas de deslocalización (medidas 83-86)

Las actividades económicas han cambiado y se han visto influenciadas por la globalización, la pandemia, la digitalización y el teletrabajo; esto tal y como señala el Comité para esta reforma, también ha repercutido y vislumbrado algunos de los problemas que se dan con la legislación existente para el pago de impuestos sobre la renta de personas físicas. Entre los obstáculos que se dan a día de hoy se encuentra la adecuación los criterios de determinación de la residencia fiscal a efectos de IRPF, el aumento de los conflictos de doble residencia o la deslocalización de las personas físicas mediante el traslado a jurisdicciones fiscales más favorables. Es por ello por lo que el Comité propone la revisión y actualización de algunas normas para solventar algunas de estos problemas y que se aproximen a los criterios aplicables de los Convenios de Doble Imposición en caso de doble residencia:

 //83 **Propuesta 83.** Replantear los criterios⁴ de determinación del residente fiscal en España y más en particular realizar los siguientes cambios:

- Compaginar el criterio de presencia temporal de 183 días con la existencia de una vivienda habitual en territorio español.
- Definirse con mayor detalle el núcleo principal o base de intereses económicos y tener así un criterio más amplio de “centro de intereses vitales”.
- Valorarse si fuera posible establecer criterios más claros entre la utilización de servicios y prestaciones públicas y el criterio de residencia a efectos fiscales.

4. Artículo 9.1 de la LIRPF

 //84 **Propuesta 84.** Estudiar un fraccionamiento del periodo impositivo de IRPF en supuestos cambios de residencia fiscal para evitar problemas de doble residencia o imposición.

 //85 **Propuesta 85.** Modificar la cláusula antiabuso⁵ para aplicarla a las personas de nacionalidad española que trasladen su residencia fiscal a “jurisdicciones no cooperativas”, concretando de forma precisa el criterio de “nivel impositivo considerablemente inferior” a efectos de IRPF y permitir acreditar al contribuyente que el cambio de residencia fiscal no tiene carácter abusivo.

 //86 **Propuesta 86.** modificar la referencia a “paraísos fiscales” por “jurisdicciones no cooperativas”⁶ jurídica ante la fiscalidad de actividades emergentes. Una primera fase podría ser la incorporación de la perspectiva tributaria a las comisiones de coordinación de los sandbox regulatorios existentes.



Tributación Internacional de las rentas del trabajo (medidas 87-89)

De igual forma, el Comité señala que no tardará en abrirse un debate acerca de si las rentas derivadas del trabajo a distancia deben tributar en el país del trabajador o en el país de residencia del pagador con la obligación de practicar retenciones por el empleador no residente. Así mismo otro problema que señala el Comité es que se dé lugar a un establecimiento permanente si el empleador actúa como agente dependiente del domicilio del trabajador (home office). Por último, teniendo a su vez en cuenta los casos de exención y los problemas de igualdad que plantean se proponen así los siguientes cambios:

 //87 **Propuesta 87.** Reconsiderar de la mano de la OCDE la posible tributación en la fuente cuando en este territorio resida el pagador de la renta del trabajo, con independencia de que exista o no presencia física del trabajador.⁷

 //88 **Propuesta 88.** Replantear el punto de conexión para las rentas del trabajo⁸, incluyendo el criterio de la residencia en territorio español del pagador, para que, al menos en ausencia de CDI, España pudiera ejercer su jurisdicción tributaria.

 //89 **Propuesta 89.** Reforzar la exigencia de tributación efectiva en el Estado de empleo para evitar situaciones de doble no imposición, al menos en ausencia del convenio.



Tratamiento fiscal del teletrabajo en España (medidas 90-91)

Se hace hincapié al estatus de los medios proporcionados por los empleadores a los trabajadores para desarrollar sus responsabilidades y a la distinción de los supuestos de entrega de partida dineraria por parte de los empleadores a sus trabajadores. Es por ello por lo que se propone:

 //90 **Propuesta 90.** Clarificar que no se tiene la consideración de rendimientos del trabajo en especie la cesión uso de los medios y herramientas necesarias para la prestación del trabajo a distancia de conformidad con el inventario firmado y concebido en el convenio (independientemente de que puedan existir usos personales puntuales de los mismos)

 //91 **Propuesta 91.** Valorar el establecimiento de un sistema de exención análogo al contemplado para dietas, manutención y estancia para aquellas cantidades de entrega en metálico por parte de la empresa al trabajador que compensen gastos relacionados con el desempeño laboral.



Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (impatriados) (medidas 92-93)

El Comité considera que las instituciones europeas deben tener una coordinación de políticas fiscales de los estados miembros para evitar distorsiones en la localización de las rentas de las personas físicas. Señala que el régimen fiscal de impatriados ha perdido competitividad en comparación con nuevos regímenes del entorno y valora de forma positiva los cambios propuestos en el **Proyecto de Ley de Ecosistema de Empresas Emergentes** (Ley de Start-Ups) en la que se incluyen cambios para acceder a este régimen fiscal con el objetivo de atraer al talento extranjero.

-  //92 **Propuesta 92.** Teniendo en consideración el texto del Proyecto de Ley de Start-ups se añade la necesidad de:
- Una clarificación legal sobre si la extensión familiar en la aplicación de este régimen es aplicable a quienes ya se benefician de él.
 - Reducir de 10 a 5 años la exigencia de no haber sido residente en el territorio español y la aplicación a otros miembros de la unidad familiar además de extender el alcance subjetivo de este régimen a profesionales altamente cualificados.
 - No extender más allá de los 6 periodos impositivos el régimen especial.
 - Establecer una imposición mínima de las rentas de fuente extranjera de los beneficiarios de este régimen fiscal con el objetivo de garantizar la obtención de certificados de residencia fiscal a efectos de aplicación de convenios.

-  //93 **Propuesta 93.** Como alternativa a la propuesta anterior, un posible replanteamiento actual de la configuración de este régimen para integrar de forma más coherente IRPF y CDI. Para ello, se propone que el alcance llegue también a los profesionales especialmente cualificados y relacionados con las actividades de investigación. El Comité considera más correcto técnicamente establecer un régimen de trabajadores desplazados a territorio español que parta de la tributación del impatriado como residente por su renta mundial, sin perjuicio de que pueda establecerse una tributación reducida de los ingresos o complementos extraordinarios. Si se contemplase una posible exención de rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del contribuyente situados en el extranjero, que se condicionaría a que las rentas hubieran tributado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF en la jurisdicción de la fuente y esta no sea considerada una jurisdicción no cooperativa.



Tratamiento fiscal de los creadores de contenidos digitales (medidas 94-96)

El auge de los youtubers e influencers suscita varios interrogantes en el tratamiento fiscal de sus beneficios (dinerarios o en especie) que derivan de la imagen y su actuación personal y directa. Entre estos interrogantes se encuentran, si la actuación se puede realizar a través de sociedades profesionales, si las actividades que realizan pueden ser deducibles vinculadas a la actividad o si por el contrario deben considerarse un gasto de consumo, si estos influencers pueden identificarse como creadores de contenido y si las rentas que obtienen pueden considerarse actividades artísticas. Por ello, el Comité hace un llamamiento al legislador europeo para establecer en la medida de lo posible unos criterios similares y desglosa las siguientes propuestas:

-  //94 **Propuesta 94.** Valorar la inclusión en la Ley del IRPF, en la enumeración ejemplificativa de las distintas clases de renta una referencia expresa a estas nuevas realidades económicas y a efectos de seguridad jurídica en la tributación, clarificar los gastos deducibles y no deducibles y la posibilidad de actuar mediante sociedades profesionales.

 //95 **Propuesta 95.** Clarificar en el marco de la OCDE la definición de los creadores de contenidos digitales, así como explorar una reelaboración de las pautas y puntos de conexión que legitiman el ejercicio de los derechos impositivos del país de la fuente .

 //96 **Propuesta 96.** Revisar y actualizar los puntos de conexión del TRLIRNR para mejorar la relación del territorio español de los rendimientos obtenidos por estos nuevos tipos de profesionales no residentes para que en ausencia de CDI pueda ejercer su jurisdicción tributaria.



Impuesto sobre el Patrimonio (IP) (medidas 97-108)

Este impuesto es un tributo de carácter directo que tiene naturaleza personal y desempeña una función complementaria sobre la renta ya que grava la titularidad del patrimonio y tiene como objeto promover una mayor eficiencia en la utilización del capital, obtener una mayor justicia redistributiva para proporcionar una mayor capacidad redistributiva y contribuir a la prosperidad del sistema tributario, así como incentivar una utilización más productiva del capital.

En relación con este impuesto el Comité considera necesario impulsar modificaciones en aras de: (i) armonizar el impuesto, (ii) eliminar los riesgos de deslocalización y la utilización de sociedades pantalla; (iii) evitar la inmunidad fiscal en el IP de los criptoactivos; (iv) instaurar como regla general la valoración de los bienes y derechos con criterios de valor de mercado; (v) elevar la cuota mínima del IP y establecer topes en la cuota íntegra del impuesto; (vi) aumentar el límite de gravamen y el mínimo exento y (vii) evitar la sobreimposición sobre los bienes inmuebles.

