

Alerta informativa – Marzo 2022

El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Análisis y reflexiones sobre las propuestas de fiscalidad empresarial



Ramón Palacín
Socio director de EY Abogados

Iñigo Alonso
Socio de Fiscalidad Internacional EY

Alberto García Valera
Socio responsable de Tax Policy EY

Pedro González-Gaggero
Socio responsable de Fiscalidad Ambiental EY

El pasado día 3 de marzo el denominado Comité de personas expertas hizo entrega a la Ministra de Hacienda del **Libro Blanco para la Reforma Tributaria**, dando con ello cumplimiento al encargo resultante del **Componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR)**, en función del cual – a su vez- el Gobierno de España, se compromete frente a la Unión Europea a la aprobación de una reforma de nuestro sistema tributario que el propio PRTR data en el **primer trimestre de 2023** –a reserva de una nueva y previsible renegociación del mismo con la Unión Europea-. Algunas de las reformas aludidas en el citado Plan se anticipan incluso para los próximos trimestres de 2022. Tal es el caso de la actualización de los impuestos de matriculación, circulación, gases fluorados, hidrocarburos, plásticos, residuos y movilidad sostenible.

Partiendo de la menor recaudación sobre PIB de España que nuestros socios europeos, **el Libro ofrece un amplísimo catálogo de medidas fiscales con el objetivo de elevar la presión fiscal**, frente a una menor preocupación por las necesidades de crecimiento y mejora de la competitividad de la economía española. En ese diagnóstico se echa en falta una mayor atención al índice de competitividad fiscal -donde ocupamos el poco honroso puesto 30 de las 37 economías de la OCDE- o del esfuerzo fiscal efectivo -incidencia que la presión fiscal tiene sobre la capacidad económica del contribuyente, partiendo de nuestra renta disponible per cápita en paridad de poder de compra-, donde ya somos los octavos de la UE, muy por encima de la media europea.

El Libro Blanco, en lo que atañe a la composición de los ingresos públicos, plantea la posibilidad de **incrementar el potencial recaudatorio del sistema, tanto en la tributación sobre la renta, el consumo y la riqueza**, y de forma muy singular en la actualización de la fiscalidad ambiental y las economías emergentes, como analizaremos en la presente Alerta.

Imposición sobre Sociedades

El capítulo del Libro Blanco dedicado a la imposición societaria, centra prácticamente toda su extensión a su figura más representativa: el Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente es que, además, hace un análisis del **Impuesto sobre Actividades Económicas**, para terminar sugiriendo la *“eliminación de dicho tributo por distorsionador, con un impacto concentrado en las pymes y que debiera suponer un crecimiento de la actividad, de cuantía incierta, con un impacto positivo en distintas bases tributarias”*.

De su análisis del **Impuesto sobre Sociedades** extrae el Comité diversas conclusiones, entre las que destaca que la recaudación del impuesto sobre PIB se sitúa ligeramente por debajo de la media de la UE, si bien, en términos relativos, el peso del IS es similar al de otros países de la UE. Además, destaca que el tipo impositivo presenta una *“dispersión importante y una tendencia a la baja”*; que existe una heterogeneidad relevante entre las distintas tipologías de contribuyentes, así como que -respecto de su peso recaudatorio- existe una brecha entre tipos nominales y tipos efectivos, justificada en gran medida por la presencia internacional de los grandes grupos españoles. Cierra el Comité el análisis de contexto doméstico con dos apartados cuyo título contiene una expresión –“erosión de la capacidad recaudatoria”- que parece justificar buena parte de las medidas que a continuación se enuncian.

El análisis de contexto internacional viene en gran medida ligado a las iniciativas de la OCDE y de la UE relativas al umbral mínimo de imposición, llegando incluso a ofrecer una primera aproximación del impacto recaudatorio de la implementación del Pilar II, aunque reconociendo la elevada incertidumbre debida a la falta de información plenamente fiable¹.

El primer bloque de propuestas se centra en la **redefinición de la residencia fiscal**, con objeto de abordar el reto que supone la digitalización y la movilidad en el ámbito de la toma de decisiones y su impacto en el concepto de sede de dirección efectiva, y que viene siendo una preocupación internacional desde al menos 2012 con el entonces incipiente Plan BEPS.

