



POR UNA POLÍTICA FISCAL SIMPLE, JUSTA Y EFICIENTE

Propuesta tributaria de VOX para recuperar a la clase media trabajadora

Abril 2019

CONTENIDO

POR UNA POLÍTICA PRESUPUESTARIA SOSTENIBLE QUE NO ESQUILME A LOS ESPAÑOLES

1. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRELIMINARES

1.1 LAS FUNCIONES DE LA IMPOSICIÓN

Los principios rectores del diseño impositivo en la agenda política de VOX

1.2 LOS IMPUESTOS PROVOCAN COSTES SOCIALES SUPERIORES A LA RECAUDACIÓN QUE GENERAN

1.3 LOS COSTES DE EFICIENCIA DEL IRPF Y DEL IS. UN LASTRE PARA EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

Los costes de eficiencia del IS

Los costes de eficiencia del IRPF

Tipo medio versus tipo marginal: Una distinción capital en el diseño impositivo

La curva de Laffer

2. EL NUEVO DISEÑO IMPOSITIVO PROPUESTO POR VOX

2.1 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

2.2 EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.3 LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

2.3.1 EL IVA

2.3.2 LOS IMPUESTOS ESPECIALES

2.4 EL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO, EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS.

2.4.1 EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

2.4.2 EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2.4.3 OTROS IMPUESTOS

2.5 SOBRE LA SEGURIDAD JURIDICA DEL CONTRIBUYENTE LOS COSTES DE ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y OTRAS CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS.

ANEXO I Determinación de las Necesidades Básicas del Contribuyente (*NBC*)

POR UNA POLÍTICA PRESUPUESTARIA SOSTENIBLE QUE NO ESQUILME A LOS ESPAÑOLES

La política presupuestaria es uno de los ejes fundamentales de la sostenibilidad económica y social de un país. A través del Presupuesto se engarzan y ordenan las políticas de gastos e ingresos públicos de una economía, con una influencia muy importante en la vida de las personas. **Una política presupuestaria bien diseñada es garantía de altos niveles de bienestar individual y social en una Nación.**

El diseño óptimo de la política presupuestaria pasa inexorablemente por reconocer que el Presupuesto es una unidad indisoluble con dos facetas interconectadas: la del gasto público y la de los ingresos públicos. Desde VOX pensamos que la política presupuestaria, en su doble vertiente de ingresos y gastos, debe analizarse inevitablemente de manera conjunta. Es decir, hablar de política impositiva exige hablar de gasto público. Del mismo modo, proponer políticas de gasto público requiere conocer el nivel, la composición y el diseño de los ingresos públicos que financiarán dicho gasto. **El reconocimiento de esta unicidad de la política presupuestaria es fundamental para hacer creíble cualquier propuesta de cambio impositivo.** Fiel a este principio, el presente documento ofrece la propuesta de VOX de política fiscal.

Esta propuesta asume el programa sobre gasto público y Administración Territorial del Estado que defiende VOX, encaminado a eliminar el despilfarro de dinero público surgido de un sector público sobredimensionado. **La reorganización institucional del sector público y las ganancias de eficiencia asociadas a la redimensión de la administración pública española que proponemos generarán un ahorro estructural anual permanente de 24.236 millones de euros anuales.** Este ahorro, producto de la eliminación del derroche y de las redes clientelares de los partidos políticos, permitirá reducir significativamente la factura fiscal de los contribuyentes españoles, aumentando la calidad de los bienes y servicios públicos de los que disfruta y saneando financieramente las cuentas públicas nacionales. Es decir, **el ahorro fiscal que recoge la propuesta que aquí se presenta, se genera a expensas de eliminar el gasto político clientelar, el gasto público ineficiente, la ineficiencia organizativa del Estado y el uso fraudulento del presupuesto.**

Antes de embarcarnos en la enumeración de las líneas maestras de la propuesta fiscal de VOX, es necesario pasar revista a algunas consideraciones preliminares que ayudarán a entender mejor las propuestas concretas que se plantean más adelante. En esta sección se responden a los interrogantes siguientes:

- ¿Qué funciones debe cumplir un buen sistema fiscal?
- ¿Cuáles son los principios rectores de la agenda fiscal de VOX?
- ¿Qué costes sociales generan los impuestos?
- ¿Es posible reducir los costes de la imposición?
- ¿Qué se puede hacer para que el sistema fiscal favorezca el crecimiento y el empleo?
- ¿Es posible generar más recaudación impositiva con una menor carga fiscal individual?

1.1 LAS FUNCIONES DE LA IMPOSICIÓN

Como recogió Neumark en su famoso libro *“Principios para una política fiscal justa y económicamente racional”*, los fines encomendados a un sistema fiscal se pueden resumir en cinco¹:

- **Un fin de justicia**, que busca un reparto equitativo de la carga fiscal entre los contribuyentes.
- **Tres fines económicos** que establecen que los sistemas fiscales deben diseñarse de modo que favorezcan la asignación eficiente de los recursos, faciliten la estabilidad del entorno económico y promuevan el crecimiento económico.
- **Un fin operativo** que requiere impuestos factibles, congruentes, transparentes, cómodos y respetuosos con el principio de economicidad.

Estos fines cumplen una función de síntesis meritoria y de inestimable ayuda para planificar la acción reformadora del sistema fiscal. Sin embargo, esa simplicidad expositiva contrasta, no obstante, con la compleja realidad del diseño o la reforma del sistema fiscal de un país concreto. En primer lugar,

¹ El título original en alemán es *“Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik”*.

porque conceptos como justicia distributiva o asignación eficiente de los recursos están sujetos a interpretaciones no siempre uniformes. En segundo lugar, porque los cinco fines anunciados inevitablemente entran en conflicto unos con otros, por lo que finalmente se requerirá una decisión política que los priorice teniendo en cuenta los *trade-offs* que existen entre ellos.

Los principios rectores del diseño impositivo en la agenda política de VOX

En VOX creemos firmemente en la Justicia categórica como pilar fundamental de una sociedad saludable. En el ámbito distributivo de los bienes materiales, nuestra noción de Justicia parte del convencimiento de que **el individuo generador de rentas, obtenidas de forma lícita y honesta, es el legítimo beneficiario del fruto de su trabajo, de su esfuerzo y de su dedicación.** Respetando esta premisa, creemos también en el principio de capacidad de pago. Por ello, **VOX defiende la existencia de un sistema fiscal progresivo** que consiga transferir renta desde los contribuyentes más pudientes a los menos favorecidos. Esta progresividad debe ser, no obstante, moderada alejándose de diseños confiscatorios y centrando el objetivo redistributivo en los verdaderamente necesitados. **El sistema fiscal no debe convertirse en una loseta infranqueable que hunda al contribuyente en “la trampa del desaliento personal y profesional”, condenándole a una renta disponible muy alejada de la que, con su talento y esfuerzo, es capaz de generar.** Pretender la igualación de rentas, independientemente de lo que cada individuo aporte al sistema, es en realidad un concepto de justicia profundamente injusto.

Nuestro ideal de justicia se identifica esencialmente con la igualdad de oportunidades. Las acciones de gobierno deben ir encaminadas a que, **independientemente de sexo, creencia y condición, todos los individuos tengan las mismas oportunidades de crecimiento personal, profesional, económico y social.** El instrumento ideal para conseguir esta igualdad de oportunidades no es a través del sistema fiscal, sino por medio de políticas de gasto, enfocadas a mejorar el stock de capital humano, esencialmente a través de la provisión de una educación y una sanidad de calidad, de acceso generalizado para toda la población.

En VOX consideramos que **el sistema fiscal no puede convertirse en un lastre para el crecimiento económico y la creación de empleo.** Esto

exige un diseño de los impuestos lo más neutral posible, que huya del dirigismo fiscal y que evite erosionar la competencia económica. Es decir, la arquitectura impositiva debe favorecer que los agentes económicos se rijan por criterios de coste y rentabilidad económica, y no por la influencia de la fiscalidad. Asimismo, **VOX es un firme defensor de que los impuestos sean simples, transparentes y fáciles de entender por el contribuyente.**

Los fines que tiene encomendado un sistema fiscal son múltiples y el cumplimiento simultáneo de todos ellos en su grado máximo en no es factible. Por ello, la aplicación e intensidad de los fines asignados al sistema fiscal está sujeto a una decisión política. Los valores fundamentales en los que se asienta la agenda fiscal de VOX son los siguientes:

- El individuo que genera rentas de forma lícita y honesta es el legítimo beneficiario del fruto de su trabajo, de su esfuerzo y de su talento.
- VOX cree en el principio de capacidad de pago, por lo que defiende la progresividad del sistema fiscal. No obstante, esta progresividad, debe ser moderada y no debe alcanzar niveles confiscatorios.
- El sistema fiscal no debe convertirse en una loseta infranqueable que condene al contribuyente a una renta disponible muy alejada de la que, con su talento y esfuerzo, es capaz de generar.
- Nuestro ideal de justicia es el de "igualdad de oportunidades" no el de "igualdad de resultados".
- El sistema fiscal nunca debe convertirse en una rémora para el crecimiento económico y para la creación de empleo.
- Los impuestos deben ser simples, transparentes y fáciles de entender.

1.2 LOS IMPUESTOS PROVOCAN COSTES SOCIALES SUPERIORES A LA RECAUDACIÓN QUE GENERAN.

Una de las ideas fundamentales que no debería olvidarse jamás cuando se habla de política fiscal es recordar que los impuestos no son gratuitos. La existencia de impuestos es socialmente cara. El más evidente de estos costes es el coste que sufre el contribuyente al ver como una renta, ganada con su esfuerzo y dedicación, desaparece de su bolsillo de manera imperativa y sin contraprestación directa. Este coste, consistente en la transferencia de renta privada hacia el presupuesto público es lo que los economistas llaman **“efecto**

renta” de los impuestos, cuyo valor equivale a la pérdida de bienestar que sufre el contribuyente como consecuencia de la reducción de su renta disponible. **Junto a este coste obvio, existen otros costes asociados a la imposición que pasan más desapercibidos pero que tienen una importancia capital en el desarrollo económico y social de los países.** La teoría económica ha identificado al menos tres costes impositivos adicionales:

- **Los costes de eficiencia**, provocados por las distorsiones que los impuestos generan en el comportamiento de los agentes económicos. Estos costes disminuyen el tamaño de las economías, reduciendo los niveles de producción, de empleo y de la productividad de los factores productivos.
- **Los costes de cumplimiento**, que son los costes, directos e indirectos, a los que debe enfrentarse el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales (costes de oportunidad del tiempo dedicado a la gestión de los impuestos, costes de asesoramiento, costes psicológicos, etc...). En España estos costes se estiman, dependiendo del año y las figuras impositivas consideradas, entre un 0.6% y 1.25% de la recaudación generada.
- **Los costes de Administración**, que recogen los costes en los que debe incurrir el Estado para gestionar el cobro de los impuestos tal y como se reconocen en las normas tributarias (inspectores, personal de apoyo, edificios, equipamiento, formación, etc...).

Estos otros costes son también parte de la factura económica y social de la política impositiva de un país y, por tanto, no pueden ni deben ser obviados. Ignorarlos implica subestimar la verdadera pérdida de bienestar social generada por el sistema fiscal. La transparencia y las buenas prácticas profesionales indican, por tanto, que en la contabilización de los pasivos de un sistema fiscal deben considerarse todos y cada uno de los costes mencionados.

Los costes de administración, los costes de cumplimiento y, especialmente, los costes de eficiencia dependen de la arquitectura organizativa del conjunto del sistema fiscal, y del diseño específico de las figuras impositivas que lo conforman. Es decir, no todos los sistemas fiscales son igual de gravosos.

Como reconoce el prestigioso *informe Mirrlees*, el coste de recaudar un euro adicional de impuestos se puede determinar calculando el *Coste Marginal de los Fondos Públicos* (CMFP) de dicho impuesto. Este concepto, el CMFP, cuantifica la cantidad de recaudación necesaria para disponer de un euro adicional de gasto público efectivo, una vez considerados los distintos costes sociales generados por el impuesto analizado.

Las estimaciones disponibles del CMFP para España se mueven en un rango entre 1.4 y 2.15, lo que significa que para poder disponer de un euro en gasto público efectivo se debe recaudar nada más y nada menos que entre 1.4 y 2.15 euros!! Es decir, para poder gastar un euro adicional en gasto público real (por ejemplo, en construir una carretera o prestar un servicio sanitario) el sistema fiscal español desperdicia por el camino entre 40 céntimos y 1,15 euros². Cifras que dan una idea de la ineficiencia que presenta el actual diseño de nuestro sistema fiscal. La evidencia empírica disponible determina que este desperdicio de recursos es especialmente significativo en el Impuesto sobre la Renta Personal (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS), siendo menos importante en los impuestos que recaen sobre el consumo. Es decir, que reducir los costes de eficiencia asociados a nuestro sistema fiscal requeriría aumentar el peso recaudatorio de las figuras con un menor CMFP (impuestos sobre el consumo) y reducir el de las figuras con el CMFP más alto (IRPF e IS).

² Este rango tan amplio en los valores del CMFP se debe a que no todos los estudios analizan los mismos impuestos. Por otro lado, la mayoría de los trabajos existentes en la literatura suelen concentrarse en los costes de eficiencia, obviando en sus cálculos los costes de administración y cumplimiento. En general, la literatura confirma que los impuestos que presentan mayores CMFP son los impuestos sobre la renta personal y sobre los beneficios. En el extremo opuesto se encuentra los impuestos que recaen sobre el consumo.

Dotar de eficiencia a nuestro sistema fiscal exige, como meta prioritaria, reducir su desorbitado CMFP. Esto requiere los siguientes cursos de acción:

- Ser conscientes de que el coste social de la imposición va más allá de la pérdida de bienestar que sufre el contribuyente por ver reducida su renta disponible. Deben contabilizarse también los costes de eficiencia, los costes de cumplimiento y los costes de administración. Estos otros costes pueden ser muy gravosos y afectan de manera significativa al bienestar de los individuos.
- Aumentar el peso recaudatorio de las figuras que presentan un menor CMFP (impuestos sobre el consumo), reduciendo el peso de las figuras con CMFP más alto (IRPF e IS).
- Optimizar el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- Reducir los costes indirectos de cumplimiento que recaen sobre los contribuyentes.