1. Armonización del impuesto:

Las grandes diferencias entre territorios en el IP hacen que contribuyentes iguales paguen diferente según el lugar que tienen de residencia. Es por ello, que el Comité propone medidas para lograr una mayor armonización entre Comunidades Autónomas.

2. Deslocalización:

Uno de los peligros que existen en relación con el IP es que el sujeto pasivo decida trasladar su residencia fuera de España o de cierta CCAA, con el fin de residir en un entorno fiscal más favorable que puede comportar la no aplicación efectiva de este impuesto. Es por ello por lo que el Comité propone como medidas antideslocalización las siguientes:

-  //97 **Propuesta 97.**
- Con carácter general, plantear ante la Unión Europea la necesidad de **reforzar la Directiva antiabuso** en relación con situaciones de competencia fiscal lesiva entre los Estados miembros y su impacto en la deslocalización de personas físicas.
 - Respecto de los **contribuyentes residentes**, aplicar la norma contenida en la Ley del IRPF, referente a que no perderán la condición de contribuyente del IP aquellas personas físicas de nacionalidad española, que acrediten su nueva residencia fiscal en un territorio considerado paraíso fiscal, concretándose el concepto de “nivel impositivo efectivo considerablemente inferior” en relación con el riesgo de deslocalización.
 - Respecto de los **contribuyentes no residentes**, proponer una reserva al artículo 22 del MC OCDE que permita, en los Convenios de doble imposición firmados por España, introducir en este precepto una norma análoga a la prevista en el artículo 13.4 de dicho MC (y en el MC ONU) respecto de las ganancias de capital, de modo que el Estado de la fuente pueda gravar en este impuesto las acciones y participaciones en sociedades cuyo activo consista mayoritariamente en bienes inmuebles o derechos de disfrute sobre los mismos situados en su territorio.

3. Evitar la utilización de sociedades pantalla:

Otra práctica habitual del sujeto pasivo del impuesto es la utilización de sociedades pantalla como “refugio de titularidad” con el fin de eludir el gravamen del tributo. Este es uno de los principales problemas que tiene el tributo y el Comité considera que para poder luchar contra sociedades instrumentales debe tratarse en coordinación con los tres impuestos afectados: IP, IRPF e IS.

4. Evitar la inmunidad fiscal de los Criptoactivos:

Otro foco de riesgo de inmunidad fiscal es el relacionado con la necesidad de integrar en el sistema nuevas representaciones de riqueza, como es el caso de los criptoactivos. En este terreno, puede decirse que la progresiva “tokenización” de la economía no ha tenido una respuesta adecuada, no ya por parte del sistema tributario, sino del propio ordenamiento jurídico. El Comité en aras de dar certeza y seguridad jurídica respecto de la sujeción de los activos al impuesto propone:

 //98 **Propuesta 98.** Incluir una mención adicional en la norma reguladora del hecho imponible a “bienes y derechos de contenido económico, cualquiera que sea su forma o representación”, así como otra mención a la titularidad de este tipo de activos en función de la legislación sustantiva que, en su momento, los regule.

5. Instaurar como regla general la valoración de los bienes y derechos con criterios de valor de mercado:

Otro de los problemas a los que se enfrenta el IP es que los elementos patrimoniales, como los bienes inmuebles o las acciones de entidades que no cotizan en mercados oficiales se valoran por criterios que pueden estar muy alejados del valor de mercado. La OCDE (2018) recomienda “alinearse la base imponible con el valor de mercado de los bienes”, así como mantener durante unos años el valor de los activos de difícil valoración, o mantener en ese mismo tiempo constante el valor del patrimonio neto total del contribuyente para evitar comprobaciones anuales.

En relación con la valoración de los bienes inmuebles, el Comité propone:

 //99 **Propuesta 99.** Esperar a que se pueda evaluar el contenido tipificado en la Ley 11/2021, sobre el nuevo criterio basado en el valor de referencia.

En relación con la **valoración de los criptoactivos**, el Comité recomienda:

 //100 **Propuesta 100.** Hasta que no se disponga de una regulación sustantiva, los criptoactivos deben valorarse, bien aplicando la regla de valoración correspondiente al activo subyacente o considerando que, cualquiera que sea su modalidad, deben valorarse a precio de mercado. Esta segunda opción requiere información y control sobre el mercado de criptoactivos, reforzando las obligaciones de información.