También se hace referencia -bajo un apartado titulado **“La utilización de sociedades con finalidad de elusión o abuso”**- a una diversidad de situaciones (entidades patrimoniales, sociedades de profesionales, ETVEs, SICAV, entre otras) respecto de las que, después de su análisis, propone mantenerlas de momento, pero con la necesidad de revisar su evolución, a la espera de evaluar el impacto que pueda tener la transposición de la Directiva ATAD 3 (Unshell).

En los apartados dedicados a la **base imponible** y el **tipo impositivo**, el Comité apuesta por un mantenimiento del tipo impositivo acompasado con un -nuevo- ensanchamiento de la base imponible.

Se descarta una imposición basada en el gravamen sobre el **resultado contable** y se justifica la necesidad de los ajustes fiscales por las diferencias entre normativa contable y fiscal, aconsejando una simplificación del sistema de ajustes, lo que debería conllevar una mejora en la gestión y en el control del impuesto.

El Comité analiza el tratamiento de las rentas externas y la corrección de la doble imposición internacional, y se refiere expresamente a la existencia de un margen normativo -resultante del artículo 3 de la Directiva matriz-filial- para limitar más el alcance de la **exención del artículo 21 de la LIS**, reforzando los actuales requisitos de participación y tenencia (que se podrían llevar a un 10% -frente al 5% actual- y a dos años -frente a los doce meses actuales-), aunque sin obviar que dicha medida podría tener un importante impacto en la competitividad de la empresa española. En todo caso, para abordar posibles fenómenos de desimposición, sugiere valorar la exigencia de tributación efectiva en el exterior respecto de las rentas obtenidas.

En el ámbito de las dotaciones por **amortización** se sugiere una revisión o actualización periódica de las tablas, la simplificación de los métodos con una preferencia por el sistema lineal y el mantenimiento de regímenes de libertad de amortización o de amortización acelerada para fomentar la transición energética o la sostenibilidad medioambiental.

Respecto del régimen de **compensación de bases imponibles negativas (BINs)**, se propone eliminar la franquicia del millón de euros y la generalización del mismo límite de compensación para todos los contribuyentes (en el 70%) con independencia de la cifra de ingresos -justificando esta medida en los efectos perniciosos que produce una tributación efectiva discontinua en atención al tamaño-. Descarta además la introducción de un límite temporal, así como un sistema de compensación hacia atrás -*carry back*-, propio de la tributación anglosajona pero ajeno a nuestra tradición en este aspecto. Desde la introducción de las limitaciones actuales a la compensación de BINs, hace ya una docena de años, agravada además para las empresas con mayor cifra de negocios, se han acumulado créditos fiscales que - aunque pudiera ser difícil de asumir en su totalidad en términos de pérdida de recaudación tributaria- requieren ciertamente de una decisión pública que acerque al tributo a la capacidad económica y al flujo real de rentas de las empresas.

En el ámbito de la financiación empresarial se aboga por mantener el actual régimen de deducción de **gastos financieros** y por la introducción de una deducción sobre fondos propios (ACE o "*Allowance for Corporate Equity*") con objeto de mitigar el sesgo al endeudamiento derivado del distinto tratamiento contable que reciben ambos instrumentos. La propuesta estaría en línea con las directrices apuntadas por la Comisión Europea en su propuesta DEBRA ("*Debt-equity bias reduction allowance*"), y vendría acompañada por la eliminación de las reservas de capitalización y nivelación.

El Comité recomienda no establecer un tipo mínimo sobre el resultado contable por ser una medida técnicamente deficiente, al tiempo de que recuerda que dicho resultado contable es el punto de partida del cálculo del impuesto complementario (*top-up tax*) en las medidas GLOBE.

En el ámbito de los **ajustes extracontables** que constituyen beneficios fiscales, se recomienda el mantenimiento del *patent box*, el régimen de SICAV y SOCIMIs, el tratamiento de donativos y mecenazgo y la reducción a empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas, por cuanto que dichas medidas u otras similares están generalizadas en países de nuestro entorno y su supresión podría determinar un agravio comparativo. En todo caso, sí se recomienda una revisión permanente para valorar su adecuación a los fines perseguidos.