1.3 LOS COSTES DE EFICIENCIA DEL IRPF Y DEL IS. UN LASTRE PARA EL CRECIMIENTO ECONÓMICO.

España no puede permitirse un sistema fiscal que lastre el crecimiento y la creación de empleo. ¿Qué impuestos son los que generan más distorsiones económicas? ¿Qué impuestos inducen mayores costes de eficiencia? Como se acaba de apuntar, el análisis económico confirma que los impuestos que generan un mayor impacto negativo sobre el crecimiento son el IRPF y el IS. Por tanto, es necesario prestar una especial atención al diseño de estas dos importantes figuras impositivas.

Los costes de eficiencia del IS

La globalización económica y la generalización de los flujos internacionales de capitales y beneficios es una realidad indiscutible. En este nuevo contexto internacional, la competencia entre países, para atraer inversión foránea y mantener la doméstica, está presente en las agendas económicas de todo el mundo. España no puede mantenerse al margen. Uno de los factores con mayor influencia en la inversión productiva es, sin duda, la fiscalidad, especialmente el IS. Los márgenes de distorsión del IS son variados e inciden sobre múltiples áreas decisorias de la empresa, como por ejemplo la localización geográfica de las inversiones, el tamaño de los proyectos de inversión o la selección de la jurisdicción fiscal a la que asignar los beneficios generados. Cada una de estas decisiones se encuentra afectada de manera distinta por el IS.

Así, por ejemplo, las inversiones tienden a localizarse allí donde la rentabilidad neta de impuestos es mayor, por lo que la localización geográfica de las inversiones productivas se ve afectada por el **tipo medio** del IS. En cambio, como el tamaño óptimo de las inversiones se alcanza cuando la productividad del capital iguala su coste marginal, el tamaño de los proyectos de inversión no depende del tipo medio sino de lo que los economistas llaman **tipo marginal efectivo**³. Por último, la asignación territorial del beneficio viene condicionada por la magnitud de la noción de tipo impositivo más visible y conocida: el **tipo nominal** del IS. Es decir, el espectro decisorio de las empresas es heterogéneo y cada ámbito de decisión empresarial se encuentra influenciado de manera distinta por el IS, lo que hace que su diseño sea una tarea extremadamente compleja⁴.

A pesar de lo expuesto, el debate cotidiano sobre el IS suele limitarse exclusivamente a la magnitud del tipo nominal. Sin embargo, esta visión es extremadamente simplista, puesto que como hemos visto, la incidencia del IS sobre determinadas decisiones empresariales se captura mejor a través del tipo medio o del tipo marginal efectivo⁵. Entender correctamente esta sutileza semántica reduciría significativamente muchos de los errores e imprecisiones que se cometen en el diseño del IS.

En VOX creemos que un diseño eficiente del IS exige el establecimiento de un tipo nominal relativamente reducido con una definición neutra de la base imponible. Asimismo, debe **evitarse dispensar tratos fiscales desiguales** por razón de tamaño, actividad o sector económico. De este modo, se aproximarían el tipo nominal, el tipo medio y el tipo marginal del IS, consiguiéndose un elevado grado de neutralidad fiscal respecto a los distintos márgenes de decisión empresarial.

³ Dentro del concepto de tipo marginal efectivo existen a su vez diferentes variantes. Los tipos marginales efectivos más utilizados en la literatura de la imposición corporativa son los tipos marginales de King-Fullerton, los tipos medios efectivos a la Devereux-Griffith y el tipo efectivo de Sørensen.

⁴ La neutralidad absoluta exigiría que todo proyecto de inversión soportase un tipo marginal, medio y nominal idéntico. Algo que es técnicamente complicado y políticamente inviable puesto que exigiría un grado de cooperación internacional inalcanzable. Esta ausencia de incentivos para la coordinación impositiva alienta la competencia fiscal, que podrá darse en términos de niveles de imposición media (para atraer capital), marginal (para captar proyectos de inversión de mayor tamaño) o nominal (si lo que se pretende es captar bases liquidables de empresas multinacionales ubicadas en otros países). Es decir, los gobiernos tienen diferentes márgenes sobre los que competir con efectos muy dispares sobre la economía real y sobre la recaudación impositiva.

⁵ Estos conceptos requieren conocer, además del tipo nominal aplicado, otros parámetros fiscales que inciden sobre la definición de la base imponible o la cuota del impuesto – métodos legales de amortización, existencia de exenciones o bonificaciones, deducciones, compensación de pérdidas fiscales, etc.

Los costes de eficiencia del IRPF

Los seres humanos tendemos a ajustar nuestro comportamiento a las reglas que regulan el entorno en donde tomamos nuestras decisiones vitales. Los impuestos no son una excepción. Uno de los impuestos que tiene una mayor influencia en el comportamiento de las personas, y por tanto en el desarrollo de las economías, es, sin duda, el IRPF.

El IRPF incide directamente sobre la renta, fruto del esfuerzo, del talento y de la productividad de los individuos. Por ello, los economistas han dedicado tiempo y esfuerzo a entender cómo este impuesto influye en el deseo y capacidad de generar rentas personales. Uno de los procedimientos más extendidos consiste en medir **la elasticidad de la base liquidable** (EBL). Este parámetro mide la sensibilidad de la generación de rentas ante un cambio impositivo. Si la elasticidad es elevada, elevada también será la respuesta de la economía a cambios en el impuesto. Por el contrario, si la elasticidad es reducida las distorsiones sobre la capacidad de generar renta y riqueza serán pequeñas⁶.

Los economistas han demostrado que para medir los costes de eficiencia de un impuesto basta con conocer la magnitud de tres parámetros: el valor de la base liquidable, los tipos marginales que se aplican y la elasticidad de la base liquidable⁷. El análisis de estos factores y su incidencia sobre los costes de eficiencia nos permite afirmar que:

1.- Los costes de eficiencia crecen con la magnitud de la base liquidable. Es decir, los impuestos que recaen sobre hechos imposables amplios, como el IRPF, son más distorsionantes que los impuestos que gravan hechos imposables más estrechos. Asimismo, dentro de un mismo impuesto, las ineficiencias tenderán a ser más significativas en los contribuyentes con bases imposables más altas.

⁶ Hasta los años 90, las distorsiones del IRPF se analizaban sólo por su efecto sobre la oferta laboral. Sin embargo, el economista estadounidense Martin Feldstein resaltó que ese procedimiento dejaba fuera del análisis otras ineficiencias, como por ejemplo el efecto del impuesto sobre la intensidad (esfuerzo) del trabajo o sobre el ahorro, la inversión o la evasión. La ventaja de la elasticidad de la base liquidable es que captura todas estas fuentes de distorsión que potencialmente puede generar el impuesto.

⁷ Una medida robusta de los costes de eficiencia generados por un impuesto se puede obtener a través del cálculo de la fórmula siguiente:

$$\text{Coste de Eficiencia} = 0.5 \cdot \frac{t^2}{(1-t)} \cdot \eta_{bl} \cdot BL$$

donde BL representa la base liquidable del impuesto, η_{bl} la elasticidad de la base liquidable y t el tipo marginal soportado por el contribuyente.

2.- Los costes de eficiencia crecen con los tipos marginales, y lo hacen de forma más que proporcional. Es decir, los incrementos de tipo marginal son más distorsionantes cuanto mayor es el tipo marginal del que se parte.

3.- Los costes de eficiencia crecen con la reactividad de los contribuyentes. Cuanto mayor es la elasticidad de la base liquidable mayor es la pérdida de eficiencia generada por el impuesto.

Aunque los estudios que estiman la EBL en España son escasos, los pocos trabajos existentes confirman un valor medio de la EBL en España en el entorno del 0.5, siendo mayor para las unidades contribuyentes cuyo perceptor principal es mujer (0.8) que cuando es hombre (0.52). Asimismo, en los trabajos que estiman la EBL por tipo de rentas, se encuentra que la elasticidad de la base liquidable general (0.44) es, en media, ligeramente inferior a la elasticidad de la base liquidable del ahorro (0.67), lo que indica que en España las rentas del ahorro son más sensibles a los tipos marginales que el resto de rentas. Por otro lado, también se confirma que cuanto mayor es el nivel de renta de la unidad contribuyente mayor tiende a ser también la EBL. Estos valores, por tanto, confirman el alto potencial distorsionador que en España tienen los tipos marginales del IRPF. Por ello, es primordial ahondar más en el concepto de tipo marginal para entender mejor el papel que debería jugar en el diseño de un IRPF eficiente.

Tipo medio versus tipo marginal: Una distinción capital en el diseño impositivo

Si existe un contexto económico en donde la semántica es primordial, ese es el contexto impositivo. Uno de los errores fundamentales que se comete cuando se habla del diseño del IRPF es no distinguir entre las distintas nociones de tipo impositivo que existen.

Es fundamental diferenciar entre los conceptos de tipo medio y tipo marginal. El tipo medio identifica el impuesto pagado por una renta ya ganada. El tipo marginal, en cambio, cuantifica el impuesto que se pagaría por una hipotética renta adicional que previsiblemente pudiese generar el contribuyente. Es decir, mientras el tipo marginal informa sobre una carga fiscal futura, el tipo medio, en cambio, informa sobre una carga fiscal pasada.

Por otro lado, el tipo medio y el tipo marginal tienen una incidencia muy desigual sobre la progresividad impositiva. La definición genuina de progresividad reposa sobre la *progresión del tipo medio*, que postula que para que un impuesto sea progresivo basta con que el tipo medio crezca monótonamente

con la renta⁸. Es decir, la progresividad se define de manera robusta en términos de tipo medio, no en términos de tipo marginal. Por ello, teniendo en cuenta los comentarios precedentes se puede concluir que mientras **el tipo marginal es el responsable de los costes de eficiencia del impuesto, el tipo medio es el concepto de tipo impositivo que verdaderamente transfiere al impuesto su capacidad recaudatoria y su progresividad.**

Desde un punto de vista técnico, esto significa que **diseñar impuestos recaudadores no debe conllevar necesariamente a impuestos fuertemente ineficientes.** Para ello, basta con evitar el error, ampliamente extendido, de identificar tipos marginales elevados con altos niveles de recaudación y progresividad. Si la pretensión es aumentar la recaudación, la atención debe centrarse en elevar la magnitud de los tipos medios. Si el objetivo es alterar la progresividad, la meta debe ser modificar la velocidad con que el tipo medio crece con la base liquidable. Esto no significa que el tipo marginal no afecte al tipo medio, sino que, de todas las formas posibles de influir en el tipo medio, hacerlo a través del tipo marginal es la menos eficaz de todas. La razón se encuentra en que los tipos marginales son generadores de importantes costes de eficiencia.

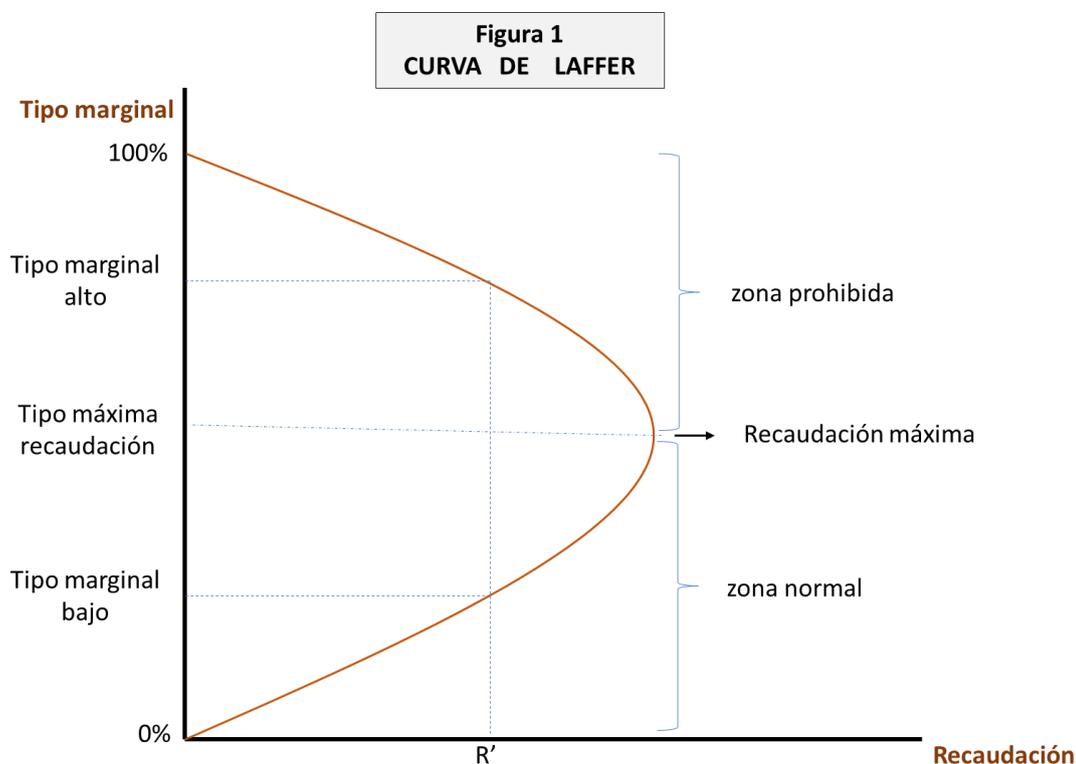
Por todo lo comentado, se puede asegurar que en el diseño del IRPF **los tipos marginales tienen un protagonismo desproporcionado**, claramente inapropiado y que debe ser denunciado con determinación. La curva de Laffer y las ideas que subyacen a ella son un claro movimiento en esa dirección.