En relación con la **valoración de acciones y participaciones en entidades patrimoniales o de mera tenencia**, el Comité expone que:

 //101 **Propuesta 101.** Valorar estas participaciones con unas reglas distintas a las establecidas en el artículo 16.1 de la Ley del impuesto, utilizando en su lugar las que correspondan, según esta misma Ley, a los bienes y derechos subyacentes cuya titularidad ostente la entidad, aplicando el valor resultante para cada socio o partícipe persona física, en la proporción que corresponda.

En relación con el **tratamiento de las deudas en el IP**, este Comité plantea:

 //102 **Propuesta 102.** Mantener la limitación actual en cuanto a la no deducibilidad de las deudas relacionadas con bienes exentos. No obstante, podría incluirse una norma antiabuso especial, estableciendo una limitación a la deducibilidad de deudas contraídas sin motivo económico válido en supuestos de vinculación societaria o familiar. En el terreno de la aplicación del impuesto, es importante reforzar el control sobre la efectividad de las deudas, potenciando la información respecto de los acreedores y especialmente cuando éstos no sean residentes en España, utilizando para ello los mecanismos de información previstos en la normativa de la Unión Europea y en los Convenios de doble imposición.

6. Elevar la cuota mínima del IP y establecer topes en la cuota íntegra del impuesto:

En relación con **los topes sobre la cuota íntegra** este Comité propone:

 //103 **Propuesta 103.** Mantener la norma que establece dichos topes por razones de liquidez, ya que el IP es un impuesto anual y por tanto recurrente (su normativa no prevé normas de flexibilización del pago del impuesto) y también porque estos topes quieren evitar incurrir en una “carga fiscal excesiva”. Asimismo, el Comité es partidario de **elevar la cuota mínima del IP hasta un máximo del 30 por ciento** con el fin de incrementar el potencial redistributivo del impuesto.

7. Aumentar el mínimo exento:

 //104 **Propuesta 104.** El Comité propone fijar la cuantía del mínimo exento en 1.000.000 de euros. Asimismo, el Comité espera que la **base del IP sea más amplia**, como consecuencia de la revisión que se propone de las exenciones de la empresa familiar y la vivienda habitual.

8. Mantenimiento de las siguientes exenciones: (i) del patrimonio empresarial y profesional y (ii) vivienda habitual:

 //105 **Propuesta 105.** En el caso de la **exención del patrimonio empresarial y profesional**, el Comité recomienda su mantenimiento. No obstante, se aconseja evaluar periódicamente la efectividad de esta medida. Además, el Comité sugiere revisar su regulación con el fin de evitar su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad; así como intensificar muy sustancialmente el control por parte de la administración tributaria para evitar abusos de esta. Esta exención está pensada para el caso de empresas con actividad productiva real y no puede dar amparo a estructuras artificiales creadas ad hoc y a operaciones de elusión fiscal.

 //106 **Propuesta 106.** En relación con la **exención sobre la vivienda habitual**, el Comité indica que es necesario mantener dicha exención, aunque debería someterse a una evaluación de impacto sobre la aplicación efectiva del impuesto, teniendo en cuenta el nuevo marco de valoración de los bienes inmuebles y revisando, en su caso, el importe máximo actualmente vigente (fijado en 300.000 euros en el artículo 4.9 de la Ley del IP).

9. Escala estatal del impuesto:

 //107 **Propuesta 107.** El Comité propone una tarifa progresiva, a partir del 0,5 por ciento y cuyo máximo debería situarse en el entorno del 1 por ciento.

10. Sobreimposición sobre los bienes inmuebles:

 //108 **Propuesta 108: El Comité cree que sería conveniente evaluar fórmulas de ajuste que permitieran reducir este efecto respecto de los contribuyentes gravados en el IP.**



Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (medidas 108-118)

El **Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD)** es un impuesto directo que tiene que pagar la persona receptora de una herencia o donación. Es un impuesto que se articula la imposición personal sobre la riqueza para dar cumplimiento al mandato constitucional de configurar un sistema tributario justo.

En relación con este impuesto el Comité considera necesario impulsar las siguientes modificaciones: (i) **no eliminar el impuesto y armonizarlo en todas las CCAA**; (ii) mantener la reducción por **transmisión de empresa individual, negocio profesional o participaciones** en entidades y de la reducción por transmisión mortis causa de vivienda habitual; (iii) Supresión de la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de **contratos de seguro de vida**, del ajuar doméstico y de las reducciones por parentesco; (iv) **modificación del mínimo exento y de la tarifa**; (v) **supresión de los coeficientes multiplicadores y (vi) medidas de flexibilización** del impuesto.