Se propone una **profunda revisión de la deducción por la realización de actividades de I+D+i**, entre las que destacan la exención de la deducción de I+D+i del cómputo de la base imponible previa sobre la que se aplica el gravamen mínimo del 15%; la compatibilidad de la deducción con el régimen de bonificaciones a la Seguridad Social; la simplificación del sistema de acreditación para mejorar además la seguridad jurídica; mejoras en los porcentajes de deducción de personal investigador y para inversiones; el ensanchamiento de la base de la deducción - haciendo posible su aplicación a proyectos de software vinculados al *big data*, IA, o Industria 4.0 así como gastos e inversiones con cargo al Programa *Next Generation*-; revisión al alza de los límites de aplicación de las deducciones; o permitir la aplicación de la monetización en el mismo ejercicio de la liquidación, sin aplicar el actual descuento del 20% de las cantidades devengadas y sin requisito adicional para su aplicación para entidades con gasto reconocido como fiscalmente deducible en innovación tecnológica hasta 1 millón de euros y de hasta 5 millones de euros en I+D.

Por último, respecto del sistema de **pagos fraccionados** se propone una profunda revisión, patrocinando un sistema único de cuantificación en atención a la base imponible del año, con un tipo de 5/7 del tipo de gravamen (17% en el caso del tipo general), aconsejando además la eliminación del actual pago mínimo, por sus evidentes desagavios.

Economía digitalizada y actividades emergentes: nivelación de la tributación y fomento de la innovación

El Comité dedica todo un capítulo a abordar los desafíos de la digitalización de la economía desde dos ángulos: la necesidad de abordar los desafíos de la economía digitalizada (la deslocalización de las bases imponibles, la realización de negocios sin presencia física, etc) y el fenómeno del emprendimiento.

En el marco de la **economía digitalizada**, la reforma necesaria para abordar nuevos modelos de negocio afecta a buena parte de los impuestos existentes, además de que se encuentra con limitaciones adicionales, constituidas por la armonización fiscal en materia de imposición indirecta en sede de la UE y la existencia de iniciativas supranacionales para dar una respuesta global en materia de imposición directa (BEPS 1.0, Pilar I y II). En todo caso, el Comité manifiesta su apoyo a las diversas iniciativas internacionales, lo que hace con carácter general a lo largo del documento.

Respecto de la **imposición directa**, tras diagnosticar cómo los principios tradicionales de fiscalidad internacional (residencia, nexo, *arm's length*) se ven superados por los nuevos modelos de negocio, declara su decidido apoyo a las diversas iniciativas surgidas en respuesta de este fenómeno (revisión del concepto de EP y de las actividades auxiliares o preparatorias, la asignación de parte del beneficio residual a la realización de actividades rutinarias en la jurisdicciones de mercado bajo Pilar I o el establecimiento de un umbral mínimo de tributación global bajo Pilar II). El Comité comparte la decisión de la eliminación del impuesto digital a la luz de los compromisos políticos adquiridos, si bien recomienda acompañar dicha eliminación a la evolución de las citadas iniciativas así como apoyar la implementación coordinada del Pilar I en sede de la UE y avanzar en el proyecto BEFIT (*Business Europe Framework Income Taxation*) como sustitutivo de la

iniciativa de Base Imponible Consolidada Común (BICCCIS) como fórmulas alternativas para la captura de la tributación de los servicios digitales.

El Comité se pronuncia favorable a la revisión del concepto de canon del artículo 12 del MCOUDE para que incluya los servicios digitales más comunes e impulsar la incorporación de una cláusula de sujeción a impuestos.

En el ámbito del **IVA**, las recientes reformas de la Directiva apuntan en la dirección de reforzar el gravamen en destino como ya se ha trasladado a nuestra norma nacional. El Comité propone incluso valorar la designación de los proveedores de servicios de pago como obligado al pago del IVA en destino cuando el adquirente sea consumidor final. Además, apoya las iniciativas de la Comisión Europea tendentes a reforzar la cooperación administrativa y la asistencia mutua en materia de recaudación de IVA dentro de la UE y con países terceros.

También se aborda el mundo de las **cripto monedas, tokens e ICO (Initial Coin Offering)**, urgiendo una reforma integral del sistema tributario para adecuarlo a la realidad de estas nuevas figuras y tratar las consecuencias derivadas de su tenencia y negociación. Las propuestas giran fundamentalmente en torno al reforzamiento de los mecanismos de información y cooperación administrativa, así como a su caracterización a efectos jurídico-tributarios.

La segunda parte del capítulo se dedica a la que denomina “**actividades emergentes**” y al fomento de la innovación. La realidad de los nuevos modelos de negocio, expuesta a altos niveles de incertidumbre y riesgo, requiere de la adecuación del sistema impositivo para reducir la complejidad y la incertidumbre en el ámbito fiscal, fomentar el emprendimiento y otras medidas.