La curva de Laffer

La curva de Laffer, cuya forma se recoge en la Figura 1, es un instrumento de análisis económico que describe la relación existente entre recaudación y tipo marginal aplicado. Su perfil tiene una forma de C invertida, que indica que, a partir de un determinado valor de tipo de gravamen, tipo marginal y recaudación se relacionan inversamente. Esto hace que, como se ilustra en la figura, la curva de Laffer presente dos secciones distintas: una creciente, denominada “zona normal” y otra decreciente, conocida como “zona prohibida”. En la primera, incrementos del tipo marginal generan ganancias

⁸ La teoría económica ha propuesto otras medidas de progresividad, entre las que destacan la progresión del tipo marginal, la progresión de la carga o la progresión de la renta residual. Sin embargo, en la comunidad científica la progresión del tipo medio se considera la medida de progresividad estructural más robusta y acertada. Otra popular índice de progresividad es el propuesto por Kakwani. El índice de Kakwani identifica progresividad con la idea de alejamiento de la proporcionalidad. El índice de Kakwani se mide por la diferencia entre el índice de concentración de las cuotas y el índice de Gini de la renta antes de impuestos.

recaudatorias, en la segunda, el aumento del tipo marginal reduce la recaudación.



Esta forma de C invertida, que caracteriza a la curva de Laffer, tiene importantes implicaciones para el diseño impositivo:

1.- Indica que cualquier nivel de recaudación (R') es susceptible de generarse en dos escenarios distintos: en uno de tipos marginales bajos o en uno de tipos marginales altos. Aunque en ambos la recaudación será la misma, en el escenario de tipos marginales altos los costes de eficiencia serán mayores y, por tanto, su economía presentará una menor producción y empleo (decrecimiento económico).

2.- Indica que existen límites a los tipos marginales incluso si el objetivo prioritario es maximizar la recaudación.

3.- Indica que las subidas del tipo marginal no siempre generan ganancias recaudatorias.

4.- Indica que el impacto recaudatorio de una subida de tipos marginales depende del lugar en donde se encuentre el contribuyente en su curva de Laffer personal.

El efecto Laffer se origina porque el tamaño de la base imponible gravada por un impuesto depende de los tipos marginales que este impuesto aplique. Es decir, se produce porque los contribuyentes no somos *robots* sino que reaccionamos a “las reglas del juego” que definen el entorno donde tomamos nuestras decisiones. Por ello, el impacto recaudatorio real de un cambio impositivo debe tener en cuenta la variación de recaudación provocada por el cambio de comportamiento inducido en el contribuyente. No hacerlo así, originará estimaciones recaudatorias incorrectas. ¿De qué factores depende la magnitud del efecto Laffer? Esencialmente de dos factores: de la magnitud de los tipos marginales y de la magnitud de la elasticidad de la base liquidable. Cuánto mayor sean ambos factores, mayores serán los costes de eficiencia asociados a la imposición y, por tanto, mayores serán las distorsiones originadas en el comportamiento de las personas. Teniendo en cuenta estos elementos, los escasos trabajos que existen en España sobre la curva de Laffer ratifican de forma contundente su existencia. La propuesta que recoge este documento tiene en cuenta el efecto comportamiento de los impuestos y, por tanto, el efecto Laffer asociado a los cambios impositivos

En busca de un diseño eficiente del IS en un contexto de globalización económica:

Favorecer el crecimiento económico y, por tanto, el bienestar social requiere altos niveles de inversión productiva. Para ello, debe tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- Uno de los factores que más afecta a la inversión productiva es la fiscalidad, en particular el IS.
- Los márgenes de decisión empresarial son heterogéneos y el IS influye en ellos de manera muy distinta.
- El diseño del IS debe ser lo más neutral posible, para ello su carga nominal, marginal y media debe ser parecida y relativamente reducida.
- El IS debe evitar tratamientos fiscales desiguales por razón de tamaño, sector económico o cualquier otra consideración.

En busca de un diseño eficiente del IRPF

- El gravamen de la renta personal tiene un alto potencial distorsionador y, por tanto, es susceptible de generar altos costes de eficiencia en la economía.
- La elasticidad de la base liquidable del IRPF presenta valores medios relativamente altos (0.5) y es relativamente más elevada en las rentas del ahorro que en resto de rentas. Asimismo, la EBL presenta un perfil creciente con la renta del contribuyente lo que indica que el gravamen de las rentas altas genera costes de eficiencia más elevados que el de las rentas reducidas.
- Tener unos tipos marginales elevados no son garantía ni de altos niveles de recaudación ni de alta progresividad.
- Una tarifa de IRPF con tipos marginales moderados es garantía de bajos costes de eficiencia sin que necesariamente se esté agrediendo ni a la capacidad recaudatoria del impuesto ni a su progresividad.

2 EL NUEVO DISEÑO IMPOSITIVO PROPUESTO POR VOX

El rediseño de la estructura del sistema fiscal español debe fundamentarse en los argumentos anteriores, garantizando un presupuesto equilibrado que se aleje de los altos niveles de déficit y endeudamiento que han caracterizado a la Hacienda Pública española en los últimos tiempos. Las propuestas, que se describen a continuación, son coherentes con la reducción y racionalización del gasto público anunciada por VOX. Sus principios rectores son el respeto por la libertad individual, la sencillez, la suficiencia, la justicia distributiva y la eficiencia. Disponer de un sistema fiscal que respete estos principios es la mejor forma de garantizar una sociedad próspera con altos niveles de crecimiento económico, empleo y bienestar social. Con ese convencimiento, a continuación, se presenta el detalle de la propuesta fiscal de VOX para cada impuesto.

2.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

El IRPF es el impuesto más importante de nuestro sistema fiscal que recauda cerca del 40% del total de la recaudación tributaria del país. Anualmente se presentan en torno a 19,5 millones de declaraciones de las que 19 millones corresponden a unidades contribuyentes cuya principal fuente de ingresos es renta salarial (15,9 millones de declaraciones) o renta de autónomos (3,1 millones de declaraciones). Aproximadamente el 89% del total de las bases imponibles declaradas en el IRPF son rentas del trabajo o rentas de actividades económicas. Por ello, se puede afirmar con rotundidad que **hablar del IRPF en nuestro país es hablar de un impuesto que recae sobre los trabajadores y autónomos.**

Si se analizan los datos tributarios con detalle, **se confirma además que el IRPF en España es un impuesto que recae sobre la clase media trabajadora:** a pesar de que se presentan anualmente 19,5 millones de declaraciones, el 38% de esas declaraciones (7.500.000 de declaraciones) no pagan un solo céntimo de euro y sólo el 49% (9.577.396 de declaraciones), con una renta media de 30.478 euros anuales, pagan una cuota superior los 1.200 euros anuales (es decir, 100 euros mensuales). **¿Qué significa esto? que la presión fiscal y el esfuerzo fiscal de los contribuyentes netos del IRPF es exageradamente elevada: los 77.000 millones de euros anuales que recauda el impuesto son realmente desembolsados por una proporción muy reducida de contribuyentes: sólo el 50% de las declaraciones que se presentan anualmente, con una renta anual media es de 30.478 euros, son contribuyentes netos.** La situación es más sorprendente si tenemos en cuenta que además existen más de 3.000.000 de perceptores de rentas, con rentas

medias de 12.422 euros anuales, que ni siquiera tienen obligación de presentar declaración y, en el mejor de los casos, contribuyen con una mínima retención. Es decir, definitivamente el actual diseño del IRPF bascula sobre la clase media trabajadora y presenta grandes bolsas de ineficiencia e inequidad que requieren de ajustes técnicos para convertir a este importante impuesto en un impuesto más eficiente y justo.

Teniendo en cuenta esta realidad y las premisas expuestas anteriormente, las líneas maestras de los cambios que propone VOX en relación al IRPF se fundamentan en los elementos siguientes:

- **Linealización de la tarifa** del impuesto.
- **Definición extensiva de la base imponible.** Es decir, gravar la renta del contribuyente sin distinguir, como se hace ahora, entre rentas del ahorro, rentas inmobiliarias y resto de rentas.
- **Restablecimiento de un sistema genuino de mínimos personales y familiares** a través de la determinación de las *Necesidades Básicas del Contribuyente* (NBC). Este nuevo concepto NBC permitirá:
 - **Cuantificar las necesidades básicas** de la unidad contribuyente en función de su **tamaño**, su **composición** y los **consumos a escala** derivados de la vida en común.
 - **Recuperar** el funcionamiento de los **auténticos mínimos personales y familiares**, de modo que el contribuyente solo tribute por su renta discrecional. Es decir, por la renta disponible después de cubrir sus necesidades básicas.
- **Fortalecimiento de la progresividad del impuesto** al graduar la deducibilidad de las *NBC* decrecientemente con la base imponible.
- **Racionalización de las reducciones aplicables a la base liquidable.** Se elimina la reducción por tributación conjunta manteniéndose las referidas a pensiones compensatorias y anualidades por alimentos. Asimismo, se propone reforzar las reducciones asociadas a la atención de situaciones de dependencia y envejecimiento por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

- **Racionalización de las deducciones generales.** Lo que supone la **eliminación de la mayoría de deducciones**, dejando exclusivamente operativas las deducciones de naturaleza técnica o estratégica.
- **Gravamen de las plusvalías sólo por su componente real** –no nominal–.
- **Eliminación de las actuales restricciones a la integración y compensación de rentas.** A efectos de determinación de la base imponible cualquier renta negativa, independientemente de su naturaleza, podrá integrarse y compensarse con cualquier renta positiva del ejercicio, ya sea rendimiento, imputación de renta o ganancia patrimonial.
- **Reconocimiento de la compensación de bases liquidables negativas hacia atrás.** Si la base liquidable resultase negativa por ser los componentes negativos de la base imponible superiores a los positivos, esta podrá compensarse, a voluntad del contribuyente, con bases liquidables positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes o con **bases liquidables positivas de los dos años precedentes**. Es decir, se reconoce por primera vez en la historia del IRPF la compensación de bases liquidables negativas hacia atrás.

1.- Linealización de la tarifa.

Se propone la aplicación de la siguiente tarifa:

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto de base liquidable hasta	Tipo marginal
0	0	60.000	22%
60.000	13.200	En adelante	30%

Por los argumentos expuestos anteriormente, la aplicación de esta tarifa supondrá una caída significativa de los tipos marginales que provocará una **reducción muy importante de los costes de eficiencia** del actual IRPF. También **reducirá** de manera significativa **los costes de cumplimiento y de administración del impuesto** porque el tipo medio del contribuyente podrá estimarse con **exactitud** para el 99% de los contribuyentes, lo que permitirá que **el sistema de retención en la fuente sea liberatorio** y que, por tanto, no sea necesario presentar liquidación anual para la inmensa mayoría de

contribuyentes⁹. Asimismo, el número de declaraciones presentadas se reducirá también porque **esta estructura de tipos marginales genera**, para una gran cantidad de contribuyentes, **la misma cuota líquida independientemente de que los cónyuges declaren conjunta o separadamente**. Por tanto, muchas de las unidades contribuyentes que actualmente declaran separadamente no tendrán incentivo económico a seguir haciéndolo. Esto permitirá, optimizar los recursos humanos de la Agencia Tributaria, que podrán dedicarse a la lucha contra el fraude de entramados delictivos complejos en lugar de a tareas mecánicas de comprobación y gestión.

El **coste recaudatorio** neto de esta tarifa ascendería a **2.867 millones de euros**. Este coste se ha estimado simulando la sustitución de la actual tarifa del impuesto (2018) por la tarifa propuesta, dejando el resto del impuesto intacto, lo que provocaría un coste bruto con comportamiento de 6.436 millones de euros¹⁰. Sobre este coste recaudatorio bruto se han descontado las ganancias recaudatorias asociadas a las otras propuestas que se hacen sobre el IRPF. En concreto, las simulaciones realizadas nos permiten confirmar que:

- 1.- La definición extensiva de la base imponible supondrá un aporte recaudatorio adicional de las rentas del ahorro de **1.617 millones** de euros (1.694 sin comportamiento).
- 2.- La eliminación de las **deducciones** en cuota añadirá **381 millones más**.
- 3.- La eliminación de la **reducción por declaración conjunta** aportará **324,4 millones adicionales**.
- 3.- El efecto multiplicativo del aumento de renta disponible sobre el consumo permitirá recuperar en forma de impuestos indirectos **1.247 millones** extra¹¹.

2.- Definición extensiva de base imponible y restablecimiento de un sistema genuino de mínimos personales y familiares

⁹ Las retenciones soportadas en la fuente durante el año fiscal coincidirán exactamente con la cuota líquida del contribuyente para prácticamente el 100% de los contribuyentes.

¹⁰ Por una cuestión de prudencia valorativa, el cálculo se ha realizado asumiendo unas elasticidades de base liquidable especialmente bajas lo que sugiere que el coste estimado de 2.867 millones de euros deba interpretarse como un límite superior que previsiblemente no se alcance. La simulación se ha realizado asumiendo unas elasticidades de base liquidable extremadamente conservadoras (0,05 para los individuos con menos de 35.000 euros, 0,1 para contribuyentes con rentas entre 35.000 y 60.000 euros y 0,2 para los contribuyentes con rentas superiores a los 60.000 euros). Para España, la evidencia empírica disponible sugiere elasticidades de base liquidable mucho más elevadas. Bajo el supuesto de ausencia de comportamiento el coste bruto de la tarifa se elevaría hasta los 8.648 millones de euros.

¹¹ Este cálculo se ha realizado asumiendo una elasticidad de la recaudación por impuestos sobre el consumo a la renta neta de IRPF de 1,13, utilizada en otros estudios académicos.

La tarifa precedente se aplicará sobre una noción de base liquidable distinta a la actual. La base liquidable (BL) se determinará por la diferencia entre la base imponible (BI) y las **necesidades básicas del** contribuyente (NBC) y un conjunto limitado de **reducciones** (*R*). La aplicación de NBC y de *R* no podrán hacer negativa la BL. Formalmente, la determinación de la BL se puede expresar como sigue:

$$BL = \max(BI - NBC - R; 0)$$

El orden de aplicación de las minoraciones de la base imponible estará prefijado: primero, las *NBC* y, si quedase base imponible suficiente, entonces se aplicarían las *R*. La base liquidable así definida no podrá resultar negativa ni por la aplicación de las *NBC* ni por la minoración de *R*. Es importante observar que bajo este sistema de liquidación, las *NBC* reducen la base imponible del impuesto. Es decir, contrariamente a lo que ocurre con los actuales mínimos personales y familiares, aquí la renta que el contribuyente destina a satisfacer sus necesidades básicas no es objeto de gravamen¹².