 //109 **Propuesta 109. Mantenimiento del impuesto:** El Comité considera que debe mantenerse el tributo dado que grava una manifestación directa de capacidad económica como son los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas con ocasión de transmisiones a título lucrativo, sin perjuicio de las propuestas concretas que a continuación se formulan para su simplificación, actualización y reforzamiento de la equidad. Asimismo, también se recomienda impulsar medidas para lograr una mayor armonización entre Comunidades Autónomas.

 //110 **Propuesta 110. Mantenimiento de la reducción por transmisión de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades:** El Comité propone mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, aunque recomienda evaluar periódicamente la efectividad de este beneficio fiscal. Además, con el fin de evitar posibles abusos que conduzcan a su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, el Comité aconseja revisar la regulación de los requisitos exigidos para su aplicación; en particular, el establecimiento de un importe máximo de base imponible que pudiera beneficiarse de esta reducción. Finalmente, el Comité considera necesario un mayor control por parte de la administración tributaria para evitar prácticas de elusión fiscal

 //111 **Propuesta 111. Mantenimiento de la reducción por transmisión mortis causa de vivienda habitual:** El Comité propone mantener la reducción por transmisión mortis causa de vivienda habitual, revisando, en su caso, el importe máximo actualmente vigente y elevando el porcentaje de reducción desde el 95 al 100%, si bien condicionada a que siguiera ocupada por quien ya habitaba previamente en ella con el causante.

 //112 **Propuesta 112. Supresión de la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida:** El Comité propone la supresión de la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida.

 //113 **Propuesta 113. Supresión de la reducción por ajuar doméstico:** Teniendo en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos a la hora de valorar el ajuar doméstico a efectos del ISD, el Comité recomienda la supresión del ajuar doméstico, dado que se trata de bienes que en la mayoría de las ocasiones tienen un escaso valor.

 //114 **Propuesta 114. Supresión de la reducción por parentesco:** En aras de la simplificación del tributo, y teniendo en cuenta la propuesta que se realiza sobre el mínimo exento, el Comité propone la eliminación de las reducciones por parentesco.

1. Mínimo exento:

En relación con el establecimiento del mínimo exento, teniendo en cuenta el impacto de este componente en la recaudación efectiva del impuesto, el Comité propone una horquilla entre 120.000 y 250.000 euros para los Grupos I y II y entre 20.000 y 50.000 euros para los Grupos III y IV. Todo ello sin perjuicio de la regulación de las competencias autonómicas que se estudian en el apartado 5 de este capítulo.

2. Tarifa:

 //115 **Propuesta 115.** En relación con la escala de gravamen y teniendo en cuenta la experiencia comparada, el Comité entiende que, si bien debe mantenerse una escala progresiva, deberían reducirse el número de tramos y los tipos de gravamen. En particular, el Comité considera que la tarifa debería contar con tipos que respondan a criterios de moderación y en consonancia tanto con la propuesta formulada en relación con el mínimo exento como las que afectan a la ampliación de las bases, se propone: — Grupos I y II: tipo del 5% para el primer tramo de base hasta 1.000.000; tipo del 10% entre 1 y 5 millones y tipo del 15% para bases liquidables por encima de 5 millones. — Grupo III: primeros 500.000 entre el 5-10% y después incremento de tipos hasta llegar a un máximo del 15%. — Grupo IV: Con incremento de tipos hasta llegar a un 20%-25%.

3. Supresión de los coeficientes multiplicadores:

 //116 **Propuesta 116.** El Comité propone la posible supresión de los coeficientes multiplicadores.

4. Flexibilización del pago del impuesto:

 //117 **Propuesta 117.** Con el fin de facilitar el pago del impuesto, el Comité propone que se aborden fórmulas de flexibilización general del régimen de aplazamientos y fraccionamientos ante supuestos de falta de liquidez cuando no hay bienes de fácil realización en la propia regulación del impuesto; en particular, que se estudie la posible ampliación de los plazos de los fraccionamientos y la flexibilización del importe de los plazos, de manera que estos puedan ser de menor importe los primeros años, con el fin de dar tiempo a los herederos a transmitir algunos bienes, facilitándoles así el cumplimiento de los plazos.

Por último, teniendo en cuenta que el IP y el ISD, son impuestos con competencias normativas de las CCAA, el Comité recomienda armonizar:

 //118 **Propuesta 118.** a) El mínimo exento, con un porcentaje de aumento máximo. b) Respecto de las escalas de gravamen, una reducción en un porcentaje máximo. c) Respecto de la cuota líquida, no podrá ser inferior a un determinado porcentaje de la cuota íntegra.