En lo relativo a la reducción de la complejidad y la incertidumbre, el Comité se pronuncia favorable a la simplificación de trámites y gestiones, con iniciativas como la ventanilla única, la agilización del sistema de consultas tributarias, la adopción de criterios interpretativos o la reducción de los costes de cumplimiento. Algo que, en nuestra opinión, debería ser extensible al conjunto del sistema y no solo respecto de actividades emergentes, pues ello redundaría en una mejora de la eficiencia, tanto para los contribuyentes como para la propia administración.

Como medidas de fomento del emprendimiento y la innovación el Libro Blanco se adhiere a una serie de propuestas - incentivos a la inversión, fomento de las medidas de incentivo fiscal a la financiación de empresas emergentes, revisar el tratamiento de las opciones sobre acciones (desplazando temporalmente el gravamen de las potenciales ganancias derivadas de las opciones de compra) o el establecimiento de diversas medidas para empresas de nueva creación (eliminación temporal de la limitación a compensación de BINs, libertad de amortización o potenciación de la deducción por I+D+i)- que ya han sido abordadas por el Proyecto de Ley de Start Ups (ver la Alerta de EY del pasado 27 de diciembre: [Análisis de las principales medidas fiscales contenidas en el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes](#)).

Por último, el capítulo aborda los **efectos de la globalización**, estableciendo diversas propuestas en torno al concepto de residencia fiscal de las personas físicas y los problemas de deslocalización; la tributación internacional de las rentas del trabajo y su falta de adecuación a la realidad del teletrabajo; la clarificación normativa

del tratamiento fiscal del teletrabajo en España; la mejora de la competitividad internacional de España en la atracción de talento o capital humano cualificado a través de la reforma del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores impatriados; y la clarificación del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los creadores de contenido digital.

IVA

Aunque no es objeto de un análisis detallado, por no ser parte del encargo recibido por el Comité, los expertos demuestran empíricamente en el Libro Blanco nuestro problema con el IVA, recomendando la **solución danesa del tipo único, que conllevaría la eliminación de los tipos reducido y superreducido de forma gradual**, siempre que los hogares con menos renta reciban una compensación adecuada por el aumento que experimenten en el IVA por el consumo de bienes y servicios esenciales. Un sistema de subsidios al que el informe se refiere en varios capítulos del Libro para reducir la desigualdad, y que plantea ejecutar en forma de impuestos negativos a partir del IRPF, tal y como hoy ya se hace con las deducciones por maternidad o hijos a cargo.

El Comité sugiere el mantenimiento de la exención de los **servicios de sanidad y educación** prestados por el sector privado. Sin embargo, en relación con los **servicios financieros**, se alinea con la Comisión Europea que, hoy, plantea dos posibles alternativas a la exención vigente: el gravamen pleno de los servicios financieros y de seguros y una tributación limitada a los servicios basados en comisiones.

Respecto de los **regímenes especiales** del impuesto, además de la reiterada petición doctrinal de la eliminación del régimen simplificado (y con ello del régimen de estimación objetiva en IRPF, al menos para actividades diferentes de las agrícolas), se plantea la revisión del régimen especial de caja o del de grupos.

Fiscalidad ambiental

Uno de los capítulos a los que se presta mayor atención en el Informe es al de la fiscalidad medioambiental, ya que el Comité la considera un instrumento clave para avanzar en la consecución de una sociedad y una economía descarbonizadas, en las que se limiten los comportamientos contaminantes, se haga mejor uso de los recursos y, en definitiva, se protejan los ecosistemas, la diversidad y la salud de los ciudadanos.

El Comité observa en el actual sistema deficiencias significativas tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, al dejar de gravar actividades que tienen impacto ambiental significativo, gravar otras por debajo del coste marginal de la externalidad, y por incurrir en excesiva complejidad, solapamientos, incorrecta definición de bases imponibles, etc. Este diagnóstico es coherente con los informes, muy críticos, emitidos por organismos internacionales como la OCDE, el FMI o la Comisión Europea o, en el ámbito interno, con los publicados por otras Comisiones de expertos, como la Comisión Lagares (2014) o la de Transición Energética (2018).