Base imponible

la base imponible será única y se definirá de manera extensiva. Es decir, resultará de sumar todas y cada una de las rentas netas generadas por la unidad contribuyente; sin distinguir entre rentas del ahorro y resto de rentas¹³. Esta homogeneización entre rentas del ahorro, rentas del capital inmobiliario y resto de rentas **dotará de mayor equidad y neutralidad al impuesto.**

¹² Actualmente los mínimos personales y familiares no reducen la renta sometida a gravamen del contribuyente, sino que generan una deducción en la cuota. Este procedimiento que existe en España no se aplica por ningún otro país del mundo y le supone al contribuyente español una sobrecarga fiscal anual de 6.000 millones de euros en términos de cuota íntegra. Más del doble que todo el coste recaudatorio de la propuesta de reforma de IRPF que realiza VOX en este documento.

¹³ Esta nueva definición de base imponible conllevará también la eliminación de la reducción a rentas inmobiliarias procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

Las NBC

Como su nombre sugiere, las *NBC* tienen como objetivo adaptar la carga fiscal de la unidad contribuyente a sus estados de necesidad, en función de su tamaño, composición u otras circunstancias, como puede ser la existencia de miembros en edad avanzada o con discapacidades. Tratar las circunstancias familiares generadoras de necesidad de manera compacta y simultánea dotará al impuesto de una mayor transparencia y simplicidad. **Las *NBC* sustituirán a los actuales mínimos personales y familiares y su cálculo se realizará aplicando la fórmula que aparece en el anexo I.** Una ventaja adicional de este tratamiento compacto de las necesidades básicas del contribuyente es que su traslación al texto legal que lo regule se podrá realizar en un solo artículo de la norma, generando ganancias adicionales en términos de transparencia y simplicidad.

A efectos ilustrativos, la Tabla 1 muestra algunos valores de las *NBC* para diferentes tipologías de hogares.

Tabla 1. Ejemplo de valores de las necesidades básicas ajustadas por tipo de hogar	
tipo de hogar	Valor NBC (en €)
unipersonal <65 años	7,000.00
unipersonal >65 años	7,668.12
unipersonal >75 años	9,774.97
unipersonal >75 años D < 65%	12,022.89
unipersonal >75 años D > 65%	13,912.22
Hogar monoparental + 1 hijo	9,899.49
Hogar monoparental + 2 hijos	12,124.36
Hogar monoparental + 3 hijos	14,000.00
Hogar monoparental+ 1 hijo + 1 D <= 65%	12,124.36
Hogar monoparental +1 hijo + 1 D >65%	15,256.15
cónyuges <65 años	9,899.49
cónyuges >65 años	10,382.68
cónyuges >75 años	12,022.89
cónyuges >75 años+ 1 D <= 65%	13,912.22
cónyuges >75 años + 1 D > 65%	15,574.02
cónyuges + 1 hijo	12,124.36
cónyuges + 2 hijos	14,000.00
cónyuges + 3 hijos	15,652.48
cónyuges + 4 hijos	17,146.43
cónyuges + 5 hijos	18,520.26
cónyuges 1 hijo + 1 ascendiente >65	12,716.13
cónyuges 1 hijo + 2 ascendiente >65	13,281.57
cónyuges 1 hijo + 1 ascendiente >75	14,087.23
cónyuges 1 hijo + 2 ascendiente > 75	15,808.23

Para reforzar la progresividad del impuesto las *NBC* sólo serán íntegramente deducibles para los contribuyentes con bases imponibles iguales o inferiores a 12.000 euros. A partir de los 12.000 euros la deducibilidad decaerá gradualmente hasta los 100.000 euros; nivel a partir del cual la deducibilidad se limitará al 25% de las *NBC*. Es decir, formalmente, la deducibilidad de las *NBC* responderán al siguiente perfil:

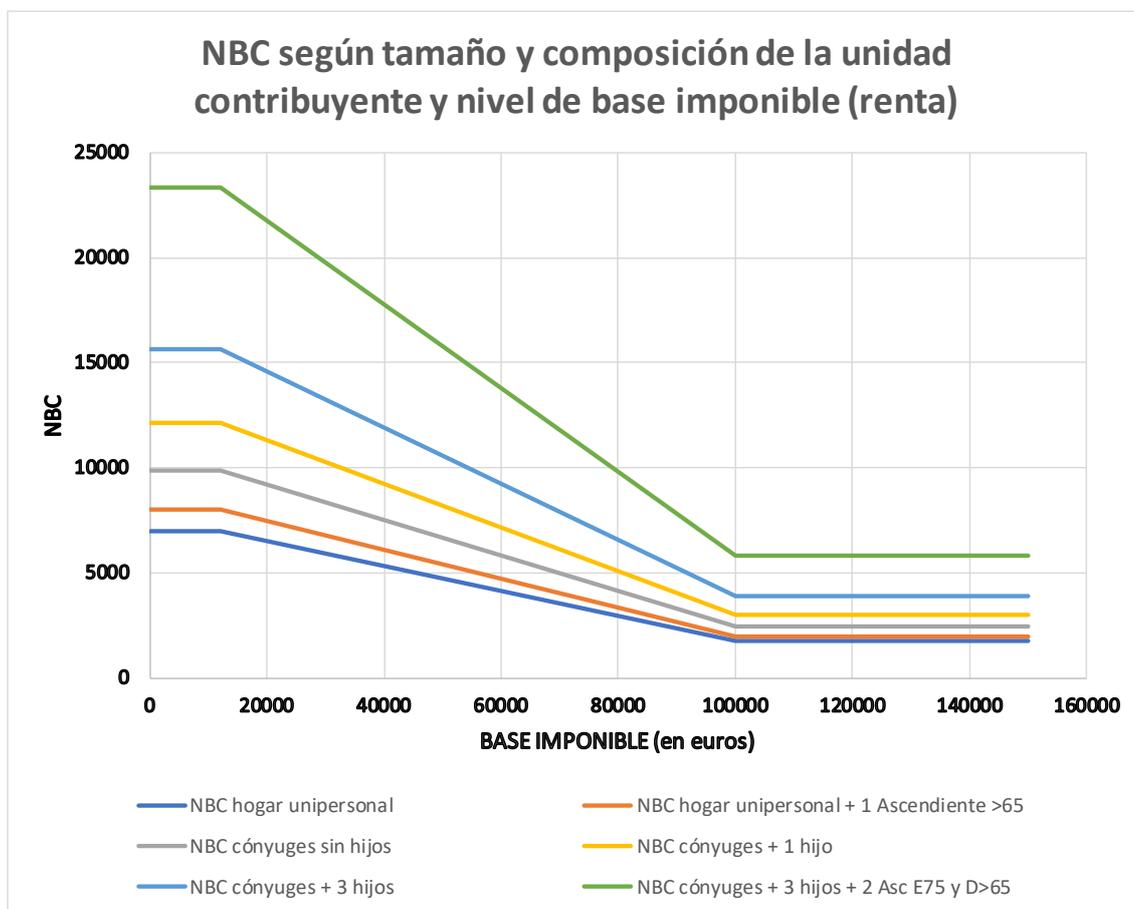
Cuantía de base imponible (€)	Cuantía deducible de las <i>NBC</i>
$0 < BI \leq 12.000$	100% de <i>NBC</i>
$12.000 < BI \leq 100.000^{14}$	$\left[1 - \frac{0,75}{88.000} \cdot (BI - 12.000)\right] \cdot NBC$
$BI > 100.000$	25% de <i>NBC</i>

A efectos ilustrativos, la tabla 2 ofrece los porcentajes deducibles de las *NBC* para algunas bases imponibles de referencia en el rango entre los 12.000 y los 100.000 euros.

Cuantía base imponible (€)	% de <i>NBC</i> deducible
20.000	93%
30.000	85%
40.000	76%
50.000	68%
60.000	59%
70.000	51%
80.000	42%
90.000	34%
100.000	25%

La deducibilidad decreciente de las *NBC* con el nivel de renta del contribuyente refuerza la progresión del tipo medio y, por tanto, aumenta la progresividad del impuesto. Este elemento de progresividad combinado con la tarifa propuesta y la definición extensiva de la renta sometida a gravamen constituye una forma eficiente de imprimir progresividad al impuesto sin tener que asumir los elevados costes de eficiencia resultado de aplicar tipos marginales altos. El gráfico 1 muestra como varían las *NBC* por tamaño y composición del hogar y su deducibilidad en función de la magnitud de la base imponible (renta) de la unidad contribuyente.

Gráfico 1



Las Reducciones

Si una vez aplicadas las *NBC* la base liquidable sigue siendo positiva, esta podrá reducirse adicionalmente por un conjunto de reducciones. La aplicación de estas reducciones tampoco podrá hacer negativa la base liquidable. En concreto, tomando como referencia la situación actual, proponemos:

- La sustitución de la actual reducción por tributación conjunta **por una reducción por hijos menores de 25 años en el hogar**. Esta nueva reducción será sólo de aplicación en unidades contribuyentes con hijos menores de 25 años en donde al menos el 80% de la base imponible proceda de rentas del trabajo y siempre que la base imponible no supere los 50.000 euros. En caso de cumplirse estos requisitos, el contribuyente podrá reducir su base imponible en función del número de hijos según la siguiente tabla:

Número de hijos	Cuantía global de la reducción potencial (en euros)
1 ó 2 hijos	2000
3 hijos	4000
4 hijos	7000
Más de 4 hijos	10000

La aplicación de esta reducción por hijos no podrá hacer negativa la base liquidable.

- El **mantenimiento de las reducciones** existentes por **pensiones compensatorias** y **anualidades por alimentos**. No obstante, esta última, contrariamente a lo que ocurre ahora, no se les aplicará la tarifa separadamente, sino que reducirá la base imponible directamente.
- La **revisión de las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**, en los términos que se describe a continuación.

En VOX pensamos que la canalización del ahorro no debe responder a motivaciones fiscales sino a criterios estrictos de rentabilidad, liquidez y riesgo financiero. No obstante, desde una perspectiva social, **el ahorro previsión merece un tratamiento fiscal diferencial** que, adicionalmente a una merecida pensión pública, facilite a trabajadores y autónomos la cobertura complementaria de la contingencia más sensible de sus vidas laborales: la jubilación. Y aunque la jubilación es un asunto que requiere un análisis específico (en el que estamos trabajando intensamente), creemos que el sistema fiscal debe facilitar a trabajadores y autónomos la planificación temporal de sus rentas, favoreciendo la *autotransferencia* de las mismas desde los años laboralmente activos hacia los años de inactividad.

Antes de entrar en la descripción de las medidas que proponemos, es importante dedicar unas líneas a aclarar un malentendido muy extendido en relación al tratamiento fiscal que se dispensa actualmente al ahorro previsión, especialmente a los Planes de Pensiones y Planes de Previsión Social.

Existe una percepción muy extendida de que estos instrumentos de ahorro-previsión reciben un tratamiento fiscal extremadamente benévolo, con un alto coste para las arcas del Estado. Nada más lejos de

la realidad. Esta valoración es errónea y se debe a que sólo se presta atención al tratamiento fiscal que se dispensa a las aportaciones en el momento en que se producen, obviando, sin embargo, su tratamiento en el momento de la prestación, cuando se produce la contingencia. Efectivamente, dentro de unos límites, las aportaciones a Planes de Pensiones y Previsión Social reducen la base imponible del contribuyente, pero se olvida que cuando se produce la contingencia, **el ahorrador es gravado, como renta del trabajo, por el total del capital acumulado** (aportaciones + rendimiento financiero generado). Es decir, la única ventaja de estos instrumentos de ahorro es el diferimiento temporal del pago del impuesto asociado a las aportaciones, produciéndose, en todo caso, una penalización fiscal por la parte del capital acumulado que siendo rendimiento del ahorro es gravado como renta del trabajo, soportando normalmente tipos marginales más elevados¹⁵.

En general, en VOX pensamos que el tratamiento fiscal que se dispensa actualmente al ahorro previsión es relativamente coherente. No obstante, **los últimos cambios legislativos encaminados a aumentar la liquidez financiera de estos instrumentos los consideramos inadecuados y contrarios al espíritu del ahorro previsión.** Por ello, proponemos su reversión para mantener la esencia del ahorro previsión, que no es otra que ser un ahorro de largo plazo de naturaleza finalista destinado a cubrir contingencias, principalmente la jubilación.

En relación al ahorro previsión en VOX proponemos los cambios siguientes:

- **Eliminar el supuesto de liquidez que permite el rescate de aquellas aportaciones que tengan menos de 10 años de antigüedad.** Las únicas contingencias para poder rescatar un plan de pensiones serán las tradicionales de jubilación, enfermedad grave, desempleo de larga duración, gran invalidez, o los supuestos reconocidos de incapacidad laboral además del fallecimiento del partícipe.
- **En general, el importe máximo anual** que podrá reducirse por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social será la menor de las dos cantidades siguientes:

¹⁵ Estos activos de previsión social reciben exactamente el mismo tratamiento que se otorga a las cotizaciones a la Seguridad Social. Las aportaciones (cotizaciones sociales) son deducibles, en el año en que se desembolsan, de la base imponible del pagador (sea el empleador o el empleado). Posteriormente, cuando se incurre en la contingencia de jubilación, el perceptor (jubilado) tributa como renta del trabajo por su prestación. Discutir la deducibilidad de las aportaciones a los Planes de Pensiones es equivalente a defender que las cotizaciones a la Seguridad Social no deben reducir la base imponible ni del empleador ni del empleado.

- El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio.
- 10.000 euros
- Excepcionalmente, **si la edad del partícipe está entre los 55 y los 67 años**, el límite relativo pasará a ser del 35% mientras que el límite absoluto se incrementará en 1.000 euros anuales hasta los 60 años y en 1.500 euros entre los 61 y los 67 años de edad. Es decir, para los trabajadores y autónomos con edad próxima a la jubilación la reducción máxima que se les permitirá aplicar será la menor de las dos cantidades siguientes:
 - El 35% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio.
 - La cantidad que se refleja en la siguiente tabla en función de la edad del contribuyente:

edad partícipe (años)	Límite absoluto (€)
55	10,000
56	11,000
57	12,000
58	13,000
59	14,000
60	15,000
61	16,500
62	18,000
63	19,500
64	21,000
65	22,500
66	24,000
67	25,500

3.- Racionalización de las deducciones generales

En aras a conseguir una mayor neutralidad fiscal proponemos la **eliminación de la mayoría de las deducciones** actualmente existentes, dejando exclusivamente operativas las **deducciones de naturaleza**

técnica. Son deducciones técnicas aquellas que tiene su origen no en un beneficio fiscal sino en un mecanismo para corregir problemas técnicos asociados a la operativa tributaria. Ejemplos de deducciones técnicas son las establecidas para atenuar la doble imposición. Nuestra propuesta en relación a las deducciones se puede resumir en los tres cursos de acción siguientes:

- Recuperación de la deducción por dividendos

La deducción de los dividendos no es un beneficio fiscal sino un mecanismo para corregir un problema técnico: la doble imposición de los beneficios distribuidos desde las empresas a las personas físicas. **Nuestra propuesta es eliminar el actual doble gravamen de los dividendos**¹⁶. Este doble gravamen es intenso y poco transparente. Lo ilustraremos con un pequeño ejemplo. Supongamos dos personas físicas con bases liquidables de 12.000 y 60.000 euros, respectivamente. Ambos poseen acciones de un banco nacional que repartirá beneficios en 2019. ¿Qué tipo impositivo pagan estos contribuyentes por cada unidad de beneficio que reciban en forma de dividendo? El contribuyente de 12.000 euros nada menos que un 43,3%, el contribuyente de 60.000 euros un 66,44%. Tipos de gravamen extremadamente altos, económicamente ineficientes y socialmente injustos.

En VOX consideramos que la integración del impuesto societario y el impuesto sobre la renta personal debe realizarse, para preservar la progresividad, en el nivel del accionista. Es decir, que los beneficios empresariales distribuidos deberían pagar sólo el impuesto sobre la renta personal del accionista. Para ello, el IRPF del accionista debería corregirse aplicando una deducción en cuota sobre los dividendos (netos) percibidos, d , igual a $t_s \cdot \frac{(1-t_p)}{(1-t_s)}$; donde t_s es el tipo nominal de sociedades y t_p el tipo marginal del accionista en el IRPF. Esto implica que, como resume la Tabla 3, los accionistas con bases liquidables inferiores a 60.000 euros devenguen una deducción sobre dividendos del 22%, mientras que los accionistas con más de 60.000 euros de base liquidable, la deducción aplicable sea del 19,74%. Estas deducciones eliminarían el doble gravamen de los dividendos.

Tabla 2. Deducción para evitar el doble gravamen de los dividendos	
Base liquidable hasta	Deducción en cuota sobre dividendos netos percibidos
0 a 60.000 euros	22%
60.000 euros en adelante	19,74%

¹⁶ Desde el 1 de enero de 2015, tras la eliminación de la exención de los primeros 1.500 euros recibidos en forma de dividendos, en España se ha consolidado el doble gravamen de los beneficios distribuidos a personas físicas. Primero se gravan cuando se generan en el seno de la empresa y después en el IRPF cuando se distribuyen al accionista.

- La eliminación de deducciones:

Proponemos la eliminación de las siguientes deducciones:

- Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (coste estimado 5 millones de euros).
- Deducción por actividades económicas en estimación directa, acontecimientos de excepcional interés público e inversiones en Canarias Ley 20/1991 (35 millones de euros).
- Deducción por donativos y otras actividades (340 millones).
- Deducción por protección y difusión del Patrimonio Histórico (1 millón de euros).

La eliminación de estas deducciones generará un incremento recaudatorio estimado de 381 millones de euros.

- Establecimiento de un periodo de 5 años para eliminar las deducciones en régimen transitorio

La racionalización de las deducciones en cuota debe afectar también a aquellas deducciones que ya no se aplican pero que perviven por encontrarse en un periodo transitorio. Entre las deducciones que se encuentran en esta situación deben mencionarse la deducción por inversiones en vivienda habitual y la deducción por alquiler de vivienda habitual. Estas deducciones deberán desaparecer en un plazo de 5 años. No obstante, para preservar la seguridad jurídica del contribuyente, deberá implementarse un mecanismo que permita adelantar, parcial o totalmente, estas deducciones antes de su fecha de extinción definitiva.

Por otro lado, las deducciones aplicadas actualmente en la cuota diferencial (maternidad, familia numerosa o personas con discapacidad a cargo) se mantendrán en la estructura del IRPF tal y como se aplican en la actualidad a expensas de que se regule, dentro de esta legislatura, una Ley Integral de Protección de la Familia cuyos cursos de acción deberán instrumentarse a través de políticas de gasto y no a través del IRPF. La eliminación de estas deducciones una vez que se haya aprobado la Ley Integral de Protección de la Familia aportará un incremento recaudatorio en el IRPF de alrededor de 1.500 millones de euros.

4.- Gravamen de las plusvalías sólo por su componente real

Es necesario racionalizar el gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales. En estas líneas proponemos un sistema más simple, más justo y eficiente que el existente. Nuestra propuesta se resume a continuación.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas entre dos momentos del tiempo se encuentran afectadas por la erosión del poder adquisitivo que genera la inflación. Este deterioro será mayor cuanto mayor sea la distancia temporal entre los momentos de adquisición y enajenación del elemento patrimonial. Por ello, debe implementarse un mecanismo, lo más sencillo posible, que mitigue la erosión inflacionaria del valor de las variaciones patrimoniales en función de su periodo de generación.

Como es habitual la ganancia o pérdida patrimonial total asociada a un activo se determina por la diferencia entre sus valores de transmisión y adquisición. Nuestra propuesta es que su gravamen, siempre que **el periodo de generación supere los dos años**, se ajuste para cuantificar **la ganancia o pérdida patrimonial real** (aquella neta de inflación), que será la parte de la plusvalía que verdaderamente deberá ser gravada por el impuesto. Por ello, proponemos que la plusvalía gravable se determine a partir de la cuantificación del siguiente **factor de actualización**:

$$\text{factor de actualización} = \prod (1 + \pi_i)$$

donde π_i representa el índice anual de precios al consumo (IPC), publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE), para cada uno de los años del periodo de generación de la plusvalía – contados desde el 1 de enero del año de compra hasta el 1 de enero del año de venta –. Este factor de actualización se aplicará sobre el valor de adquisición.

Este mecanismo de corrección del gravamen nominal de las plusvalías se entenderá mejor con un ejemplo. Supongamos que un contribuyente adquirió un inmueble el 10 de octubre de 2010 por un importe equivalente, impuestos incluidos, de 250.000 euros y lo enajena el 30 de mayo de 2019 por un valor de transmisión de 375.000 euros. La plusvalía real que estaría sujeta a gravamen por esta operación de compra venta se determinaría del siguiente modo:

- Paso 1: Determinación del **factor de actualización**¹⁷.

¹⁷ El cálculo del factor de actualización procede porque entre la fecha de adquisición y de enajenación han transcurrido al menos dos años. Si este requisito no se hubiese cumplido el total de la plusvalía hubiese sido gravada.

El factor de actualización se determinará a partir de los IPC anuales publicados por el INE para cada uno de los años entre el 1 de enero de 2010 y el 1 de enero de 2019¹⁸. El factor de actualización de este ejemplo tomaría, por tanto, el siguiente valor:

$$\text{factor de actualización} = [1,03 \cdot 1,024 \cdot 1,029 \cdot 1,003 \cdot 0,99 \cdot 1,016 \cdot 1,011 \cdot 1,02]$$

$$\prod_{i=2010}^{2019} (1 + \pi_i)$$

$$\text{factor de actualización} = \mathbf{1,1291}$$

- Paso 2: Determinación de la **plusvalía gravable**.

El factor de actualización indica que el valor del activo se ha visto erosionado en un 12,91% por efecto de la inflación desde su adquisición. Por ello, ese 12,91% corresponde a una plusvalía nominal, surgida como consecuencia de la inflación entre el año de compra y el de venta. Por tanto, esta plusvalía nominal no puede identificarse realmente con una mayor capacidad económica y, en consecuencia, tampoco debe ser gravada. Por ello, la plusvalía real que se imputaría en la base imponible en este ejemplo sería de

$$\text{plusvalía gravable (real)} = 375.000 - 250.000 \cdot 1,1291$$

$$\text{plusvalía gravable (real)} = 375.000 - 282.275 = \mathbf{92.725 \text{ €}}$$

¹⁸ Los valores de los IPC publicados por el INE para el periodo de referencia son los siguientes:

año	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
IPC anual	0,03	0,024	0,029	0,03	-0,01	0,00	0,016	0,011	0,012

lo que indica que la plusvalía real que deberá someterse a gravamen sólo alcanzará al 74,18% de la plusvalía nominal generada (375.000-250.000=125.000)

Este mecanismo de determinación de las ganancias o pérdidas patrimoniales gravables se aplicará a todas las variaciones patrimoniales, independiente de la naturaleza de los activos que las generen, físicos o financieros. El valor, positivo o negativo, se integrará con su signo en la base imponible del impuesto¹⁹.

En caso de ganancias patrimoniales derivadas de bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, los contribuyentes afectados podrán optar entre el régimen transitorio que les es de aplicación actualmente y el sistema aquí se propone. En cualquier caso, y tras salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados con esta opcionalidad, este régimen transitorio deberá desaparecer de forma definitiva en un plazo máximo de cinco años.

5.- Eliminación de restricciones a la integración de rentas

El actual IRPF es extremadamente restrictivo con las reglas de integración y compensación de rentas. En concreto, el impuesto distingue tres categorías de rentas fiscales: rendimientos, imputación de rentas y ganancias y pérdidas patrimoniales. A su vez, el impuesto clasifica cada una de esas 3 categorías en 2 grupos de renta distintos en función de su origen: renta general o renta del ahorro. Es decir, en el impuesto actualmente vigente **existen fiscalmente seis tipos de rentas distintas que, a pesar de generar la misma capacidad económica, no pueden compensarse o integrarse libremente entre sí**²⁰. Esta circunstancia supone una agresión al principio de equidad

¹⁹ Se seguirán considerando variaciones patrimoniales exentas del IRPF las que se estén sujetas al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -mientras siga en vigor-, las derivadas de la transmisión de vivienda habitual para mayores de 65 años o para personas en dependencia severa, las que surjan como entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del IRPF y las provenientes de la dación en pago de la vivienda habitual.

²⁰ A grandes rasgos, el impuesto impone que las rentas del ahorro y el resto de rentas no puedan compensarse entre sí. Adicionalmente, dentro de cada una de estas dos categorías -ahorro y resto de rentas-, los rendimientos e imputaciones de renta sólo se compensan con rendimientos e imputaciones de renta mientras que las plusvalías solamente se permiten integrar con plusvalías de la misma naturaleza. En la determinación de la renta general, las pérdidas patrimoniales que no se deriven de la enajenación de activos se podrán compensar con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio, con un límite máximo del 25% de dicho saldo positivo. Algo parecido ocurre con las pérdidas de patrimonio originadas por la enajenación de activos, ya que podrán compensarse con el saldo positivo de los rendimientos del ahorro, hasta un máximo del 20% de dicho saldo. El resto no compensado se permite transferir a los cuatro años siguientes. En primer lugar, para compensarse con plusvalías del mismo tipo, en segundo lugar con rendimientos e imputaciones de renta. En ambos casos, estas compensaciones deben respetar también los límites del 25%, para la renta general, y del 20% para la renta del ahorro. Si todo lo anterior no fuese lo suficientemente limitante y confuso, aún existen

horizontal y hace que un contribuyente tenga que soportar una carga fiscal alejada de su verdadera capacidad económica, obligándole a pagar un IRPF más alto del que verdaderamente le correspondería según su renta efectiva. Por otro lado, este entramado de limitaciones hace que muchos contribuyentes “pierdan” la posibilidad de compensar rentas negativas por no poder integrarlas en tiempo y forma en la base imponible.

En VOX creemos que estas restricciones a la integración de rentas, aparte de generar complejidades innecesarias, alejan al IRPF de la verdadera capacidad económica del contribuyente y erosionan la equidad horizontal del impuesto. Por ello, **nuestra propuesta es que, independientemente de la naturaleza y origen de las rentas, la base imponible resulte de la suma algebraica de todas y cada una de ellas sin restricciones de ningún tipo.**

6.- compensación hacia atrás de bases liquidables negativas.

Aunque la aplicación de las *NBC* y las reducciones (R) no pueden generar una base liquidable menor que cero, **la base liquidable puede llegar a ser negativa si lo es la base imponible de la que procede** – por ser los componentes negativos superiores a los positivos–. No obstante, la base liquidable negativa que surja en los términos descritos podrá compensarse con las bases liquidables positivas que se produzcan en los cuatro años siguientes o, si así lo prefiere el contribuyente, con las **bases liquidables positivas de los dos años precedentes**. Es decir, a diferencia del IRPF vigente, se propone la posibilidad de compensación de bases liquidables negativas hacia atrás.