Este objetivo de dotar al sistema de imposición ambiental de mayor racionalidad y coherencia se pone en relación con la necesidad de que las propuestas presentadas:

i) se orienten al cumplimiento de los compromisos medioambientales de España resultantes del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (reducción de emisiones GEI, NOx, amoníaco; reutilización y reciclado de residuos, etc.); ii) persigan una mejor coordinación y complementariedad con el instrumento regulatorio; iii) garanticen una integración adecuada con la propia normativa fiscal ya existente o en tramitación (tanto en la UE como en España); iv) aseguren una mayor cooperación y coordinación interadministrativa entre los distintos niveles de administración territorial; y v) den cumplimiento al principio de efectividad.

El primero de los cuatro bloques de atención prioritaria en los que los que el Comité estructura sus comentarios es el de la **electrificación sostenible**:

Tras denunciar algunas de las numerosas deficiencias hoy presentes en el sistema de imposición sobre la energía en España, el Comité propone una serie de medidas dirigidas a su racionalización y, sobre todo, a reducir carga fiscal sobre la electricidad, en coherencia con el objetivo de promover la electrificación. A tal fin, las propuestas más destacadas son la de **supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía eléctrica (IVPEE) y la de reducción del Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE)** hasta el mínimo permitido por la Directiva comunitaria.

El **IVPEE** es un tributo que ha resultado muy controvertido desde su introducción en 2013. Ya los informes de la Comisión Lagares (2014) y de la Comisión de Expertos para la Transición Energética (2018) abogaron por su derogación. El juicio desfavorable no ha cambiado pese a haber sido considerado compatible con el Derecho de la Unión por la controvertida sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021. En esta ocasión, el Comité insiste en la necesidad de derogarlo, reconociendo abiertamente que se trata de un tributo que no tiene finalidad medioambiental sino meramente recaudatoria (reducir el déficit del sector eléctrico), y aludiendo también a que la externalidad supuestamente gravada (emisiones de GEI) ya queda cubierta por el mercado europeo de derechos de emisión, que en el ámbito de la generación eléctrica funciona en su integridad mediante mecanismo de subasta.

En el caso del **IEE**, el Comité tiene en cuenta la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96, de fiscalidad de la energía y los productos energéticos, presentada por la Comisión Europea en julio pasado dentro del paquete normativo *Fit for 55*. En su virtud, propone: i) que la base imponible pase a quedar fijada por referencia a la energía efectivamente consumida (€/MWh) y no mediante remisión a la base imponible del IVA (precio facturado); ii) que el tipo impositivo coincida con el mínimo establecido por la citada propuesta (0,15 €/gigajulio, tipo que el Comité convierte a 0,54 €/MWh).

En el caso del resto de impuestos estatales sobre la energía creados por la Ley 15/2012, las recomendaciones de la Comisión son de mucho menor alcance. Así, no se plantea la revisión del denominado "**canon hidroeléctrico**" (canon por utilización de aguas continentales para producir energía eléctrica) mientras que, en el caso de los **impuestos nucleares** (tributos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos causados por la generación de electricidad de origen nuclear, y sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas), únicamente se recomienda hacer una reflexión sobre si estos impuestos, conjuntamente considerados con las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de ENRESA,

son idóneos para cubrir de forma completa los elevados costes vinculados a la operación y desmantelamiento de sus instalaciones y a la gestión de los residuos nucleares.

En el caso de los **impuestos autonómicos sobre la energía** (cánones eólicos, impuestos sobre agua embalsada, sobre las redes de distribución, etc.), el Comité advierte de su ineficacia medioambiental y su desconexión con los objetivos de la descarbonización. Sin embargo, lo hace de forma muy tibia, simplemente sugiriendo a los legisladores autonómicos que reevalúen estas figuras, aunque dando el visto bueno a la fragmentación normativa existente, sobre la base de que los impactos medioambientales cubiertos por estos impuestos pueden ser de alcance local.

El segundo de los bloques de atención prioritaria para el Comité es el del fomento de una **movilidad compatible con la transición ecológica**, ámbito en el que se proponen medidas de gran impacto que persiguen aumentar de forma muy notable la imposición sobre los combustibles fósiles.

En primer lugar, el Comité propone **someter a imposición el queroseno de aviación**, al menos en los vuelos intracomunitarios, con arreglo a las previsiones de la propuesta presentada por la Comisión Europea para la modificación de la Directiva 2003/96. En paralelo, la Comisión también ha presentado una propuesta para aumentar la contribución de este sector al mercado de derechos de emisión. Se trata de un sector que, por razones de extraterritorialidad, movilidad de la fuente emisora y fomento de la conectividad aérea, había quedado hasta la fecha fuera del ámbito de los impuestos ambientales. La internalización de costes ambientales que propone el Comité persigue en este caso, al menos a corto y medio plazo, enviar una señal de precios que reduzca la utilización de vuelos comerciales, dadas las dificultades existentes en este ámbito para el desarrollo y establecimiento de combustibles descarbonizados. En este mismo ámbito, propone también el Comité la **creación de un impuesto sobre los billetes de avión**, como el ya anunciado formalmente por el Ministerio de Hacienda a principios de 2020. El tipo propuesto por el Comité sería de 7,85 €/pasajero.

En segundo lugar, el Comité propone **gravar el gasóleo y el fuelóleo utilizado en ciertos trayectos de navegación marítima** con un tipo impositivo de 0,9 €/GJ, de nuevo de conformidad con los criterios de la propuesta europea. Se considera a su vez un escenario alternativo con un gravamen adicional por emisiones de 50€/tCO₂eq., pero únicamente para el caso de que no prospere la propuesta de la Comisión de introducir buena parte del transporte marítimo (los trayectos intracomunitarios y el 50% de los trayectos que únicamente tengan su origen o su destino dentro de la UE) dentro del ámbito del mercado de derechos de emisión.

En tercer lugar, se propone también gravar el **gasóleo agrícola** con un tipo impositivo mínimo de 0,9 €/GJ, equivalente a 32,6 cts./litro, tipo un 40% aprox. superior al hoy vigente. Se considera también en este caso un escenario alternativo con un gravamen adicional por emisiones de 50€/tCO₂eq.

En cuarto lugar, en el ámbito de los carburantes de automoción una de las medidas más relevantes es **la eliminación del diferencial fiscal favorable del diésel frente a la gasolina**, diferencial que venía siendo puesto en cuestión en diversos informes desde hace años bajo la consideración de “subsidio a los combustibles fósiles”. Se trata de una medida de gran impacto recaudatorio, que absorbería por sí sola casi en

su totalidad la reducción de carga impositiva sobre la energía propuesta como resultado de la supresión del IVPEE y la reducción de tipos del IEE. La recomendación del Comité también es en este punto coherente con la reforma de la Directiva 2003/96, que encuadra la gasolina y el gasóleo en una misma categoría de productos sujetos al mismo tipo mínimo de gravamen. Para el sector del transporte profesional, la medida no queda compensada por un incremento de la devolución del gasóleo profesional, que se mantendría en los actuales 4,9 cts./litro. Además, el Comité propone el establecimiento de un gravamen adicional por emisiones de 50€/tCO₂eq. que se aplicaría sobre todos los carburantes de automoción. Se trataría de nuevo de una medida de gran impacto recaudatorio estimado (más de 4.000 millones de euros), pero que, de nuevo, solo entraría en funcionamiento en caso de que no prosperase la propuesta presentada por la Comisión para incluir el sector del transporte por carretera en el ámbito del mercado europeo de derechos de emisión.

En quinto lugar, en cuanto a los combustibles de calefacción solo se cita el caso del **gas natural**, para el que se prevé una subida notable de tipos, en línea con lo previsto en la propuesta de la Comisión Europea. Se prevé también el escenario de establecimiento de un tipo adicional de 50€/tCO₂eq., pero que solo se aplicaría en caso de que no llegue a ejecutarse la propuesta de la Comisión de incluir el consumo residencial de combustibles en el ámbito del mercado de derechos de emisión. El Comité propone mantener la exención del gas natural empleado en generación eléctrica, lo que supone mantener exento el consumido en centrales de ciclo combinado. Aunque no se hace mención expresa a las instalaciones de cogeneración, entendemos que la parte del gas natural que proporcionalmente corresponda a la obtención de energía térmica útil se verá afectada por el tratamiento menos favorable que se extrae de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96 que, respecto de esta parte del producto, ya no habilitará para el establecimiento de exenciones sino, en su caso, de reducciones que respeten los tipos mínimos previstos por la Directiva.

En sexto lugar, en materia de **imposición sobre los vehículos**, el Comité se muestra contrario a la sustitución del sistema dual actual de impuestos a la compra (IEDMT o “impuesto de matriculación”, ambientalizado) y al uso (IVTM o “impuesto de circulación”, no ambientalizado), por un modelo de impuesto único al uso, ambientalizado y reforzado en su nivel de gravamen, modelo que había sido defendido por ejemplo en el informe de la Comisión Lagares (2014).