2.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es, de todos los grandes tributos, el que ha tenido un peor comportamiento en términos recaudatorios a lo largo de la última década. En el ejercicio 2007 recaudó 44.823 millones de euros, cantidad que se redujeron hasta 16.198 millones en el año 2010 y, desde entonces ha experimentado diversas subidas y bajadas, aportando a las arcas públicas 23.143

otros procedimientos especiales de compensación que, para rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, aún complican más la determinación de la base imponible.

millones de euros en el ejercicio 2017. No obstante, se puede relativizar la importancia de este recorte, si tenemos en cuenta que en el año 2007 el porcentaje de recaudación del IS en relación al Producto Interior Bruto (PIB) fue del 4,8%, 1,5 puntos por encima de la media de los países de la Unión Europea-28 y en el año 2016 del 2,3%, tres décimas por debajo del promedio comunitario y también de países como Francia, Alemania, Reino Unido y Suecia, en los que la recaudación del Impuesto sobre Sociedades se sitúa en el entorno del 2,7 por ciento del Producto Interior Bruto. Es decir, la evolución de la recaudación de nuestro IS no está muy alejada de la generada por los países de nuestro entorno.

Parte de la disminución de la capacidad recaudatoria de este impuesto es consecuencia directa del impacto de la crisis sobre el beneficio de las sociedades, que se redujo en más de un 35 por ciento entre 2007 y 2012 si consideramos los resultados contables de las empresas sujetas a tributación. Sin embargo, desde 2012 el crecimiento del resultado contable de las empresas ha superado de forma importante al de la base imponible sometida a tributación. Esta situación se explica en gran parte por el incremento constante que han experimentado los beneficios obtenidos en el extranjero, en relación con los obtenidos en España, en el total de los beneficios declarados por las empresas. Así, en el año 2016, el resultado contable declarado de 198.202 millones de euros, se convirtió en una base imponible de 94.968 millones de euros, principalmente por la aplicación de las exenciones para corregir la doble imposición, fundamentalmente internacional, en una cuantía de 105.000 millones euros. Obviamente, este no es el único elemento que explica este comportamiento recaudatorio. Tenemos que tener en cuenta los efectos de las reducciones en los tipos impositivos, el impacto recaudatorio de otros cambios normativos que se han aprobado a lo largo de estos años y la necesidad de compensar los pasivos fiscales que se corresponden con las pérdidas acumuladas por muchas empresas a lo largo de la crisis económica.

Es necesario recordar que el Impuesto sobre Sociedades se ha visto sometido a una sucesión de reformas de gran relevancia a lo largo de estos años. Las dos más importantes fueron las aprobadas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre que, entre otras medidas, supuso la reducción del tipo de gravamen general desde el 35 hasta el 30 por ciento a partir de 2008, y la aprobada en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que lo redujo al 28 por ciento para 2015 y al 25 por ciento a partir de 2016. A pesar de estas reducciones de tipo nominal, en la línea con la seguida por la mayor parte de las economías de la OCDE, en el año 2017 el tipo nominal del impuesto español seguía estando por encima de la media de los 28 países de la Unión Europea, que era del 21,9 por ciento. Por otro lado, estudios como los realizados por encargo de la Comisión Europea

en 2018 por el Centro para la Investigación Económica Europea de Alemania (conocido por sus siglas de ZEW)²¹, o los realizados por otros think-tanks españoles, concluyen que la imposición efectiva del IS en España para este periodo era sensiblemente superior al promedio comunitario, con una importante disparidad en función de los activos en los que se materializaban las inversiones y dependiendo de la forma en que se financiaban. Lo que indica que no sólo es importante la magnitud del tipo nominal sino que también es necesario revisar la definición legal de base imponible y la oportunidad de mantener las deducciones y bonificaciones existentes en el impuesto.

Con objeto de aproximar los tipos nominal, marginal y medio del impuesto para asegurar un IS lo más neutral posible, nuestras propuestas para este impuesto se pueden resumir en las siguientes:

1.- Homogeneización y reducción del tipo nominal del impuesto

Proponemos establecer un tipo nominal del 22%, igual para todas las empresas independientemente de su tamaño, del sector productivo en el que operen y de la actividad que desarrollen²². **Este tipo nominal del IS coincide con el tipo marginal del primer tramo que hemos propuesto para el IRPF y con el tipo nominal promedio del IS en los países de la OCDE.** Estas equivalencias dotarán al sistema tributario de una mayor neutralidad fiscal en relación con la forma jurídica óptima para desarrollar una actividad empresarial o profesional y reducirán también los incentivos a transferir beneficios empresariales fuera del territorio español.

El tipo impositivo del 22% se aplicará con carácter general, suprimiéndose los tipos actualmente existentes en determinadas circunstancias como el tipo reducido del 15 por ciento para las entidades de nueva creación, el del 10 por ciento para los rendimientos de actividades económicas realizadas por entidades sin ánimo de lucro, el 20 por ciento para las Cooperativas fiscalmente protegidas y el tipo incrementado del 30 por ciento para las entidades de crédito y entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

²¹ Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, ZEW, (2018), *Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology*, Project for the EU Commission TAXAUD/2013/CC/120, final report 2017, disponible online en la web de la Comisión Europea.

²² Siempre que se cumplan los objetivos recaudatorios, VOX asume el compromiso de que, en caso de ganar las elecciones, al final de la legislatura el tipo nominal del IS se reduzca adicionalmente hasta el 19%.

Por motivos de competencia fiscal internacional y de preservación del ahorro previsión, excepcionalmente **sólo se mantendrá un tipo nominal distinto del 0 por ciento para los fondos de pensiones y del 1 por ciento para ciertas entidades de inversión colectiva.**

2.- Medidas con incidencia en la imposición efectiva

En segundo lugar, es necesaria la adopción de medidas con incidencia sobre los tipos marginales efectivos que supongan avanzar en la neutralidad del impuesto. En este particular, se propone:

- **Revisar las vidas útiles fiscalmente admisibles** de los sistemas de amortización. Es decir, aproximar la vida útil fiscal de los activos a su vida económica efectiva.
- **Suprimir las deducciones por inversión y la reserva de capitalización.** Las deducciones por inversiones han tenido en el ejercicio 2016 un coste recaudatorio cercano a los 1.100 millones de euros, **sin que exista una evidencia clara sobre su contribución a fomentar la inversión empresarial o la realización de actividades de investigación y desarrollo** que pretende potenciar. En lo que se refiere a la reserva de capitalización, supuso una reducción en las bases tributarias de 1.142 millones de euros, con un coste recaudatorio que podemos estimar cercano a 250 millones.
- **Suprimir el tratamiento diferenciado que hasta ahora se dispensaba a las llamadas empresas de reducida dimensión.** A partir de ahora estas empresas se les aplicará el régimen general sin ninguna excepcionalidad, ni para cuantificar la base imponible, ni en la magnitud de su tipo nominal, que será del 22%. Este cambio implica la supresión de los regímenes especiales de amortización y de la reserva de nivelación de bases imponibles.
- **Recortar de las diferencias entre beneficio contable y fiscal,** simplificando el impuesto y limitando los ajustes extracontables.
- En relación con la neutralidad en la financiación de las inversiones, proponemos **el mantenimiento de la restricción a la deducción de gastos financieros, desincentivando el endeudamiento empresarial por motivos fiscales.**

3.- Compensación de bases imponibles negativas

Es necesario mejorar el sistema de compensación de bases imponibles negativas. En cuanto a la compensación de bases imponibles negativas con bases imponibles positivas de ejercicios futuros se deben eliminar las limitaciones existentes de los últimos años, sin acotarse a un determinado porcentaje de las mismas en función del tipo de sociedades y del volumen de ingresos. Asimismo, **al igual que se ha propuesto en el IRPF, el sujeto pasivo podrá compensar bases imponibles negativas con las bases imponibles positivas de los dos ejercicios fiscales precedentes.**

4.- Supresión de tratamientos fiscales especiales

Consideramos imprescindible la revisión, y en su caso la supresión, de los tratamientos fiscales especiales contenidos en las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto, cuyo único efecto es compensar a algunas sociedades por los efectos económicos de cambios legislativos que se realizaron en el pasado. En todo caso, las sociedades afectadas por las limitaciones a la deducibilidad de los gastos correspondientes a las amortizaciones y por los que se establecieron para la compensación de bases imponibles negativas, deberán poder aplicar estos gastos con las únicas limitaciones que las que con carácter general se establezcan para estas operaciones.

A diferencia de lo que ocurre con el IRPF, en el caso del IS no existe acceso a los microdatos tributarios lo que imposibilita la estimación robusta del impacto recaudatorio del total de medidas que hemos propuesto para el impuesto societario. A pesar de esta restricción, hemos intentado estimar el impacto recaudatorio de modo indirecto a partir de las estadísticas agregadas del IS que publica la Administración Tributaria para el ejercicio 2016, último año publicado. Estas estimaciones son de naturaleza estática – es decir, sin tener en cuenta los cambios de comportamiento empresarial–. Así, por ejemplo, bajo el supuesto de ausencia de comportamiento, la generalización del tipo nominal del 22% generaría un coste recaudatorio de 2.645 millones de euros²³. Este coste debería ajustarse a la baja por el previsible efecto comportamiento positivo que induciría un tipo nominal tres puntos porcentuales más reducido que el vigente, que previsiblemente generaría una base liquidable declarada mayor. Por otro

²³ La base imponible positiva, gravada a tipos distintos del 0 y 1 por ciento, en 2016 ascendió a **94.658 millones de euros, con una cuota íntegra de 23.538 millones. La aplicación de un tipo de gravamen general del 22% habría producido una cuota íntegra de 20.892 millones de euros, lo que supone una pérdida de cuota íntegra de 2.645 millones de euros.**

lado, la eliminación de las deducciones por inversiones y de la reserva de capitalización permitiría incrementar la recaudación aproximadamente, como ya comentamos anteriormente, en 1.350 millones de euros. **Con las oportunas cautelas, dada la ausencia de microdatos tributarios, una previsión garantista del impacto recaudatorio de las propuestas del IS puede fijarse en el entorno de los 1.350 millones de euros.**

2.3 LOS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

2.3.1 EL IVA

El IVA es un impuesto indirecto que grava la práctica totalidad de bienes y servicios consumidos finalmente en territorio español –sanidad, educación, servicios financieros, seguros y alquiler de vivienda están exentos de tributación. Se trata del segundo impuesto que más recauda del sistema fiscal español con un volumen de recaudación equivalente al 33% del total de la recaudación tributaria. **Es junto al IRPF y al IS, la espina dorsal del sistema impositivo español al recaudar en conjunto el 89,5% del total de ingresos tributarios.**

Desde 2012, el IVA incluye en su estructura un *tipo super-reducido* del 4%, un *tipo reducido* del 10% y, finalmente, un *tipo general* del 21%. Al *tipo super-reducido* se grava un pequeño grupo de bienes entre los que se encuentran, entre otros, una parte de alimentos –como el pan, leche, huevos, frutas y verduras frescas, legumbres y cereales-, los libros en papel, los periódicos o las medicinas para uso humano. Al *tipo reducido* se gravan el resto de alimentos –entre otros, las frutas y verduras con algún tipo de procesamiento, así como la carne, el pescado y sus derivados-, la compra de vivienda en primera transmisión, el agua, la hostelería, la restauración y el transporte. Finalmente, al *tipo normal* son gravados el resto de bienes como alcohol, tabaco, hidrocarburos, electricidad, etc.

El análisis de los datos estadísticos de la distribución de las cestas de consumo detecta que los bienes gravados a tipos reducidos se consumen en mayor proporción en los hogares con menor capacidad económica. Por el contrario, en los bienes y servicios gravados a tipo normal ocurre al revés. El resultado de esta interacción hace que **la estructura del IVA no sea regresiva sino ligeramente progresiva**, como han demostrado muchos de los trabajos

aplicados a la realidad española.²⁴ Por ello, desde VOX creemos que alterar de manera significativa la actual estructura de tipos podría alterar la progresividad que presenta el IVA en España y, por ello, se debe ser cuidadoso en este aspecto.

Las reformas recientes del IVA

La crisis de 2008 hundió la recaudación del impuesto a resultas tanto de la caída del consumo corriente de los hogares como del fin de la burbuja inmobiliaria. Con la pretendida intención de relanzar la capacidad recaudatoria del impuesto se acometieron reformas en los años 2010 y 2012 cuyo resultado final fue la elevación de 3 puntos del tipo reducido (7% al 10%) y de 5 puntos el tipo normal (16% al 21%). Tras estos cambios, el tipo normal de IVA existente en España -que era uno de los más bajos de la UE antes de la crisis- ha quedado posicionado en la media de la UE.

Estas reformas de 2010 y 2012 han tenido y siguen teniendo un fuerte impacto sobre la carga fiscal de los hogares españoles. Especialmente si tenemos en cuenta que esta subida de los impuestos sobre el consumo se hizo en un corto periodo de tiempo, coincidiendo temporalmente además con la desorbitada elevación de los tipos marginales del IRPF que implantó el Gobierno del PP en diciembre de 2011 y que estuvo en vigor durante el trienio 2012-2014 -la más alta en toda la historia del impuesto-. **Este intenso crecimiento de la presión y del esfuerzo fiscal que han tenido que soportar los españoles en tan poco tiempo, en un contexto además de profunda crisis económica, constituye una servidumbre inevitable para VOX, limitando sus opciones de reforma de este importante impuesto²⁵.** Por ello, aunque desde VOX creemos que la imposición indirecta está llamada

²⁴ Resultado, por cierto, que contradice un falso mito que está muy asentado en la opinión pública: la imposición sobre el consumo es regresiva. Estos trabajos confirman que el tipo medio efectivo del IVA crece con el nivel de renta (gasto) de los hogares. En otras palabras, la proporción de impuestos soportados por los hogares es mayor cuanto mayor es la renta del hogar. En estos análisis aplicados también se confirma que el IVA presenta un índice de Kakwani positivo. El índice de Kakwani mide la progresividad de una estructura impositiva como diferencia entre lo que los técnicos llaman la curva de concentración de las cuotas y la curva de Lorenz del gasto antes de impuestos. Si esta diferencia es positiva, la estructura impositiva subyacente es progresiva; que es lo que justamente reporta la evidencia empírica aplicada al IVA español.