En su lugar, el Comité propone diversos escenarios de reforzamiento del gravamen por el **IEDMT**, mediante el incremento del número de tramos, la subida de tipos impositivos proporcionales, la adición de un suplemento por peso del vehículo o incluso la sustitución de los tipos proporcionales por tipos específicos que atiendan a las emisiones esperadas del vehículo. Las alternativas propuestas supondrían un incremento de recaudación estimado de entre 862 y 2.335 millones de euros por este impuesto. Por su parte, el Comité propone también modificar al alza el **IVTM**, mediante su ambientalización en atención a las emisiones de CO₂ de los vehículos (actualmente el gravamen atiende a su potencia fiscal). El Comité estima incrementos de recaudación de entre 300 y 600 millones de euros.

En séptimo lugar, la propuesta del Comité en este ámbito queda completada por la recomendación, no concretada, de creación de **tributos municipales sobre la congestión de tráfico** (por considerarlos más efectivos que el instrumento

regulatorio de las zonas de bajas emisiones), y por la del establecimiento de **mecanismos tributarios vinculados al uso de infraestructuras viarias**.

Por último, el Comité recomienda que se explore la introducción de un **tributo unificado sobre el uso de los vehículos** que pueda sustituir a los gravámenes, tanto los actuales como los propuestos, sobre el transporte rodado (salvo el IEDMT, que el Comité considera que debería mantenerse en todo caso). El impuesto se determinaría en función de la distancia recorrida medida según tipo de vehículo, así como por el lugar y hora de utilización.

El tercer bloque de atención prioritaria para el Comité es el de la **fiscalidad dirigida al fomento de la circularidad**. En este ámbito, el Comité toma nota de la próxima aprobación de dos impuestos estatales, uno sobre el depósito e incineración de residuos, y otro sobre los envases plásticos no reutilizables en el Proyecto de Ley de Residuos y Suelos contaminados, pendiente de la definitiva aprobación por el Parlamento. El Comité propone la intensificación y extensión de estos tributos, mediante medidas tales como el establecimiento de una senda creciente de tipos reales del impuesto sobre residuos, o mediante la extensión del impuesto sobre envases plásticos a otras categorías de envases a fin de ganar coherencia con el objetivo medioambiental pretendido.

Dentro de este mismo bloque el Comité **afrenta los impuestos sobre las emisiones de gases contaminantes**. En este ámbito, se propone la consideración de un impuesto que grave las emisiones de NOx, CH4, CO, NH3, COVDM y N2O causadas por los grandes complejos industriales, así como sobre las emisiones de CH4, NH3, y N2O de la ganadería intensiva. Dado que varias CCAA cuentan con impuestos propios de naturaleza similar sobre algunas de estas emisiones, la recomendación se sustancia en mantener los tributos autonómicos existentes e introducir un nuevo impuesto de ámbito estatal con tipos mínimos y con cesión íntegra de la recaudación.

Este bloque se completa con medidas tales como: la **reformulación de la tributación municipal de residuos** para vincularla a sistemas de pago por generación; o la creación de nuevos impuestos sobre la **extracción de áridos** y sobre los **fertilizantes nitrogenados**.

Por último, el cuarto bloque se refiere a la **incorporación de los costes ambientales vinculados al uso del agua**. En este ámbito, el Comité propone medidas tales como la introducción de medidas de coordinación y cooperación para mejorar el diseño y efectividad de los impuestos autonómicos sobre los daños medioambientales a las aguas; la reforma de los tributos asociados a cobertura de costes de infraestructuras hidráulicas (canon de regulación y tarifa de utilización del agua); o la creación de un tributo sobre la extracción de recursos hídricos.