²⁵ En este sentido, los cálculos de la Agencia Tributaria indican que el tipo medio soportado por el gasto final sujeto a IVA ha crecido alrededor de 3 puntos, desde niveles próximos al 12% en 2009 a niveles ligeramente por encima del 15% tras las dos citadas reformas. Con estos cambios, la recaudación de IVA ha conseguido recuperar las cifras de ingreso obtenidas previamente a la crisis. Pese a ello, la presión fiscal (recaudación sobre PIB) por IVA apenas ha crecido de modo que sigue siendo una de las más bajas de la Unión Europea. Un factor clave para explicar esa baja presión fiscal es la elevada merma recaudatoria que suponen los tipos reducidos. Concretamente, para el año 2009 se han estimado 12.000 millones de Euros (9.400 millones el reducido y 3.400 el super-reducido) que representan el 15% de la recaudación esperada.

a tener un protagonismo mayor del que tiene actualmente, somos muy conscientes de que esta revisión debe hacerse bajo la restricción de preservar o incluso potenciar el grado de equidad vertical que presenta el impuesto actualmente; y después de que la población haya asimilado el acelerado e intenso esfuerzo fiscal al que ha sido sometida durante la última década. Por todo esto, nuestras propuestas en relación al IVA se pueden resumir en las siguientes:

1.- **En el corto plazo**, como ya hemos apuntado, la servidumbre que ha supuesto la elevada presión fiscal dinámica por IVA a la que han estado sometidos los contribuyentes españoles cercena cualquier posibilidad de dar a este impuesto el protagonismo que merece de manera inmediata. No obstante, creemos que puede jugar un papel importante para promover la salud y el uso de tecnologías no contaminantes que favorezcan el medioambiente. Por ello, proponemos incentivar la adquisición de vehículos no contaminantes en los términos siguientes:

- **Reducir el IVA del 21% actual al 10%** para la adquisición de los vehículos eléctricos clasificados como “0 emisiones” por la DGT y siempre que tengan una autonomía eléctrica homologada superior o igual a 200 kms según el ciclo europeo NEDC. Para aumentar la eficacia de esta medida, esta reducción se limitará a un plazo máximo de **cinco años**, desde su aprobación.

- Asimismo, **los productos que puedan catalogarse de uso exclusivo geriátrico o infantil** pasen a gravarse al **4%**.

2.- **En el medio-largo plazo**, el IVA está llamado a jugar un papel capital en la recomposición del esqueleto económico de España. Uno de los problemas estructurales más importante de nuestro país es su elevado desempleo relativo, inducido en buena medida por elevada carga fiscal que soporta el uso del factor trabajo en nuestro país (una de las más elevadas del mundo). Por ello, proponemos:

- **Analizar en profundidad la posibilidad de implementar una devaluación fiscal**²⁶. Esta devaluación fiscal consistiría en sustituir cotizaciones sociales por incrementos de la recaudación por IVA e impuestos especiales. Según estudios recientes esta devaluación fiscal induciría reducciones significativas del desempleo y generaría ganancias de competitividad de la economía española muy significativas. Con

²⁶ El objetivo de la devaluación fiscal es modificar los tipos impositivos con la finalidad de abaratar las exportaciones y encarecer las importaciones, y obtener así efectos similares a los de una devaluación nominal.

respecto al IVA, la subida de la recaudación debería fundamentarse en un trasvase paulatino de bienes y servicios hacia el tipo general, aunque siempre preservando la progresividad del actual impuesto.

2.3.2 LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Los impuestos especiales gravan el consumo de determinados bienes como la cerveza, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, las labores del tabaco, la matriculación de vehículos nuevos o la electricidad. Además de la función recaudatoria, la existencia de estos impuestos sirve para introducir costes a sus consumidores (internalizar) por los efectos externos que genera su consumo – esencialmente en términos de salud y medio ambiente. En conjunto, estos impuestos aportan un 10,5% del total de recaudación tributaria en España siendo los más importantes los relativos a hidrocarburos, tabaco y alcohol.

Los impuestos especiales sobre los hidrocarburos

El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) somete a un sobreimpuesto a gasóleos, gasolinas, queroseno y a los gases licuados del petróleo (GLP), generando una recaudación superior a los 11.000 millones de euros, lo que supone el 5,4% del total de ingresos tributarios. Tradicionalmente, el gasóleo empleado en los motores de combustión ha soportado un tipo de gravamen inferior al de las gasolinas²⁷. En este contexto, el encarecimiento relativo del gasoil respecto a la gasolina busca desincentivar la *dieselización* del parque español de turismos. Sin embargo, esta sobrecarga fiscal relativa del diesel no garantiza un menor nivel de contaminación porque, en términos absolutos, las tecnologías limpias siguen siendo las más caras con diferencia. El trasvase de la demanda hacia las tecnologías limpias no se consigue automáticamente por encarecer los vehículos de combustión, sino por abaratar en términos absolutos los vehículos que usan las tecnologías más limpias.

²⁷ El IEH mínimo por litro fijado por la Comisión Europea es de 29 cts de euro más bajo en el gasoil que en la gasolina sin plomo. Como resultado de tales diferencias en la fiscalidad, el precio del gasoil ha sido tradicionalmente inferior al de la gasolina generando un proceso de *dieselización* del parque de turismos en España. A ello ha contribuido también el hecho de que la tecnología de los motores diesel es más eficiente que la de los motores de gasolina, lo que hace que estos últimos emitan mayor cantidad de CO₂, responsable del conocido como efecto invernadero. No obstante, los motores diésel generan contaminantes especialmente nocivos para la salud como el NO_x.

En general, los IEH en España son inferiores a los de los países de la UE. En 2018, por ejemplo, la media en España por litro de gasolina de 95 octanos fue de 46,38 cts. de euro mientras que en la UE alcanzó los 61,48 cts. Por lo que se refiere al gasóleo en ese mismo año, en España se pagaba de media por litro 36,88 cts. de euro mientras que en la UE se desembolsan 49,51 cts.

Los impuestos especiales sobre el tabaco

El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco grava a tres presentaciones diferentes: picadura, cigarrillos y cigarros-puros. Actualmente, estos consumos, además de devengar el IVA, soportan dos gravámenes. Uno *ad-valorem* sobre el precio de venta (que se encuentra regulado). Y otro específico sobre la cantidad física de tabaco consumido (unidades para cigarrillos y puros y gramos para la picadura). La suma de estas dos formas de imposición debe ser superior al impuesto mínimo de gravamen señalado en la norma para cada tipo de labor. En los últimos años, la carga fiscal total por impuestos especiales ha aumentado fuertemente -especialmente en los cigarrillos que han incrementado sobre todo la componente específica. Desde una perspectiva técnica, este trasvase de carga fiscal *ad-valorem* a específica es acertado porque es la mejor forma de penalizar la cantidad física consumida en lugar del precio al que se vende. De hecho, es una medida que contrarresta la estrategia de las tabaquerías consistente en lanzar marcas baratas (low-cost) para evitar que el impuesto reduzca el consumo. Por ello, creemos que, dados los efectos nocivos del tabaco sobre la salud, resulta necesario continuar con este reequilibrio del impuesto en favor del componente específico, especialmente si tenemos en cuenta que el consumo de tabaco presenta una elasticidad precio inferior a la unidad y que, por tanto, es necesario elevar su precio de manera significativa para tener un efecto visible sobre el volumen de consumo. En España, los impuestos especiales sobre las labores del tabaco son relativamente más reducidas. En el caso de los cigarrillos, las estadísticas de la Agencia Tributaria reflejan que la marca más vendida en Reino Unido e Irlanda soporta alrededor de 6 euros de impuestos especiales. En el caso de Francia y Holanda dicha cantidad oscila 3,5 y 4,5 euros. En España dicha carga es inferior a 3 euros. El aumento en la fiscalidad del tabaco debe tener en cuenta que las diferentes labores, especialmente cigarrillos y picadura, presentan un cierto grado de sustitución. Es necesario por tanto que los aumentos en los tipos de gravamen se produzcan simultáneamente para penalizar el consumo conjunto de todas las labores evitando la sustitución entre las distintas presentaciones del tabaco.

El sistema tributario español incluye dos impuestos especiales sobre bebidas con algún contenido en alcohol en su composición: el Impuesto Especial sobre la Cerveza (IEC) y el Impuesto Especial sobre el Alcohol (IEA). El primero grava las cervezas con una graduación superior a 1,2% grados. El segundo grava el resto de alcohol y bebidas derivadas incluyendo bebidas espirituosas de alta graduación como ron, whisky o ginebra. El consumo del alcohol, el abusivo pero también el moderado, genera efectos nocivos sobre la salud. Concretamente, el consumo moderado de alcohol está relacionado con diabetes y enfermedades coronarias. Tales enfermedades generan costes a la sanidad pública. Algunos estudios disponibles indican que en los países occidentales, entre el 15% y el 20% de las visitas al médico de cabecera así como el 20% de las urgencias médicas tienen su origen en el abuso del alcohol. Los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas deberían ser de una magnitud suficiente para internalizar tales costes. En España tanto el impuesto sobre alcohol como el que grava las bebidas alcohólicas es más bajo que en los países de su entorno²⁸.

En relación a los impuestos especiales, las propuestas de VOX se pueden resumir en las siguientes:

- En la exploración de una futura devaluación fiscal el esfuerzo recaudador de la imposición indirecta no debe restringirse al IVA. **En una futura devaluación fiscal, los impuestos especiales** sobre el tabaco, sobre los hidrocarburos y sobre el alcohol **tienen un papel importante que jugar.**
- **Reequilibrar** la estructura del impuesto especial de modo que **el tramo específico suponga al menos el 50% de la carga total del impuesto.**
- **Aproximar la carga fiscal existente para picadura y puros a la (más elevada) soportada por los cigarrillos.** Hay dos argumentos para justificar esta medida. Primero, los efectos nocivos que genera el consumo de tales bienes es muy similar por lo que parece adecuado penalizarlos de igual modo. Y segundo, permite neutralizar la “huida por

²⁸ En el caso del IEA, los informes de la Agencia Tributaria indican a efectos comparativos que el IEA de una botella de Whisky es de 3,65 euros en España, siendo de 4,14 euros en Italia; 5,16 euros en Portugal y 6,92 euros en Francia. En el caso de la cerveza, un litro de cerveza lleva incorporado un impuesto especial de 0,10 euros en España; 0,22 en Portugal; 0,36 euros en Italia y 0,41 euros en Francia. Los efectos externos que genera el alcohol, su impacto nocivo sobre la salud y la carga fiscal relativamente baja de España, sugiere que los impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas pueden jugar un papel importante en una futura devaluación fiscal.

razones de diferencias en precio relativo” desde los cigarrillos hacia labores más baratas como la picadura, especialmente por algunos colectivos como el de los fumadores más jóvenes.

- Como parte del proceso de **descarbonización** se propone dejar **exento del Impuesto sobre la Electricidad** la recarga de energía de los vehículos eléctricos en los puntos de recarga de energía. Junto a la rebaja del IVA en la compra de vehículos eléctricos, esta exención permitirá reducir los costes asociados al uso de este tipo de vehículos, haciendo más atractiva su compra.

2.4 EL IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO, EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS FIGURAS IMPOSITIVAS.

De todos los impuestos que integran el sistema tributario de los países avanzados, los que recaen sobre el patrimonio y las herencias y donaciones son unos de los más controvertidos e impopulares.

2.4.1 EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) se introdujo en España dentro del paquete de medidas de reforma fiscal aprobadas a partir de los Pactos de la Moncloa de 1977. Su existencia siempre se definió como de carácter extraordinario. Este carácter excepcional y transitorio no impidió su aplicación continuada, perdiendo en el año 1991 el calificativo de impuesto extraordinario y configurándose, a partir de 1982, como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. Desde 1996 las Comunidades Autónomas de régimen común disponen de competencias para regular parte de su normativa. Así mismo, en las Comunidades forales de Navarra y el país Vasco el Impuesto sobre el Patrimonio constituye un impuesto concertado (convenido en Navarra).

Posteriormente, por su inoperancia para alcanzar eficazmente los objetivos para los que fue diseñado, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprimió en la práctica el IP, aunque sin proceder a su eliminación por las implicaciones de valoración que tenía sobre otros impuestos, bonificando su cuota al 100% y eliminando la obligación de presentar declaración. Sorprendentemente, en el año 2011 fue reimplantado de forma transitoria, manteniéndose actualmente su vigencia.

La valoración económica de este impuesto no es en absoluto positiva. El Impuesto sobre el Patrimonio discrimina en contra del ahorro y la inversión

frente al consumo, lo cual no solamente es inequitativo, sino también ineficiente y desincentivador del ahorro y la inversión productiva.

Como destaca el Informe Mirrless, una persona con ahorros no se encuentra a lo largo de su vida necesariamente mejor que otra persona que no tiene ahorros. Los dos podrían ganar y gastar cantidades similares a lo largo de sus vidas, pero en momentos del tiempo distintos. Por ello, en vez de gravar la riqueza, si se quiere incidir sobre la capacidad económica efectiva de los individuos, la forma más oportuna debiera ser hacerlo en el momento de generación de la renta y/o en el momento de la aplicación de esa renta, a través de un impuesto sobre el consumo (usos de la renta). Como sabemos estas dos formas de imposición ya existen, por tanto el IP es un impuesto superfluo y redundante.

Por otra parte, los impuestos sobre el patrimonio presentan dificultades a la hora de valorar determinadas fuentes de riqueza. Por ejemplo, no es posible incluir el valor actual de los derechos consolidados de pensiones en la jubilación, ya que no son realizables de forma inmediata. Sin embargo, para muchas personas, suponen su principal patrimonio y condicionan sus pautas de consumo, al tener unos ingresos futuros garantizados. Por otra parte, tampoco pueden someter a tributación determinados elementos como el capital humano, la formación o las habilidades para obtener rendimientos, aunque constituyan factores más relevantes a la hora de generar rentas que la posesión de otro tipo de bienes que si se someten a tributación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el patrimonio de un individuo puede ser ilíquido en la medida en que no produzca rendimientos monetarios o estos sean escasos. En estos casos, el IP se convierte en un impuesto confiscatorio, pudiendo incluso obligar al contribuyente a vender sus bienes para poder afrontar el pago del impuesto. Situaciones, desgraciadamente, más habituales de lo que cabría esperar.

A partir de las consideraciones expuestas, y refrendando los argumentos que llevaron a su supresión en el año 2008, nuestra propuesta consiste en la eliminación definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.4.2 EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Al igual que sucede con el Impuesto sobre el Patrimonio, los gravámenes sobre herencias y donaciones generan una enconada polémica. Sus defensores consideran que su existencia incrementa la progresividad global del sistema

tributario y limita la perpetuación de la desigualdad intergeneracional. Sus detractores destacan su injusticia y los desincentivos que provoca sobre el trabajo, el ahorro y la inversión. Sin duda, la existencia de estos impuestos desincentiva la acumulación de capital, ya que uno de los incentivos principales que tienen los padres para trabajar y ahorrar es dejar una herencia a sus hijos (o a otros familiares o terceras personas). Sin duda, este impuesto limita la libertad individual de los individuos al restringir el derecho a la libre disposición de la propiedad privada. En relación con esta cuestión, resulta muy conocida la crítica realizada por el Premio Nobel de Economía Milton Friedman:

“parece un poco ilógico decir que una persona tiene derecho a lo que ha producido con sus dotes personales o con la riqueza que ha acumulado, pero que no tiene derecho a transmitir a sus hijos su patrimonio. Esta última opción es simplemente una forma más de usar lo que se ha producido con trabajo y esfuerzo”²⁹.

Por otro lado, es llamativa la inoperancia de estos impuestos para cumplir la finalidad principal que tienen atribuida: limitar la concentración intergeneracional de la riqueza. Esto se debe a que hay formas de capital que se transfieren a los hijos que no pueden ser sometidos a tributación. Así sucede, por ejemplo, con el capital genético heredado o las inversiones en capital humano (educación) o en capital relacional (contactos sociales). Por otro lado, con el paso del tiempo la mayor parte de los países han terminado por excluir de gravamen a las empresas familiares y a las participaciones en negocios o sociedades. Medida acertada pero que hace que estos impuestos sean profundamente regresivos.

En España, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra cedido con amplias competencias normativas a las Comunidades Autónomas de régimen común. El creciente ejercicio de estas competencias se ha traducido en importantes diferencias en el tratamiento fiscal de herencias y donaciones por razón del lugar de residencia, lo que supone una agresión sin precedentes de los principios de equidad tanto vertical como horizontal.

Por todo lo expuesto, **nuestra propuesta consiste suprimir (bonificando al 100% la cuota del impuesto) el gravamen de las herencias y donaciones entre padres e hijos. Para el resto de contribuyentes, entendemos que el impuesto necesita una profunda reforma que pasaría por la aplicación de tipos de gravamen reducidos, la revisión de las reglas de valoración y la eliminación de los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio previo del contribuyente.** Asimismo, debe facilitarse el pago de este impuesto a través de la concesión generosa de aplazamientos y

²⁹ Friedman, M. (2012): *Capitalismo y Libertad*. En: *Capitalismo y libertad. Ensayos de política monetaria*. Editorial Síntesis, Madrid, pp. 63.

fraccionamientos de pago, para evitar que el impuesto se convierta en confiscatorio.

2.4.3 OTROS IMPUESTOS

Nuestra propuesta de reforma incluye una revisión integral del sistema tributario español. Por ello, además de las reformas que hemos expuesto en relación con las principales figuras impositivas, consideramos necesario también una revisión de otros impuestos que incluya, entre sus modificaciones principales, las siguientes:

- **La supresión del denominado Impuesto sobre Servicios Digitales**, actualmente en período de aprobación, con el que el gobierno pretende anticiparse, como se proclama en la Exposición de Motivos, a la normativa que se desarrolle en este ámbito por la Unión Europea. Se trata de una propuesta técnicamente muy deficiente que no contribuye a solucionar ninguno de los problemas que existen en relación con la economía y el comercio digital y que se va a traducir en un mayor coste para los usuarios de estos servicios a los que las empresas repercutirán la carga tributaria.
- **Supresión del Impuesto sobre las Transacciones Financieras**, también en tramitación, con el que el gobierno pretende gravar con un 0,2% las operaciones de compra de acciones españolas ejecutadas por operadores del sector financiero, lo que supondrá un mayor coste para los inversores a los que los intermediarios repercutirán el impuesto.
- En relación con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que grava las hipotecas, a pesar de los cambios legislativos aprobados por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que atribuye la condición de sujeto pasivo al prestamista, debemos ser conscientes de que se trata de un impuesto que las entidades financieras repercutirán sobre los solicitantes de hipotecas. Por ello consideramos que es imprescindible revertir la subida de tipos impositivos que se han aprobado en varias Comunidades Autónomas, con la errónea justificación de que se trata de un gravamen que van a soportar los bancos.
- En el ámbito de los impuestos locales, consideramos imprescindible realizar una **revisión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, especialmente en todo lo relativo con los valores catastrales de las viviendas urbanas, que no se han adaptado a la pérdida de valor de las mismas a consecuencia de la crisis y no reflejan adecuadamente su valor

de mercado. También entendemos que se debería evitar un gravamen diferenciado sobre las viviendas vacías.

- **En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, conocido popularmente como plusvalía municipal, el procedimiento para su determinación fue declarado inconstitucional en mayo de 2017. No creemos que sea posible establecer un impuesto que grava incrementos de valor ficticios sin menoscabo de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e igualdad de los contribuyentes. Como las plusvalías reales que se producen en la transmisión de los inmuebles ya son sometidas a tributación en los impuestos sobre la renta, de las personas físicas o sociedades que las perciben, **defendemos la eliminación del impuesto** y que sea el Estado el que compense a los Municipios con una parte de la recaudación que obtiene en estas operaciones.

2.6 SOBRE LA SEGURIDAD JURIDICA DEL CONTRIBUYENTE LOS COSTES DE ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y OTRAS CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS.

La realización de una política fiscal adecuada para maximizar el bienestar de la sociedad española no solamente exige un correcto diseño de los diferentes tributos, sino que obliga también a asegurar una administración eficiente de los mismos. Para ello tenemos que considerar los costes de cumplimiento del contribuyente y los costes de administración en los que incurre el sector público para gestionar y recaudar los tributos. En relación con los primeros, debemos tener en cuenta que los sistemas tributarios modernos hacen recaer sobre los ciudadanos una parte importante de los costes que se derivan de la aplicación y recaudación de los impuestos. Los costes, adicionales al propio pago impositivo, en que incurren los contribuyentes, no se circunscriben al tiempo que tienen que dedicar al cumplimiento de las obligaciones formales que les impone la normativa tributaria, o al coste de contratar un asesoramiento especializado. **Es necesario añadir los costes de litigiosidad**, que surgen en los casos en los que existe una discrepancia entre el contribuyente y la Administración. Por su parte, la Administración no solamente está obligada a prestar asistencia a los contribuyentes para que puedan cumplir de forma correcta sus obligaciones tributarias, sino que tiene también que llevar a cabo procedimientos de recaudación, comprobación e inspección para garantizar este cumplimiento y erradicar el fraude fiscal, a los que tiene que dedicar recursos, tanto humanos como materiales, que suponen un coste social importante.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los costes de administración y cumplimiento crecen con la complejidad del ordenamiento jurídico. La proliferación de normas, la extensión de regímenes fiscales diferentes y el abuso de conceptos jurídicos indeterminados, incrementan exponencialmente estos costes de cumplimiento y administración. A título ilustrativo, solamente en el período comprendido entre 2009 y 2013 se promulgaron en España cerca de 400 normas de distinto rango, legales o reglamentarias, con contenido tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Esta vorágine de cambios legislativos produce un sistema tributario complejo, difícil de comprender y de gestionar, tanto por parte de la Administración como por parte de empresas y contribuyentes individuales. Por ejemplo, no es comprensible que, habiéndose promulgado una Ley del Impuesto sobre Sociedades en el mes de noviembre de 2014, en los dos años siguientes se modificara en una docena de ocasiones³⁰. En algunos casos, estas modificaciones se han realizado con **notorio desprecio al principio de seguridad jurídica**, al desplegar sus efectos sobre operaciones y actividades que se iniciaron con anterioridad a su promulgación.

Por otra parte, el hecho de que muchas normas no estén redactadas de una forma clara y precisa, sino que se abuse de la indefinición o de conceptos jurídicos indeterminados, hace que resulte difícil su aplicación, conduce a que contribuyentes y Administración discrepen en la forma en que tienen que tributar y, finalmente, **la litigiosidad** se dispare y se prolongue en el tiempo.

Llama la atención el crecimiento que se ha producido en **los recursos** presentados por los contribuyentes contra las liquidaciones tributarias giradas por la Administración. Desde el comienzo de la crisis económica, **se han incrementado en un 47%**, desde los 152.194 recursos presentados en el año 2008 hasta los 223.417 presentados en el año 2012. Por otro lado, es relevante también que **los Tribunales Económico Administrativos (TEA) hayan estimado, según los datos presentados en enero de 2018, el 44 por ciento de las reclamaciones presentadas contra las liquidaciones tributarias realizadas por la AEAT, cifra que se eleva al 66 por ciento en el caso de las liquidaciones tributarias realizadas por las Agencias Tributarias de las Comunidades Autónomas. Otro dato sorprendente es que un 17 por ciento de los contribuyentes recurre las resoluciones desestimatorias de sus reclamaciones por los TEA ante los Tribunales de Justicia, quienes**

³⁰ En contraste con la rapidez con la que los legisladores han aprobado estos cambios, existen algunos casos flagrantes en los que no han actuado con la misma diligencia. Así sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la conocida plusvalía municipal. Cuyo procedimiento de cálculo se declaró inconstitucional en mayo de 2017 y todavía no se han realizado los cambios en el procedimiento de determinación de su base imponible en la Ley de Haciendas Locales.

están estimando un 40 por ciento de los recursos presentados. Esta situación no puede continuar, y deben buscarse mecanismos para reducir la alta litigiosidad que existe en España en relación a cuestiones tributarias.

Las propuestas de VOX en esta materia se pueden sintetizar en las siguientes:

- Acometer una **revisión de la normativa** encaminada a buscar la **simplificación** y la **coherencia de los textos legales, limitando al máximo la utilización de conceptos jurídicos indeterminados**.
- Legislar las normas tributarias con el máximo respeto a la **seguridad jurídica de los contribuyentes**.
- Garantizar la **continuidad temporal** de la legislación tributaria.
- **Reforzar los procesos de cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes**, lo que incluye favorecer **mecanismos de arbitraje** entre la AEAT y los obligados tributarios.
- **Dotar** a la AEAT con los **medios materiales necesarios**. En este particular, **los recursos humanos** de los que dispone actualmente la AEAT – 25.742 empleados– **son suficientes** para cumplir las funciones que tiene encomendadas. El **esfuerzo** debe centrarse **en dotar** a esta plantilla de **formación** y **medios tecnológicos**, no en el incremento de su número.
- **Analizar, en detalle, el actual sistema retributivo** de la plantilla de la AEAT con objeto de optimizarlo y, en su caso, eliminar incentivos perversos que pudieran afectar a la seguridad jurídica de los contribuyentes.
- **Mejorar los procedimientos** de revisión de los recursos en materia tributaria, **principalmente en la vía administrativa**, de forma que se garantice a los ciudadanos el derecho a la tutela judicial efectiva, se reduzca el coste que implica para ellos la presentación de recursos y el plazo para la resolución de los mismos.
- **Establecer la obligación legal por parte del Ministerio de Hacienda de presentar un informe anual que cuantifique detalladamente los costes escondidos del sistema fiscal**. Este informe deberá cuantificar los **costes de eficiencia**, los **costes de cumplimiento** y los **costes de administración**. Este análisis cuantitativo de los costes de la imposición deberá realizarse para el conjunto del sistema fiscal y cada una de sus principales figuras impositivas.
- **En caso de cambios impositivos**, por reforma o por aparición de nuevas figuras impositivas, se deberá incorporar una **memoria en donde se cuantifiquen detalladamente los costes marginales de**

eficiencia, los costes marginales de cumplimiento y los costes marginales de administración generados.

ANEXO I

Determinación de las Necesidades Básicas del Contribuyente (NBC)

Las *NBC* se computarán para cada unidad contribuyente aplicando la fórmula siguiente:

$$NBC = n_{básica} \cdot (N + 0.10 \cdot A + 0.20 \cdot E_{65} + 0.75 \cdot E_{75} + D_{<65} + 2 \cdot D_{>65})^{1/2}$$

donde:

$n_{básica}$ = mínimo vital por adulto equivalente, estimado en **7000 euros anuales** (583 euros mensuales)³¹.

N = número de miembros de la unidad contribuyente (cónyuges e hijos menores de 25 años de edad dependientes no emancipados).

A = número de ascendientes dependientes que conviven con la unidad contribuyente (padres o abuelos en cohabitación)

E = número de miembros de la unidad familiar (unidad contribuyente + dependientes) que superen un umbral de edad determinado. En concreto, E_{65} identifica el número de individuos que superan los 65 años mientras que E_{75} los que rebasen los 75 años.

D = número de miembros de la unidad familiar (unidad contribuyente + dependientes) que presenten discapacidades. $D_{\leq 65}$ recoge el número de individuos con un grado de discapacidad menor o igual al 65% y $D_{>65}$ los discapacitados con un grado superior al 65%.

³¹ 7000 euros equivalen aproximadamente al 50% de la base liquidable general mediana del IRPF de los últimos tres años. Se utiliza la base liquidable general porque recoge mejor el origen de las rentas de las familias trabajadoras. Obsérvese que el número de miembros de la unidad contribuyente está elevado a $1/2$. Esto se debe a que la teoría económica confirma que la raíz cuadrada del tamaño del hogar recoge la existencia de economías a escala en el consumo. Es decir, aunque las necesidades crecen con el número de miembros del hogar no lo hace de manera proporcional. De este modo, como reconoce la OCDE, se ajustan mejor las necesidades a la capacidad de pago de la unidad contribuyente.