En definitiva, el Comité realiza un total de **diecinueve propuestas**, la mayoría -hasta **trece**- con una estimación aproximada del impacto presupuestario que podrían suponer para la Hacienda Estatal. Así, **el Comité estima que el saldo final de las medidas cuantificables será de un incremento de recaudación de entre 6.000 y 15.000 millones de euros**, resultado de contrarrestar una significativa reducción de la carga fiscal de la electricidad (-2.700 millones), con un notable aumento de: i) la de los hidrocarburos (entre 3.500 y 10.500 millones); ii) la de los vehículos (entre 1.100 y 2.950 millones); iii) otros cargos sobre el transporte tales como el nuevo impuesto sobre billetes de avión (950 millones) y el de uso de infraestructuras viarias (entre

1.200 y 1.400 millones); iv) la de los residuos (1.000 millones); y vi) la de las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (900 millones). La parte alta del rango de 6.000 a 15.000 millones será difícilmente alcanzable para el legislador español, ya que se basa en recargos por emisiones de CO₂ en el ámbito del transporte marítimo, el transporte terrestre y los combustibles de uso residencial, emisiones que serán probablemente gravadas mediante la inclusión de estos sectores en el mercado europeo de derechos de emisión, según las propuestas presentadas por la Comisión Europea en el mes de julio pasado.

Fiscalidad patrimonial

En el último capítulo del Libro Blanco se analizan los principales impuestos patrimoniales, así como la conveniencia y necesidad de ordenar el ejercicio de determinadas competencias relativas a los impuestos estatales sobre la riqueza, cuya regulación ha sido en parte cedida a las CCAA de régimen común, y se proponen posibles reformas en este ámbito. En materia de fiscalidad patrimonial - el Comité plantea un largo examen doctrinal -de tributos que apenas recaudan un 0,2% sobre PIB-, para llegar a dos conclusiones con trascendencia en el mundo empresarial:

- ▶ En el IP se propone el mantenimiento del límite conjunto IRPF-IP, con la posible elevación del impuesto mínimo a pagar. En cuanto al mínimo exento se considera conveniente su incremento hasta un millón de euros.
- ▶ En el ISD, se sugiere -y mostramos nuestra conformidad- mantener la reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades, aunque, al igual que sucede con la exención del patrimonio empresarial y profesional en el IP, y *“con el fin de evitar posibles abusos que conduzcan a su desnaturalización, e incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad”*, aconseja revisar la regulación de los requisitos exigidos para su aplicación, estableciendo un importe máximo de base imponible que pudiera beneficiarse de esta reducción.
- ▶ Para ambos tributos, y como ya se ha comentado ampliamente en los medios de comunicación, el Comité propone asegurar una tributación mínima efectiva, limitando en la práctica la capacidad normativa de las CCAA que han hecho uso de bonificaciones de hasta el 100% en ambos impuestos.

Consideraciones finales

La actual situación económica de España -aún saliente de la grave pandemia causada por el COVID19 desde 2020-, con espiral inflacionista originada por la crisis energética, y con la potenciación de los efectos anteriores a causa de la reciente guerra iniciada por Rusia con la invasión de Ucrania, llevó -el mismo día de la presentación del Libro Blanco- a que la propia Ministra de Hacienda anunciase la necesidad de dejar en *stand by* la materialización de las subidas fiscales sugeridas desde el Comité de Expertos. Una posición que se ha visto, además, ratificada en la reciente Conferencia de Presidentes celebrada en La Palma, en las que se habría adquirido el compromiso de Gobierno de España de proceder a una rebaja fiscal -previsiblemente temporal- para hacer frente a la situación económica actual.

Sea como fuere, en los próximos meses deberíamos atender, en primer lugar, a la renegociación del PRTR no sólo para asumir las condiciones del Reino de España para poder participar del tramo de los préstamos blandos de los fondos Next Generation, sino también -muy posiblemente- de nuevos plazos para la materialización de compromisos como los recogidos en el Libro Blanco reforma fiscal, que es factible que se retrasen, quizá a 2024, pero que, en todo caso, parece que podrían servir de base de los futuribles cambios que veamos en nuestro sistema tributario.

Sería deseable, en todo caso, que esa amalgama de medidas fiscales, no sólo se plasmasen en nuestro ordenamiento jurídico con el máximo consenso con nuestros principales socios tanto de la OCDE como de la Unión Europea, sino también que se materialicen con la competitividad como elemento central, obedeciendo a la principal preocupación del mundo empresarial.

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Ramón Palacín Sotillos

Ramon.PalacinSotillos@es.ey.com

Alberto García Valera

Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com

Iñigo Alonso Salcedo

Inigo.AlonsoSalcedo@es.ey.com

Pedro González-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EY_Spain_Careers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+Espa%C3%B1a)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)

Notas

- 1 En todo caso, se pone de manifiesto la existencia de simulaciones realizadas por la AEAT respecto de los contribuyentes obligados al CbCr